

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Centro de Ciências Sociais e Aplicadas

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

A implementação do IFRS 15 no Brasil: análise das mudanças nos processos e controles internos para reconhecimento da receita nos contratos de construção

Thiago Napolitano Tavares

São Paulo

2016

Thiago Napolitano Tavares

A implementação do IFRS 15 no Brasil: análise das mudanças nos processos e controles internos para reconhecimento da receita nos contratos de construção

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie para a obtenção do título de Mestre em Controladoria Empresarial.

Orientadora: Profa. Dra. Cecilia Moraes Santostaso Geron

São Paulo

2016

T231i Tavares, Thiago Napolitano

A implementação do IFRS 15 no Brasil : análise das mudanças nos processos e controles internos para reconhecimento da receita nos contratos de construção / Thiago Napolitano Tavares - 2016.

74 f. : 30 cm

Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial)
Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2016.

Orientação: Profa. Dra. Cecília Moraes Santostaso Geron

Bibliografia: f. 65-71

1. IFRS 15. 2. Contratos de construção. 3. Reconhecimento de receita. 4. Processos internos. 5. Controles internos. I. Título.

CDD 657.0981

Thiago Napolitano Tavares

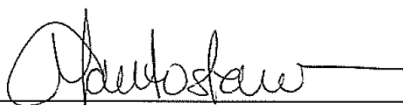
A implementação do IFRS 15 no Brasil: análise das mudanças nos processos e controles internos para reconhecimento da receita nos contratos de construção

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie para a obtenção do título de Mestre em Controladoria Empresarial.

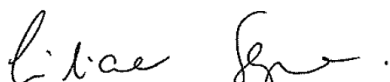
Orientador: Profa. Dra. Cecilia Moraes Santostaso Geron

Aprovado em: 04/08/2016

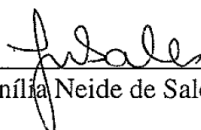
BANCA EXAMINADORA



Profa. Dra. Cecilia Moraes Santostaso Geron - Orientador
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Profa. Dra. Liliane Crisuna Segura - Examinador Interno
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Profa. Dra. Joaquina Neide de Sales Cia - Examinador Externo

Reitor da Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. Benedito Guimarães Aguiar Neto

Pró-reitora de Pesquisa e Pós-Graduação

Profa. Dra. Helena Bonito Couto Pereira

Diretor do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas

Prof. Dr. Adilson Aderito da Silva

Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Prof. Dr. Henrique Formigoni

Aos meus pais, Armando e Ana Rosa, aos meus irmãos, Lucas e Leonardo e aos meus avós pelo imensurável apoio em todos os momentos da minha vida e por proporcionar o ensinamento de princípios éticos e morais. À minha noiva, Nayara, por estar sempre ao meu lado e me apoiar em todos os momentos e ao meu irmão Gabriel, a quem desejo acompanhar sua formação como cidadão que contribua com a sociedade.

AGRADECIMENTOS

Aos meus colegas do curso de Mestrado que possibilitaram o intercâmbio de conhecimento durante as aulas;

Aos professores do curso de Mestrado, pela dedicação em demonstrar da melhor forma possível as situações que enriqueceram o contexto profissional e incentivaram esta pesquisa;

À professora Dra. Marta Cristina Pelucio Grecco por sua valiosa contribuição na construção dos pilares desta pesquisa;

À professora Dra. Cecília Moraes Santostaso Geron, minha orientadora, pela paciência, contribuição e dedicação;

À professora Dra. Joanília Neide de Sales Cia por contribuir com sugestões essenciais durante a banca de qualificação;

Aos seis entrevistados que dispuseram de seu tempo, conhecimento e colaboração para que o objetivo desta pesquisa fosse alcançado.

Não há invenção mais rentável que a do conhecimento
(Benjamin Franklin)

RESUMO

A emissão do IFRS 15 representa importante mudança no processo de convergência das práticas contábeis adotadas por FASB e IASB. A emissão de uma norma pelos dois órgãos conjuntamente, que objetiva regular o reconhecimento de receita, trará mudanças importantes no ambiente de controles e processos internos das empresas. Embora a adoção do IFRS 15 seja efetiva a partir de 1º de janeiro de 2018, é necessário o mapeamento e preparo antecipado de modo a mensurar a dimensão das mudanças e inseri-las no contexto de cada organização conforme o setor de atuação e tipos de contratos celebrados. Este trabalho trata especificamente dos impactos identificados nos contratos de construção. A pesquisa tem caráter exploratório qualitativo por não existirem estudos que identifiquem os impactos ao utilizar a nova norma. O produto final deste trabalho foi obtido através de entrevistas com auditores e contadores especializados em contratos de construção, principalmente por considerar a importância em conhecer os impactos percebidos por quem prepara as demonstrações financeiras e por quem as audita. Foram identificadas mudanças importantes, principalmente no processo de reconhecimento de receita, pois a nova norma exige maior observância das cláusulas contratuais e da essência dos contratos sob a ótica contábil. Dentre os achados, destacam-se: mudança no número das obrigações de desempenho, utilização de fator limitante para reconhecimento de receita da parcela variável dos contratos e identificação de componentes financeiros. Os contadores e auditores de empresas que possuem contratos de construção são os principais usuários dos impactos identificados neste trabalho.

Palavras-chave: IFRS 15; Contratos de construção; reconhecimento de receita; processos internos; controles internos.

ABSTRACT

The issuance of IFRS 15 is significant a change in the process of convergence of accounting practices adopted by FASB and IASB. The implementation of an almost uniform standard that controls the revenue recognition will bring important changes in the environment of internal controls and processes of the companies. Though the adoption of IFRS 15 is effective from January 1, 2018, it's necessary to prepare an advance mapping in order to measure the scale of the changes and implement them in the context of each organization considering the sector of activity and types of contracts. This research specifically addresses the impacts identified in the construction contracts. This research has qualitative and exploratory characteristics because there are no studies that already identified the impacts by applying the new standard. The final result of this research has been obtained through interviews with auditors and accountants specialized in construction contracts, especially considering the importance of knowing the impact perceived by those who prepare the financial statements and by whom audits itself. Important changes have been identified, particularly in the revenue recognition process, as the new standard requires greater analysis on contractual clauses and essence of contracts under the accounting perspective. Among the findings are: change in the number of performance obligations, estimates of variable consideration for revenue recognition and identification of financial component on the contracts. Accountants and auditors of companies with construction contracts are the main users of the impacts identified in this research.

Key words: IFRS 15; construction contracts; revenue recognition; internal processes; internal controls.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1	Modelo de planejamento e controle (traduzido)	31
Ilustração 2	Passos para determinação de um contrato	35

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Plano de trabalho do IFRS - adaptado	33
Tabela 2	Impactos observados	53
Tabela 3	Impactos x Principais ações	64

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

ERP – *Enterprise Resource Planning*

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

GAAP – *Generally Accepted Accounting Principles*

IAS – *International Accounting Standards*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IASC – *International Accounting Standards Committee*

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFRIC – *International Financial Reporting Interpretations Committee*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IGP-M – Índice Geral de Preços do Mercado

KPI – *Key Performance Indicator*

PoC – *Percentage of Completion*

SIC – *Standard Interpretations Committee*

TI – Tecnologia da Informação

US GAAP – *United States Generally Accepted Accounting Principles*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
2	REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1	Teoria da difusão de inovação	18
2.2	Regime de competência	19
2.3	Reconhecimento de receita	21
2.4	Valor justo	23
2.5	Contratos de construção (CPC 17)	25
2.5.1	Mudança das estimativas dos contratos	27
2.6	Planejamento orçamentário	28
2.6.1	O papel da controladoria na formação do orçamento	30
2.7	O IFRS 15 e as alterações no reconhecimento de receita	32
2.7.1	A estrutura das normas IFRS	32
2.7.2	A norma	33
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	47
3.1	Tipo e método de pesquisa	47
3.2	População e amostra	47
3.3	Procedimentos de coleta de dados	49
3.4	Procedimentos de tratamento de dados	49
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	51
4.1	Resultados das entrevistas	51
4.1.1	Atribuições dos auditores e contadores	51
4.2	Impactos com a implementação do IFRS 15	53
4.3	Resumo das principais ações necessárias	64
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	65
	REFERÊNCIAS	68
	APÊNDICE: Questões da entrevista semiestruturada	74

1 INTRODUÇÃO

Na última década, a contabilidade no Brasil vem enfrentando diversas mudanças após a adoção das normas internacionais e a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, na tentativa de uniformizar a preparação das normas contábeis como descreve a Resolução 1.055/05 do Conselho Federal de Contabilidade (2005, p. 3) em seu Art. 3º:

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Conforme Martins et al. (2007) a contabilidade e as normas, embora estarem diante de um processo de evolução, ainda sofrem influências culturais, econômicas, jurídicas e etc.

Lemes e Carvalho (2004, p. 2) comentam acerca da convergência das normas contábeis: “[...] assim a harmonização das normas contábeis num âmbito mundial é um movimento que surge como forma de atender à maximização da utilidade da informação contábil para todos os usuários”.

Iudícibus et al. (2005, p. 2), em estudo sobre a evolução da Contabilidade, afirmam: “a urgência na procura de modelos que sirvam para a solução de problemas reais só pode acelerar o desenvolvimento da Contabilidade”. Lemes e Carvalho (2004) complementam que nos últimos anos a Contabilidade busca um processo de harmonização em busca da uniformidade.

Para Oliveira (2006), a contabilidade como ciência desenvolveu seu modelo próprio com o objetivo de controlar o patrimônio das organizações. No entanto, apesar das transformações constantes que a contabilidade enfrentou na última década, é pontual destacar sua essência.

Em todas as situações demanda-se do provedor de informações a utilização de mecanismos que garantam a mensuração com confiabilidade e o *disclosure* dos eventos ocorridos. Na percepção de Souza (2009, p. 6) “[...] o novo contador deverá ter um perfil mais executivo, participando ativamente das decisões da empresa, avaliando, julgando e decidindo. Deverá também mostrar-se disponível para uma aprendizagem contínua, adaptando-se a novas situações [...]”.

Filho et al. (2009, p. 266-267) pontuam sobre a apresentação da informação contábil: “divulgação, evidenciação, *disclosure* são nomes diferentes utilizados para tratar de

um mesmo tema. Intercambiável ao termo evidenciação contábil, a palavra *disclosure* tem sido utilizada, e em geral refere-se à divulgação”.

Em maio de 2014, foi publicada pelo (IASB) - *International Accounting Standards Board*, a norma IFRS 15 – Receitas de Contratos com Clientes em conjunto com o *Topic 606* do *Financial Accounting Standards Board* (FASB) que substitui a maior parte das normas sobre reconhecimento de receita anteriormente emitidas. A convergência à norma é facultativa a partir da data de publicação e passa a vigorar como obrigatória a partir de 1º de janeiro de 2018.

A publicação desta norma representa um marco na história moderna da contabilidade, pois evidencia os primeiros sinais efetivos de convergência entre as normas internacionais (IFRS) e as normas norte-americanas (US GAAP). O projeto conduzido por representantes de ambas gerou grande expectativa quanto às reformas que poderão surgir nos próximos anos.

A Grant Thornton, empresa multinacional especializada em *outsourcing* contábil e auditoria, publicou em janeiro de 2015, através de seu *website*:

[..] entender os principais requerimentos da norma e efetuar uma avaliação antecipada dos potenciais impactos irá reduzir o risco de surpresas e fornecer às empresas a oportunidade de revisar quais partes os termos contratuais podem trazer consequências indesejáveis no que tange a tempestividade ou o reconhecimento da receita”.

Em junho de 2014, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), noticiou sobre a norma ressaltando o discurso de Hans Hoogervorst, então presidente do IASB: “A conclusão bem-sucedida deste projeto é uma grande conquista para ambos. Juntos, temos nos esforçado e melhorado os requisitos de receita de ambas IFRS e US GAAP, ao mesmo tempo conseguindo alcançar um padrão totalmente convergente”.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) republicou em seu portal, no dia 2 de junho de 2014, a notícia emitida pelo jornal Valor Econômico online: “(...) o IASB, responsável pela elaboração das regras contábeis do IFRS, e o FASB, que rege o U.S. GAAP [sic], chegaram a um consenso sobre as regras para reconhecimento de receitas, encerrando um debate que se arrastava há mais de dez anos”.

O FASB publicou, em seu *website*, uma nota esclarecendo o porquê de emitir uma nova norma sobre o reconhecimento de receita, além dos aspectos de aumentar o grau de informação aos investidores: “as diretrizes para reconhecimento de receita diferem nos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (GAAP) e nas Normas Internacionais de Reporte Financeiro (IFRS) – e muitos acreditam que ambas necessitam serem aprimoradas”.

Visando aprofundar-se no processo de transição e implementação do IFRS 15, este trabalho buscará investigar qual o impacto e a perspectiva dos contadores e auditores quanto à aplicação do IFRS 15, especificamente, nos processos e controles internos que afetam o reconhecimento de receita dos contratos de construção do setor de bens de capital, considerando as mudanças com relação à norma atualmente aplicada.

Como produto da inserção de novos critérios para reconhecimento de receita, surgirá a necessidade de remodelação dos controles internos, parametrização dos *Enterprise Resource Planning* (ERP), treinamento de pessoal, avaliação dos contratos em andamento, dentre outros fatores que refletem diretamente no resultado das organizações.

Pelo fato de ser estabelecido o ano de 2018 para adoção obrigatória do IFRS 15, não foram identificados trabalhos que investiguem e enumerem os processos aos quais os usuários serão submetidos para tal adequação, como por exemplo, o reconhecimento da receita referente à parcela variável por meio de um fator restritivo.

Conforme requer um mestrado profissional, este estudo originou como produto final, relevante contribuição prática, pois o mapeamento efetuado possibilitou ao pesquisador apresentar os achados à empresa em que atua e, conseqüentemente, fornecer visão ampla das alterações, não somente no âmbito interno da organização, como também de empresas que possuem contratos semelhantes e auditores.

O objetivo geral deste trabalho é investigar quais são as alterações necessárias nos processos de gestão e controle internos das empresas para a adoção ao IFRS 15, de acordo com os auditores e contadores.

Partindo do princípio de que mudanças serão evidentes e em alguns casos relevantes e materiais, a contribuição deste trabalho está em demonstrar, mediante pesquisa com os usuários da contabilidade, a necessidade de preparação sistêmica, intelectual e gerencial para convergência ao IFRS 15 e servir como estímulo para novas pesquisas, com o objetivo de comparar os reais impactos obtidos no período pós-adoção da norma.

No Brasil, há um vasto número de empresas que possuem contratos de construção e, portanto, estarão sujeitas à adoção de novos requerimentos trazidos pela norma IFRS 15, que posteriormente gerará a emissão de um pronunciamento emitido pelo CPC. Para estes contratos, a receita é reconhecida mediante evolução do trabalho executado. Atualmente, estes contratos são regidos pelo pronunciamento contábil CPC 17 – Contratos de Construção e fazem parte do foco principal deste trabalho.

Os contratos de construção demandam uma estimativa de custos e receitas a longo prazo. Porém, esta tarefa torna-se árdua e complexa diante do cenário econômico brasileiro e

das próprias particularidades destes contratos. Por isto, quaisquer mudanças de estimativas são permitidas e seguem as instruções o pronunciamento contábil CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

Visando aprofundar-se na relevância da publicação de uma norma praticamente unificada, em seus principais tópicos, entre FASB e IASB, o presente estudo terá como principal objetivo investigar as necessidades de adaptação dos processos e controles internos para adoção ao IFRS 15 – Receitas de Contratos com Clientes nas empresas brasileiras que utilizam o método PoC (*Percentage of Completion*) para o reconhecimento de receita e responder à seguinte questão de pesquisa: **Quais são as alterações necessárias nos processos de gestão e controle internos das empresas para a adoção ao IFRS 15?**

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico deste trabalho apoia-se na Teoria da difusão de inovação, pois parte do pressuposto que o IFRS 15 pode ser assim caracterizado nas empresas. Em seguida, discorre-se sobre importantes conceitos contábeis que constroem o pilar desta pesquisa no âmbito de um contrato de construção e em seguida busca-se sintetizar as normas contábeis vigentes. Caracterizada a definição normativa, introduz-se os conceitos de planejamento orçamentário e do IFRS 15 para posteriormente possibilitar o entendimento dos resultados aplicados na próxima seção.

2.1 Teoria da difusão de inovação

A adoção do IFRS 15 no Brasil implicará em uma análise antecipada das empresas acerca das mudanças, processo de implementação e possíveis impactos. Neste campo, Rogers (1995) classificou o processo de adoção em cinco categorias: inovadores, primeiros a adotar, maioria inicial, maioria tardia e retardatários. O estudo do autor efetua a classificação conforme a velocidade com que determinado sistema social adota determinada inovação.

No âmbito da implementação do IFRS 15, os motivos para a adoção abordados na teoria de Rogers (1995) são:

- vantagem relativa: percepção de que uma inovação superou a ideia anterior, ou seja, a organização consegue absorver os ganhos com a nova norma;
- compatibilidade: validação da inovação quanto à consistência e valores da organização. Na implementação do IFRS 15 significa a busca pela equalização das práticas atuais com as mudanças requeridas;
- complexidade: aplicação de uma inovação é dificultada por falta de entendimento quanto à utilização. No contexto do IFRS 15, caberá às empresas interpretarem os requerimentos da norma para evitar a aplicação de conceitos divergentes;
- experimentação: possibilidade de testar-se uma inovação, mesmo que de forma limitada, previamente ao processo de adoção. É de extrema relevância o mapeamento dos processos internos para avaliação prévia do cenário que considera o IFRS 15 na prática;
- observabilidade: notada percepção dos resultados de uma inovação aos indivíduos da organização. Entende-se pelo período pós-avaliação ou pós-implementação, onde a organização já detém o controle dos impactos com a aplicação da norma.

Rogers (1995) ainda explica que a adoção atrasada ocorre quando inexistente conhecimento suficiente sobre a inovação ou há rejeição. Já os indivíduos com potencial chance de adoção, neste caso, podemos entender como empresas que buscam entender quais vantagens serão obtidas se comparadas com o processo anterior. Embora tenha sido tomada a decisão de implementar determinada inovação, os indivíduos conservam incertezas sobre os reais ganhos, problemas e impactos até que o processo seja institucionalizado, quando se dá por encerrado o estágio de implementação.

Em estudo sobre o desenvolvimento de uma ferramenta para obter a percepção de indivíduos ao adotar inovações voltadas à tecnologia da informação Moore e Benbasat (1991) comentam que o número de indivíduos voluntários ao processo de adoção tende a ser maior quando sua implementação não é mandatória e Mustonen-Ollila e Lyytinen (2003, p. 276) pontuam: “adoções são feitas por alguns tomadores de decisão que possuem recursos e poder de decisão para mudar comportamentos, ou controlar recursos associados ao desenvolvimento de práticas”.

2.2 Regime de competência

Os contratos de construção, conforme definido pelo IFRS 15, terão suas receitas reconhecidas mediante método que melhor represente o cumprimento das obrigações de *performance* ao longo de cada contrato, sendo que, ao final de cada período, o método precisará ser revisto para garantir que a alocação das receitas melhor reflète o cenário do contrato. Ao discutir-se o reconhecimento de um evento na contabilidade depara-se com o conceito de regime de competência, ou seja, o registro é efetuado no momento de sua ocorrência e não necessariamente precisará estar relacionado com entrada ou saída de recursos financeiros.

Para McConnell (2014), o IFRS 15 poderá ou não trazer mudanças relevantes para as empresas, dependendo do setor em que atuam. No entanto, caberá a cada uma, em particular, avaliar os reais impactos da implementação da nova norma, principalmente no momento em que será efetuado o reconhecimento da receita. Entende-se por isto mudanças na aplicação do regime de competência, considerando que cada obrigação de *performance* terá, obrigatoriamente, um valor atribuído. Conforme definido pelo IFRS 15 (2014, p. 37), obrigação de *performance* é a “promessa de transferir em um contrato o cliente: produto ou

serviço (ou conjunto de produtos ou serviços) distinto ou série de produtos ou serviços que são substancialmente iguais e tenham a mesma natureza na transferência ao cliente”.

O CPC 00 (2011, p. 11-12), que trata sobre a estrutura conceitual para a demonstração e divulgação de relatório contábil-financeiro, pontua:

[...] o regime de competência retrata com propriedade os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que ditos efeitos são produzidos, ainda que os recebimentos e pagamentos em caixa derivados ocorram em períodos distintos”.

Iudícibus et al. (2001) definem regime de competência como o "regime contábil que reconhece as despesas e receitas pela sua realização, independente do seu pagamento ou recebimento”.

Para Martins (1990), o regime de competência proporciona uma melhor alocação dos recursos da empresa, visto que, demonstra as entradas e os esforços relativos a elas em um mesmo período. Iudícibus (1989) evidencia que os contadores costumam partir do regime de competência para chegar ao fluxo de caixa.

Para Diamond (2002), a utilização do regime de competência fornece um maior custo para a empresa, devido a maior complexidade e subjetividade que geralmente estão acompanhadas da troca entre ativos e passivos antes da ocorrência de fluxo financeiro. A *Australian Bureau of Statistics* (2002) complementa que o regime de competência representa a movimentação de eventos econômicos.

Martins et al. (2007 p. 15) comentam: “o Regime de Competência assume papel preponderante, pois se acredita que ele dê uma visão muito mais realista do que ocorre com a empresa e permita ao investidor condições de melhor olhar para o futuro”.

Na estudo de Dechow (1994), sobre o papel do regime de competência na utilização do lucro e fluxo de caixa como medidas de desempenho, os resultados obtidos mostram que a duração do ciclo operacional de uma empresa determina qual é a melhor forma de medir o desempenho, sendo que para empresas cujo ciclo é menor, o regime de caixa e competência tendem a ter proximidade, e para empresas cujo ciclo operacional é maior, o regime de competência tende a ser uma medida de desempenho mais eficaz.

O IFRS 15 (2014) estabelece que, para os contratos de construção, o regime de competência, no que tange o reconhecimento de receita, está sujeito ao cumprimento de pelo menos um dos três critérios: o cliente simultaneamente recebe e consome os benefícios fornecidos pela entidade provedora, o cliente controla um ativo que a entidade provedora constrói ou efetua benfeitorias ou a entidade obtém direito contratual de recebimento por

cumprimento de obrigação de *performance* relacionado com a construção de um ativo que não permite uso alternativo.

2.3 Reconhecimento de receita

Para o adequado entendimento e interpretação de um contrato de construção, bem como dos métodos de *stage of completion* sugeridos para o reconhecimento de receita, é necessário ter-se bem definido o conceito de receita. No Brasil, as receitas são regulamentadas pelo CPC 30 e o CPC 17 (correlacionadas pelo IAS 18 e IAS 11).

Conforme o CPC 30 (2012, p. 3), a receita representa “[...] ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários”.

Oportunamente é citado pelo CPC 30 que um dos principais desafios da receita é identificar o momento em que deve ocorrer o reconhecimento, e para isto, o pronunciamento estabelece cinco condições a serem satisfeitas:

- (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;
- (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens;
- (c) o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade;
- (d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e
- (e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade (CPC 30,2012, p. 3).

Conforme Stickney et al. (2010), o reconhecimento da receita ocorre quando a obrigação foi prestada por parte do vendedor ou o vendedor obteve um ativo do comprador, seja ele caixa ou conversível ao mesmo.

De acordo com Iudícibus et al. (2010, p. 485), “a receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes tais como vendas (...)” e Martins (2003) pontua que os contratos sob encomenda são uma exceção, pois a receita é reconhecida antecipadamente à transferência ao comprador, ou seja, conforme o método PoC, cujo reconhecimento se dá pela progressão da encomenda.

Ainda sobre a tempestividade do reconhecimento da receita, Hendriksen e Van Breda (2009, p. 227) afirmam que: “um item deve ser reconhecido como receita de uma empresa

quando é parte do produto da organização, quando pode ser medido, quando possui valor preditivo ou valor como *feedback* e quando pode ser verificado com precisão”.

Niyama et al. (2010, p. 3) comentam “[...]embora os critérios de reconhecimento de receitas e despesas sejam de adoção obrigatória por parte de todas as empresas brasileiras, a flexibilidade proporcionada por tais critérios, assim como as particularidades dos contratos, resulta na possibilidade de aplicação de práticas distintas”, além do fato de que cada país deve considerar a legislação tributária local (MARTON; WAGENHOFER, 2010).

Para Dobler (2008), o reconhecimento de receita é um dos temas mais cruciais em um reporte financeiro além de ser fonte de recentes escândalos na contabilidade.

Em artigo que trata a mensuração do resultado econômico das empresas, Guerreiro (1991, p. 2) comenta: “[...] o lucro corresponde ao resíduo derivado ao confronto entre a receita realizada e o custo consumido. A receita é reconhecida normalmente no momento da venda. Algumas naturezas de custo são reconhecidas como consumidas à medida que ocorrem, sendo automaticamente confrontadas com a receita do período em que ocorreram”.

Carmo (2014, p. 28) pormenoriza algumas das atividades que podem ser impactadas com alterações nos métodos de reconhecimento de receita: “[...] pagamentos de impostos, distribuição de dividendos, contratos de *covenants* bônus e planos de incentivos de executivos e demais empregados, sistemas de informação e controles internos, modelos contratuais e práticas comerciais”.

O reconhecimento da receita dos contratos de construção é geralmente efetuado pelo método PoC que é definido pelo CPC 17 (2012, p 8) como: “[...] a receita contratual é confrontada com os custos contratuais incorridos à medida que cada estágio de execução do trabalho é alcançado, fato que resulta na divulgação de receitas, despesas e lucro que podem ser atribuídos à proporção do trabalho realizado”.

Dos Santos e Salotti (2013, p.5) opinam sobre os métodos de reconhecimento de receita: “se o controle, riscos e benefícios forem continuamente transferidos de acordo com a evolução da obra, os contratos devem ser considerados contratos de construção, permanecendo assim o reconhecimento de receita pelo PoC”.

Considerando a particularidade dos contratos de construção, Iudícus et al. (2009, p.93), afirmam que “o relacionamento entre os custos incorridos no exercício e o custo total do produto ou projeto é, provavelmente o melhor critério a ser aplicado”, pois desta forma é garantido o reconhecimento da receita proporcional ao custo incorrido no período, evitando a

alocação da receita em período diferente ao momento em que a empresa dispendeu os esforços (custos).

Segundo o *Accountants' handbook* (1999, p. 34) “o PoC (*percentage of completion method*) será aplicado quando exista um contrato especificando os materiais e serviços a serem fornecidos, o comprador está ciente do pagamento sobre os serviços executados e o contratado possui condições de cumprir as obrigações contratuais” .

Em complemento às condições satisfeitas acima, o *Accountants' handbook* define as características do PoC:

[...] representa a substância econômica da atividade de forma mais clara e tempestiva em comparação ao método de contrato completado. Deve-se notar que as estimativas de receitas, custos e a porcentagem completada são o primeiro critério para o reconhecimento de receita. Faturamentos não devem ter relação real com o desempenho e geralmente não estão em base adequada para o reconhecimento de receita (*Accountants' handbook*, 1999, p. 34).

Desta forma, é notada a relevância dos conceitos de reconhecimento de receita e do método reconhecimento de receita utilizado para os contratos de construção, a fim de garantir a ocorrência de custo e receita no mesmo período contábil.

2.4 Valor justo

A transição do CPC 17 para o IFRS 15 trará mudanças significativas no processo de reconhecimento de receita dos contratos de construção, entretanto, a nova norma estabelece que os contratos continuem a serem mensurados pelo valor justo. O CPC 46 (2012, p.3) trata da mensuração do valor justo e o define como “o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração”.

Especificamente para algumas empresas cujos produtos ou serviços fazem parte de um mercado restrito, torna-se desafiador mensurar alguns ativos e passivos pelo valor justo devido à dificuldade em se encontrar uma base comparativa. (MENEZES et al., 2010).

O conceito de valor justo foi implementado no Brasil com a adoção da Lei nº 11.638/07 e assim surgiram diversas discussões sobre sua aplicação. Em estudo realizado com professores e profissionais da contabilidade, Melo et al. (2012, p. 11), verificaram que 39,9% dos 103 entrevistados entendem o valor justo como o melhor método de mensuração para melhorar a relevância da informação contábil.

Não somente o IFRS publicou uma norma específica sobre o valor justo. Em setembro de 2006, o FASB publicou a norma FAS 157 que trata exclusivamente de valor justo, cujo escopo abrange desde a definição às técnicas para valorização de eventos que exijam seu cálculo. Ryan (2008, p. 5) enumera algumas questões voltadas para a utilização do valor justo, como por exemplo: o método do valor justo torna a informação mais útil para a tomada de decisão dos investidores em comparação com outros métodos de valorização?

Ao investigarem os conceitos e aplicações do valor justo na contabilidade moderna, Iudícibus e Martins (2007) sugerem a alteração da definição de valor justo bem como a utilização de cálculos matemáticos que envolvam probabilidade, apenas quando não existam condições de se obter um valor por meio do custo corrente.

De acordo com Lustosa (2010), a expressão valor justo deveria ser utilizada apenas quando exista um mercado disponível para que possibilite mensurar a venda de um ativo, pois a utilização de métodos calculatórios é provida de subjetividade e não pode ser considerada justa. Nesta mesma linha de pensamento Chea (2011) categoriza como desafiador o cálculo do valor justo por meio de premissas.

Para Young (2008), FASB e IASB deveriam preocupar-se em revisar temas mais relevantes como, por exemplo, a diferença entre realizado e realizável. O autor ainda cita que a utilização da mensuração por meio do valor justo é academicamente interessante, porém perturbadora. No entanto, ao analisar-se a importância da mensuração a valor justo para os contratos de construção, principalmente nos mercados restritos onde há pouca informação disponível, é possível discordar da opinião do autor, visto que não haveria outra forma de quantificar os contratos.

Maruszewska (2006) opina que a mensuração a valor justo parece ser o melhor método, pois considera a substância econômica e monetária em sua avaliação, no entanto, sua complexidade o torna um dos temas mais discutidos na atualidade, enquanto Laux e Leuz (2009) acreditam que o valor justo é mais relevante, porém o valor de mercado e o custo histórico podem ser menos manipuláveis e não exigem informações adicionais por parte dos gerentes.

Na literatura, é possível identificar diversas opiniões a favor e contra à adoção do valor justo, tanto pelo FASB quanto pelo IASB, no entanto, a frequente proximidade entre os reguladores demonstra que cada vez mais os conceitos e as normas serão uniformizados embora os órgãos possuam autonomia para adaptação de suas particularidades às normas, como exemplo, a inclusão de um adendo acerca das considerações não monetárias no *Topic 606* (FASB), que por ora não farão parte do IFRS 15.

2.5 Contratos de construção (CPC 17)

Para que um contrato se enquadre na regulamentação do CPC 17- Contratos de Construção (2012, p. 2), doravante CPC 17, deve assemelhar-se com a seguinte definição:

Contrato de construção é um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos que estejam diretamente inter-relacionados (sic) ou interdependentes em função da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.

Isto significa dizer que ao buscar compreender um contrato de construção, outros conceitos estão diretamente relacionados: definição de ativo e combinação de ativos (reconhecimento, mensuração e evidenciação), reconhecimento de receita na contabilidade e associação dos custos aos contratos.

Iudicibus et al., (2005) evidenciam em sua obra que o objetivo da contabilidade surge de acordo com a necessidade de seus usuários e Braunbeck (2010) complementa que o propósito é o registro de eventos econômicos representados pela melhoria através de ações humanas.

De acordo com o CPC 17 (2012), o objetivo do pronunciamento é definir um critério para a alocação de receitas e despesas, pois caracteristicamente estes contratos terminam em períodos subsequentes. Desta forma, é necessário estabelecer meios para que a receita e o custo sejam reconhecidos conforme o andamento dos contratos.

O CPC 17 (2012, p. 2) classifica os contratos em dois tipos: contrato de preço fixo (*fixed price*) e contrato de custo mais margem (*cost plus*).

- Contrato de preço fixo (*fixed price*) é um contrato de construção segundo o qual a entidade contratada (fornecedora dos serviços) concorda com o preço pré-fixado ou com a taxa pré-fixada, por unidade concluída que, em alguns casos, está sujeito às cláusulas de custos escalonados (*cost escalation clauses*).

Por exemplo, supondo-se que um contrato para fornecimento de uma usina hidrelétrica tem o valor pré-fixado em R\$ 1.000.000 e previsão de conclusão em três anos. O contrato possui cláusula de reajuste de preços que varia conforme o índice IGP-M (Índice Geral de Preços do Mercado). No final do primeiro ano, o índice IGP-M atingiu 10% para o período de doze meses e conforme cláusula estabelecida o contrato teve seu valor alterado para R\$ 1.100.000.

- Contrato de custo mais margem (*cost plus*) é um contrato de construção segundo o qual a entidade contratada (fornecedora dos serviços) deve ser reembolsada por custos projetados e aprovados pelas partes - ou de outra

forma definidos – acrescido de percentual sobre tais custos ou por remuneração fixa pré-determinada.

Para um contrato de custo mais margem, supõe-se seja negociado o fornecimento de uma máquina industrial de grande porte tem prazo de duração de dois anos. Os termos contratuais definem que o valor do compromisso será regido pelo reembolso de todos os custos incorridos até a entrega do equipamento mais 8% de remuneração. Findo o primeiro ano, a contratada apurou custos totais de R\$ 450.000, todos devidamente comprovados e apresentados à contratante. Após 30 dias da aprovação da primeira etapa, a contratada efetuou um pagamento no valor de R\$ 486.000,00 (450.000 + 8%).

Para efeitos de reconhecimento dos custos de um contrato, deve-se considerar que somente poderão ser atribuídos os esforços diretamente relacionados, tais como: custos de materiais e serviços, depreciação de ativos imobilizados e intangíveis utilizados e salários de pessoal produtivo.

Os contratos de construção possuem um valor final estimado, passível de reajuste (receita, custos, despesas), pois de acordo com método de *stage of completion* escolhido, deve-se determinar o avanço da obra com base no escopo mais recente. Estes métodos representam a forma com a qual cada empresa buscará medir o avanço dos contratos e consequentemente, receitas e custos.

Segundo o CPC 17 (2012, p. 9), os três métodos utilizados para avaliar o *stage of completion* são:

- (a) a proporção dos custos incorridos com o trabalho executado até a data, vis-à-vis os custos totais estimados do contrato;
- (b) medição do trabalho executado; ou
- (c) evolução física do trabalho contratado.

Qualquer que seja o método escolhido, as alterações na estimativa destes contratos, por meio de reajustes de preço, readequação de escopo ou outra que altere seu valor inicial é regulada pelo CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro (2009, p. 1-2) que objetiva “melhorar a relevância e confiabilidade das demonstrações contábeis da entidade, bem como permitir sua comparabilidade ao longo do tempo com as demonstrações contábeis de outras entidades”.

Segundo Martins (2003, p. 146), “quando ocorrem esses contratos de longo prazo, deve-se fazer a apropriação do resultado de forma parcelada, durante a produção; reconhece-se uma parte da receita em cada período e apropriam-se os custos transformados em despesas”.

A adoção ao CPC 17 exige um grau de controle elevado por parte das empresas. É comum o gerenciamento de diversos contratos simultaneamente, o que exige também a criação de coletores de custos conforme o nível de informação requerido e um avançado ERP para armazenamento de toda a base de dados.

Segundo Megliorini (2001), os contratos de longo prazo exigem um procedimento diferenciado quando ao tratamento dos custos incorridos, ou seja, para cada unidade de custo atribuído à determinada encomenda, deve haver uma remuneração corresponde de receita para que não haja distorção no resultado.

As empresas também devem efetuar o reconhecimento das perdas com um contrato logo seja identificada uma perda provável, ou seja, os custos serão superiores ao montante total de receita reconhecida para contrato.

2.5.1 Mudança das estimativas dos contratos

O pronunciamento CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro (2009, p. 2) caracteriza uma estimativa como parte das demonstrações contábeis que não reduz a confiabilidade e determina que os efeitos na mudança de uma estimativa precisam ser reconhecidos nos resultados do próprio período de mudança em caso de ter efeito somente neste período ou afetar o período de mudança e os subsequentes em que haverá efeito.

(...) ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, que decorre da avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e passivos. As alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros.

O maior desafio na preparação de estimativas é estabelecer uma base confiável que represente com considerável grau de probabilidade os eventos que ocorrerão durante o período de execução e criar uma metodologia que possibilite o armazenamento e coleta das informações em base de dados que permita a atualização periódica das estimativas de modo a atender ao CPC 23 e conseqüentemente ao IAS 8 (*Accounting Policies, Changes in Accounting and Errors*), norma internacional que regula as mudanças de estimativas.

O IFRS 15 (2014, p. 15) ratifica a necessidade a atualização de estimativas:

Como as circunstâncias mudam ao longo do tempo, a entidade deverá atualizar a medição da progressão para refletir qualquer alteração no resultado das obrigações de *performance*. As alterações de correntes da

medição da progressão deverão ser registradas em conformidade com o IAS 8 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativas e Erros.

A periodicidade de atualização das estimativas é um fator de extrema importância no cenário dos contratos de construção. As normas contábeis não determinam um prazo específico, pois cada organização deve efetuar os ajustes conforme ocorram as mudanças e obtenham base mais confiável para determinar uma nova estimativa. Conforme Leite (2000, p. 15), “nem sempre é possível trabalhar com dados certos, sendo necessário realizar estimativas sobre hipóteses que dão à informação um conteúdo subjetivo”.

O CPC 23 (2009, p. 10) detalha a condição para aplicação de tal: “a estimativa pode necessitar de revisão se ocorrerem alterações nas circunstâncias em que a estimativa se baseou ou em consequência de novas informações ou de maior experiência”. O CPC 30 (2012) ratifica que o fato de se efetuar uma revisão nas estimativas não reduz a confiabilidade nas demonstrações financeiras.

Segundo Brimson (1991, p. 164-166), “estimativas derivam do comportamento padrão realístico dos custos que fornecem uma base excelente para a rotina de tomada de decisões e controle das operações de manufatura. Esse comportamento padrão dos custos e estimativa dos custos formam a fundação para o cálculo do custo do produto”.

Conforme citado por Hendriksen e Van Breda (2009), não é simples estimar o valor de um projeto com alto nível de acerto devido a alguns eventos que podem ser imprevisíveis. Os autores ainda ratificam que o reconhecimento do lucro está relacionado com a ocorrência dos custos.

2.6 Planejamento orçamentário

As estimativas contábeis citadas neste trabalho devem ser interpretadas como a preparação ou atualização do orçamento projetado para cada contrato de construção durante seu período de execução e que serão base para determinação do avanço do projeto caso seja adotado o método dos custos incorridos para reconhecimento da receita.

Conforme Horngren et al., (2006, p. 5), “orçamento é a expressão quantitativa de um plano de ação proposto pela administração e é uma ajuda na coordenação do que necessita ser feito para a implementação desse plano. A informação usada para projetar valores orçados inclui informações financeiras e não financeiras”.

Horngreen et al., (2006), definem planejamento como a união dos objetivos de uma organização e a forma com a qual se buscará o atingimento dos resultados.

Para Garrison (2007, p. 314), “orçamento é um plano detalhado de aquisição e uso de recursos financeiros e de outros tipos durante um período determinado”. Na mesma obra os autores definem as diferenças entre planejamento e controle, considerando o primeiro como o processo para formação dos objetivos e o segundo como as medidas que buscarão aproximar os objetivos do real ocorrido.

As empresas que adotam o método PoC para o reconhecimento de receita necessitam definir estratégias bastante eficazes na formação do orçamento. Primeiramente, deve-se ter um profundo conhecimento do negócio, de modo a garantir que no transcurso de um projeto as estimativas estarão próximas aos montantes reais, pois desvios significativos afetam o reconhecimento da receita em cada período contábil e, conseqüentemente, a margem líquida final esperada.

O segundo e mais desafiador processo é a consideração das variáveis que possuem impacto direto nesta metodologia e não estão ao alcance de cada empresa e sim, dependem da conjuntura econômica nacional e internacional, como por exemplo, a taxa de câmbio e a inflação. Independentemente da estratégia e mercado de cada empresa concentrar o faturamento no mercado nacional ou internacional, haverá interferência direta de variáveis econômicas no planejamento orçamentário.

A projeção de um orçamento de longo prazo depara-se com a dificuldade em estimar a variação de todos os custos como: matéria prima, mão-de-obra e despesas como aluguel, transporte e energia elétrica. O planejamento orçamentário de cada empresa deve ser revisado de maneira periódica, de modo a garantir que a receita diferida (PoC) seja reconhecida com base na projeção de custos e receitas mais recente.

Algumas variáveis precisam ser consideradas durante o processo de preparação e revisão do orçamento, como por exemplo, a inflação. Martins (2003, p. 151) argumenta: “(..) os custos do primeiro mês, por exemplo, deveriam primeiramente ser corrigidos para depois serem somados com o do segundo; no terceiro mês, o custo acumulado até o segundo deveria também ser corrigido monetariamente para depois receber os custos deste terceiro mês”.

Porém, atualmente esta aplicabilidade é apenas para a contabilidade gerencial, pois oficialmente o país não é considerado uma economia hiperinflacionária e, portanto, não são efetuados ajustes por correção monetária. Martins (2003) ainda comenta acerca da estimativa

dos custos e sugere a utilização da estimativa de custos futuros ao invés de efetuar projeções baseadas apenas em custos já ocorridos.

Segundo Hoji (2009, p. 53) “o acompanhamento e a análise da inflação interna de uma empresa é muito importante na administração do preço de venda e controle de custos”. Neste mesmo aspecto, Padoveze (2009, p. 204) comenta que a existência de inflação torna mais complexa a preparação do orçamento “ a gestão do custo dos recursos e das receitas tende a ficar mais complexa e, com isso, há uma tendência de gerir a entidade com números mais agregados, pois os dados detalhados, que são transacionados na moeda fraca do país, tendem a perder significância nos períodos seguintes”.

Para Atkinson et al., (2007), em muitas organizações o processo de confecção de um orçamento pode ser árduo e demandar demasiado tempo para a obtenção de todas as informações, além de ser indicada a utilização de períodos intermediários entre as datas início e fim do planejamento conforme a necessidade de acompanhamento dos clientes internos da informação.

Conforme Frezatti (1999, p. 22-23) “planejar é quase uma necessidade intrínseca, como alimentar-se para o ser humano e “controle orçamentário deve ser um instrumento que permita à organização entender quão próximos estão seus resultados em relação ao que planejou para dado período” (FREZATTI, 1999, p. 40).

2.6.1 O papel da controladoria na formação do orçamento

A preparação de orçamentos, principalmente para contratos com prazos de longa duração, exige das organizações um planejamento prévio sob diversas perspectivas, como por exemplo: horas do pessoal produtivo, custos com materiais, transporte, montagem, dentre outros, de modo a garantir que a execução esteja de acordo com as expectativas orçamentárias previamente determinadas.

De acordo com Megginson et al., (1986, p. 105) “planejar é escolher um curso de ação e decidir adiantadamente o que deve ser feito, em que sequência, quando e como. O bom planejamento procura considerar a natureza do futuro em que as decisões e as ações de planejamento visam operar”.

O acompanhamento dos objetivos e metas de uma organização, bem como o processo de execução, estão ligados à forma com a qual as empresas efetuam o controle.

Megginson et al., (1986) consideram que o controle tem ligação direta com demais funções estratégicas e atua em conjunto com o planejamento.

Bornia (2010, p. 3) argumenta acerca da importância do controle nas organizações modernas “é condição indispensável para que qualquer empresa possa competir em igualdade de condições com seus concorrentes. Sem esse controle, ou seja, sem a capacidade de avaliar o desempenho de sus atividades e de intervir rapidamente para a correção e a melhoria de processos, a empresa estará em desvantagem frente a competição mais eficiente”.

De acordo com Cashin e Polimeni (1981) o planejamento é a forma de operacionalizar o cumprimento dos objetivos determinados pela organização. O controle está diretamente relacionado com o planejamento, pois é o constante acompanhamento entre o desempenho atual e o planejado.

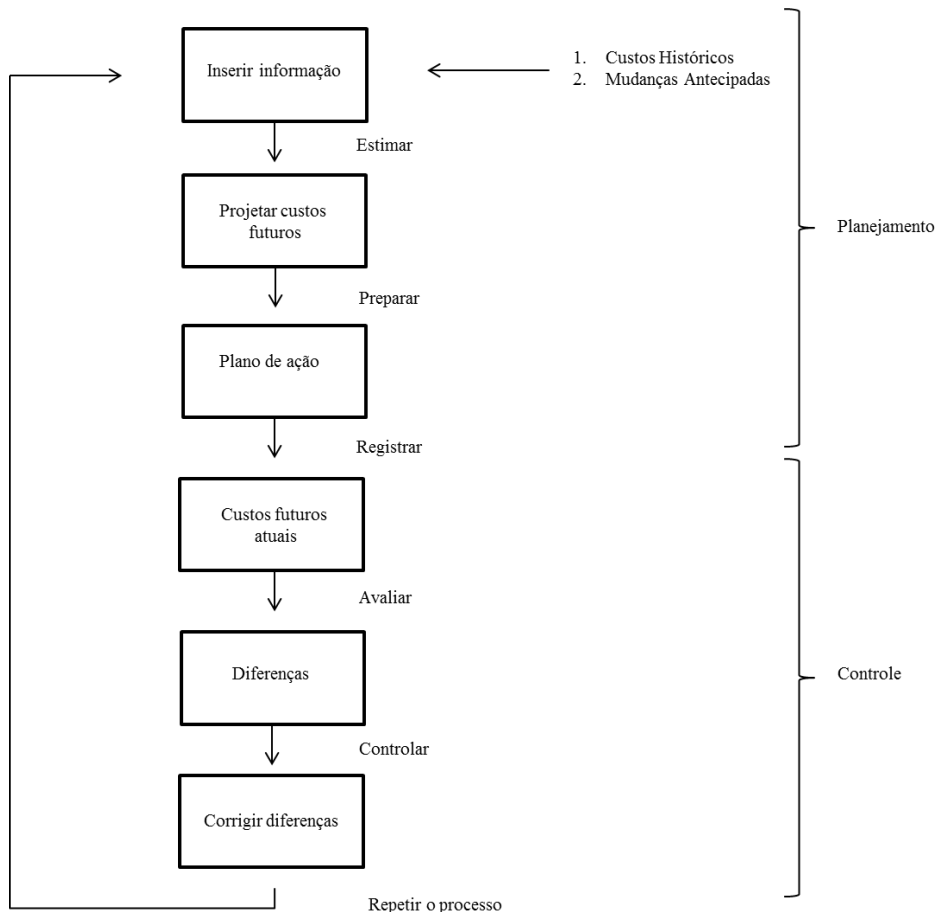


Ilustração 1: Modelo de planejamento e controle (traduzido)

Fonte: Cashin e Polimeni (1981, p. 7)

Mais comum nas organizações modernas é atribuir ao *controller* a função de integrar as informações-chave. Cashin e Polimeni (1981), também definem o *controller* como um profissional multifuncional com ampla visão de dimensões chave da organização e o compara

suas funções com “contador de custos”, porém ressaltando o segundo com mais especializado para esta área.

Hoji (2009, p. 413) define “a principal função do *controller* é dar suporte à gestão dos negócios da empresa, para que esta atinja seus objetivos, por meio de informações gerenciais geradas em tempo hábil para tomara de decisões, a um custo razoável”.

Catelli et al. (2001) definem a controladoria num sentido mais amplo, atribuindo também as atividades de implementar os conceitos e sistemas de informação. Para os autores, a controladoria atua nas três fases cruciais para o desenvolvimento da organização: preparar, gerenciar e dar suporte à tomada de decisão.

Para Bragg (2011), as seis principais atividades do *controller* são: planejar, organizar, dirigir, medir, preparar análise financeira e analisar processos. Em sua obra o autor descreve detalhadamente as atividades e controles que deverão ser desempenhadas pelas organizações.

Especificamente sobre o reconhecimento de receita em contratos de construção de longo prazo, Bragg (2011), descreve onze tarefas dentre as quais se destacam: comparar o método de porcentagem completada com base nos custos incorridos e a evolução física do projeto e revisar temas prospectivos com o gerente do projeto para garantir que possíveis eventos com sobrecustos sejam reconhecido dentro do período de identificação e representem adequadamente o resultado, atividades estas que costumam estar sob a responsabilidade da controladoria.

Ao discorrer sobre a missão da Controladoria, Padoveze (2009, p. 33) comenta “é a visão do controle permanente e do alerta permanente. Controlar, informar, influenciar, para assegurar a eficácia empresarial, nunca é uma posição passiva, mas ativa, sabendo da responsabilidade que tem a Controladoria de fazer acontecer o planejado”.

2.7 O IFRS 15 e as alterações no reconhecimento de receita

2.7.1 A estrutura das normas IFRS

Usualmente, as normas IFRS estão estruturadas em cinco seções. A primeira seção é a norma propriamente dita, a partir da segunda seção foi definida uma divisão entre quatro apêndices (A-D). O apêndice A determina a definição dos principais termos citados no texto da norma, o apêndice B é um guia de aplicação com a definição de situações mais robustas e

operacionalmente complexas, o apêndice C detalha a transição e data de adoção inicial à norma e o apêndice D descreve as inclusões efetuadas em outras normas que foram originadas pela norma referenciada, neste caso, o IFRS 15.

2.7.2 A norma

A publicação do IFRS 15, em maio de 2014, substitui o SIC 31, IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, IFRIC 15 e IFRIC, 18. Atualmente, a data prevista para adoção é 01 de janeiro de 2018, pois devido às diversas discussões será necessário um maior tempo para adaptação da norma às modificações propostas. O projeto que possibilitou a emissão de conceitos uniformes entre IASB e FASB figura no plano de trabalho do IFRS entre os projetos mais relevantes, conforme observado na figura abaixo:

Maiores Projetos	Data de Emissão	Data Efetiva
IFRS 9 Instrumentos Financeiros	Julho 2014	1º de Janeiro de 2018
IFRS 14 Contas Regulatórias de Diferimento	Janeiro 2014	1º de Janeiro de 2018
IFRS 15 Receitas de Contratos com Clientes	Mai 2014	1º de Janeiro de 2018
2015 Alterações ao IFRS para Pequenas e Médias Empresas	Mai 2015	1º de Janeiro de 2017

Tabela 1: Plano de trabalho do IFRS - adaptado
Fonte: website IFRS

Embora seja de grande relevância explorar minuciosamente todos os conceitos da norma, este estudo irá discutir o processo de transição do IAS 11, mais especificamente o CPC 17, no Brasil, para o IFRS 15. O IAS 11 foi originalmente emitido em 1979 e posteriormente alterado pelo IASC em 1993. No ano de 2001, o IASB aderiu oficialmente à norma, que atualmente está em utilização e rege os contratos de construção no âmbito internacional (IFRS 15, 2014). No Brasil, está vigente a 1º revisão do CPC 17 que foi aprovada no ano de 2012.

A norma visa “estabelecer princípios para divulgar informação útil aos usuários das demonstrações financeiras acerca da natureza, montante, tempestividade e incerteza das receitas e fluxos de caixa dos contratos das empresas com o cliente” (IFRS 15, 2014, p. 5).

O IFRS 15 rege a contabilização de um contrato individual, no entanto, em algumas entidades o controle é conjunto, portanto, fica permitida a contabilização de um portfólio de contratos semelhantes ou obrigações de *performance*, desde que a entidade avalie como imaterial o impacto entre controlar de ambas as formas, e consiga demonstrar a composição do portfólio por meio de estimativas (IFRS 15, 2014).

Cabe ressaltar que ficam isentos da aplicação do IFRS 15: os contratos de arrendamento mercantil (IAS 17), seguros (IFRS 4), instrumentos financeiros e outros direitos e obrigações contratuais (IFRS 9), demonstrações financeiras consolidadas (IFRS 10), negócios em conjunto (IFRS 11), demonstrações financeiras individuais (IAS 27), investimentos em coligadas, negócios em conjunto (IAS 28) e trocas não monetárias entre empresas atuantes no mesmo segmento com o objetivo de simplificar o processo de vendas (IFRS 15, 2014).

O IFRS 15 destaca a importância da receita para os usuários, pois através de sua análise é possível avaliar o desempenho. A unificação da norma, segundo os reguladores, propiciará maior detalhamento para operações complexas, possibilitará melhor comparabilidade para operações similares além de tornar mais simples a divulgação dos requerimentos adotados para o reconhecimento de receita, devido ao embasamento em uma única norma (IFRS 15, 2014).

A primeira mudança relevante identificável na nova norma refere-se à uniformização dos conceitos de “contrato” bem como os passos a serem seguidos no processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação. Mais especificamente, para os contratos de construção, não haverá uma norma exclusiva, como o CPC 17, para direcionar os usuários, e sim, uma série de conceitos e passos detalhados que precisam ser interpretados e aplicados. É justificável este novo modelo ao considerarmos que o projeto visa concentrar os conceitos relativos à receita.

Dentre os novos requisitos do IFRS 15 está a determinação de cinco passos que devem ser avaliados pela entidade ao celebrar um contrato (IFRS 15, 2014). No conteúdo do CPC 17 não há a determinação específica para reconhecimento de um contrato de construção, tão somente sua definição e classificação em: contrato de preço fixo ou contrato de custo mais margem (CPC 17, 2012).

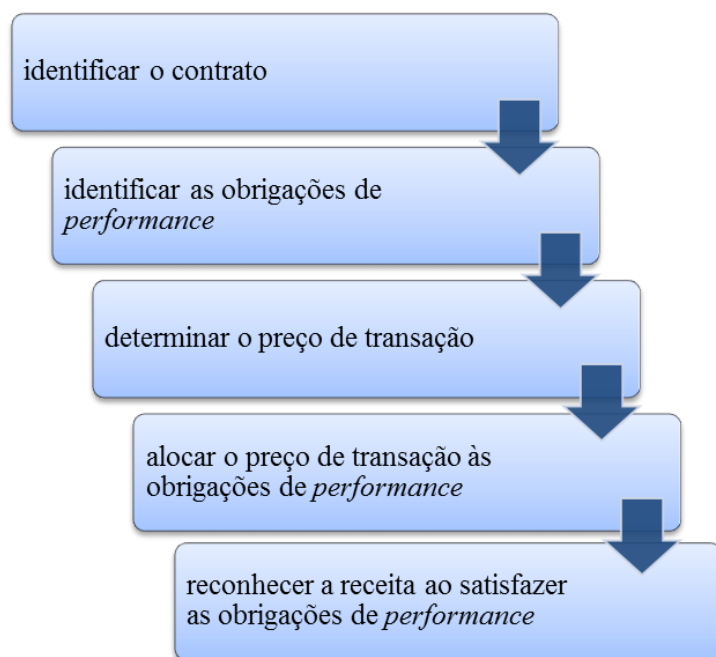


Ilustração 2: Passos para determinação de um contrato
Fonte: IFRS 15, 2014

- identificar o contrato: pode ser formalizado entre duas ou mais partes e atende a critérios específicos acordados com o cliente. Há casos em que são requeridos o reconhecimento e a divulgação conjuntamente. Para que seja enquadrado na definição de contrato estabelecida pela norma, a contrapartida deve ser um cliente, ou seja, os riscos e benefícios obtidos no processo não serão compartilhados (IFRS 15, 2014).

- identificar as obrigações de *performance*: refere-se à transferência de bens ou serviços ao cliente e caso sejam distintos deverão ser contabilizados separadamente. São considerados contratos distintos aqueles onde é possível ao cliente obter benefício individualmente através de recursos prontamente disponíveis, ou quando exista a possibilidade de identificar no contrato a transferência individual dos bens ou serviços (IFRS 15, 2014).

- determinar o preço de transação: montante fixo ou variável pelo qual a entidade espera obter através da transferência de bens ou serviços e incorre em ajuste de valor do dinheiro no tempo ou de componentes financeiros. A entidade deve estimar o montante variável originado por meio da transferência de bens ou serviços excluindo-se a porção passível de reversão de receita em caso de incertezas associadas à resolução (IFRS 15, 2014).

- alocar o preço de transação às obrigações de *performance*: identificar o preço de transação individual para cada cumprimento obrigação de *performance* levando em conta que a entidade deve atribuir o valor que espera receber pela entrega do bem ou serviço. Em casos nos quais não é possível a identificação, a entidade deve estimá-lo. Pode haver transações nas

quais sejam incluídos descontos ou considerações variáveis. Os requerimentos do IFRS 15 estabelecem quando deverão ser aplicados o desconto e a variável de consideração, sendo que não é possível a alocação dos mesmos a todos os cumprimentos de obrigação (IFRS 15, 2014).

- reconhecer a receita ao satisfazer as obrigações de *performance*: o montante de receita reconhecido satisfaz o cumprimento de uma obrigação de *performance*. O cumprimento pode ocorrer de duas formas: no momento da transferência de bens ou serviços ou ao longo do tempo. A segunda forma é claramente o foco deste trabalho e, de acordo o IFRS 15, a entidade deve optar pelo método de reconhecimento de receita que melhor represente a mensuração do progresso em direção ao cumprimento da obrigação de *performance* (IFRS 15, 2014).

Alguns critérios precisarão, necessariamente, serem preenchidos ao efetuar-se a identificação e reconhecimento de um contrato. As definições em si não sofreram alterações quanto à sua essência, no entanto, é exigida uma maior observância sobre a forma e cláusulas contratuais.

Os impactos na aplicação dos cinco passos descritos acima tendem a variar conforme o setor de atuação em que atua a empresa. Exemplo: uma empresa atuante no setor de bens de capital terá que avaliar se o método utilizado para o reconhecimento de receita ainda é a melhor opção diante das alterações na norma considerando que cada obrigação de *performance* terá um valor determinado mediante seu cumprimento.

Ao avaliar-se que haverá alteração no número de obrigações de *performance*, a empresa passará a reconhecer a receita pelo método PoC do custo incorrido sobre o custo total planejado. Conseqüentemente haverá mudança na tempestividade da receita, ou seja, caso a maior parte das obrigações estejam concentradas no início do contrato, haverá uma aceleração no reconhecimento da receita. Se o tipo de contrato incorre em custos principalmente no final do contrato, ocorre a desaceleração no reconhecimento de receita.

Outra alteração relevante no IFRS 15 em relação ao CPC 17 está relacionada com a consolidação de mais de um ativo no mesmo contrato. O CPC 17 permite a consolidação de ativos quando existe relação de dependência entre eles no que se refere ao seu funcionamento como, por exemplo, um contrato de turbinas e geradores para uma usina hidrelétrica.

A norma em vigor também estabelece o tratamento individual quando for possível identificar as receitas e despesas de cada ativo ou as negociações tenham sido conduzidas de forma separada onde o cliente tem a opção de optar pelos ativos (CPC 17, 2012).

O IFRS 15 traz um conceito mais simples e contábil em relação a este tema. Caberá a cada empresa avaliar, não mais um ativo ou conjunto de ativos, mas um conjunto de contratos ou obrigações de *performance* semelhantes. Será permitida a contabilização conjunta se não houver impacto material para as demonstrações financeiras entre apresentar conjunta ou separadamente (IFRS 15, 2014).

Por se tratar de uma norma que abrange praticamente todas as organizações, o IFRS 15 diferencia-se do CPC 17 ao trazer, além, de conceitos mais detalhados sobre o reconhecimento de um contrato, novos passos a serem seguidos no âmbito da mensuração e evidenciação, como a identificação de componentes financeiros. Inicialmente, define-se o cliente como “parte que tem contrato com uma entidade para obter produtos ou serviços”. A única exceção para um contrato cuja outra parte não é um cliente ocorre quando existe o compartilhamento de riscos e benefícios e o principal objetivo surge de um acordo entre ambas as partes (IFRS 15, 2014).

Os contratos podem evidenciar o prazo de duração ou não e tão somente serem renovados automaticamente mediante o consentimento da outra parte. A definição de contrato estabelece que ambas as partes podem optar pelo término ou modificação a qualquer momento desde que a outra parte seja compensada ou receba uma compensação (IFRS 15, 2014).

As mudanças em um contrato representam a criação ou alteração das obrigações com a outra parte e deverão ser reconhecidas ainda que o escopo e preço não tenham sido definidos ou acordados, basta o aceite oral, verbal ou implícito na negociação, por ambas as partes quando há modificação. As alterações de contrato serão contabilizadas separadamente quando sejam satisfeitas as seguintes condições: o aumento do escopo abrange produtos ou serviços distintos ao contrato inicial e o valor do contrato sofre aumento originado pelo preço de venda de um produto ou serviço em base *stand alone*, ou seja, considerando que esta venda fosse efetuada a um novo cliente e não foi considerado, para efeitos de precificação, benefício pelo fato de já existir relação comercial com o cliente (IFRS 15, 2014).

O IFRS 15 traz consigo uma tendência mais explicativa com uma gama de produtos ou serviços sujeitos à sua aplicação. Dentre os itens explicitados na norma, este trabalho limitar-se-á em identificar os impactos da implementação em empresas que se enquadrem na extensão do item 26-h, “construção, fabricação ou desenvolvimento de um ativo em nome do cliente” (IFRS 15, 2014, p.15).

Referente aos aspectos que definem a conclusão de um contrato, o IFRS 15 e o CPC 17 determinam que seja o momento da transferência do produto ou serviço. O cliente receberá

os benefícios se o ativo “puder ser utilizado, consumido, vendido por um montante superior ao valor de descarte ou mantido de forma que gere benefícios econômicos” e obtiver seu controle (IFRS 15, 2014, p.15).

Cumprimento das obrigações de *performance* ao longo do tempo

O reconhecimento da receita está relacionado com o cumprimento das obrigações de *performance* do contrato que no IFRS 15 foram segregadas em duas categorias: obrigações cumpridas ao longo do tempo e obrigações cumpridas em determinado momento. O CPC 17 determina critérios para o reconhecimento da receita e medição da progressão de um contrato, porém não categoriza o reconhecimento de receita de forma tempestiva, tampouco utiliza o conceito “obrigações de *performance*”. O foco deste trabalho limita-se aos contratos de construção que por sua essência e duração se enquadram na categoria das obrigações de *performance* cumpridas ao longo do tempo.

Para entidades que adotam o método de transferência de bens ou serviços ao longo do tempo e, conseqüentemente, reconhecem a receita dentro deste parâmetro, a norma estabelece que ao menos um dos critérios abaixo deve ser satisfeito:

- (a) o cliente simultaneamente recebe e consome os benefícios gerados pela *performance* da entidade assim que ocorre;
- (b) a *performance* da entidade cria ou incrementa um ativo (por exemplo, trabalho em andamento) que o cliente controla conforme sua criação ou incremento;
- (c) a *performance* da entidade não cria um ativo com utilização alternativa à outra entidade e a entidade tem direito adquirido de recebimento pelo cumprimento de *performance* à data (IFRS 15, 2014, p.17).

O item (a) está referenciado nos parágrafos b3 e b4 do apêndice b da norma. O IFRS 15 desdobra em duas partes o reconhecimento do benefício simultaneamente ao cumprimento da obrigação de *performance*. A primeira parte define que o benefício é prontamente recebido e percebido com o cumprimento da obrigação, ou seja, principalmente para contratos destinados à prestação de serviços. (IFRS 15, 2014).

Para outros contratos não é possível identificar o consumo do benefício simultaneamente ao recebimento. Nestes casos, o benefício é determinado pelo fato de que o cliente não necessitará incorrer em retrabalhos para esta obrigação de *performance* cumprida e para isto será necessário: “desconsiderar restrições contratuais ou limitações que previnam a transferência de obrigações de *performance* remanescentes à outra entidade, presumir que a

outra entidade não terá benefícios com o ativo, simplesmente pelo cumprimento de obrigação de performance remanescente e o controle permanecerá com a entidade contratada até a transferência ao cliente (IFRS 15, 2014, p. 39).

O item (b), citado pelo parágrafo b5 do apêndice b, determina que a entidade deverá aplicar os requerimentos de controle da norma e considerar como válidos para ativos tangíveis e intangíveis (IFRS 15, 2014).

Para o item (c), a norma estabelece que um ativo construído não gera utilização alternativa para outra e não poderá ser transferido se a entidade possui restrição contratual de prontamente transferir para outra utilização durante o processo de criação e melhora ou até que esteja em pronto estado de utilização (IFRS 15, 2014).

A avaliação de utilização alternativa deverá ser definida no início do contrato e será modificada somente mediante aprovação de ambas as partes e alteração contratual. Existe “uma limitação prática de habilidade da entidade em transferir o ativo para outra utilização se a entidade incorrerá em significantes perdas econômicas em fazê-lo. Uma perda econômica significativa poderia surgir porque a entidade também irá incorrer em custos significantes de retrabalho ou o ativo poderá ser vendido por perda significativa” (IFRS 15, 2014, p.40).

Os pagamentos não serão necessariamente efetuados por meio de montantes fixos, no entanto, todas as obrigações de *performance* deverão ser remuneradas minimamente por um montante que compense a entidade por tais cumprimentos (IFRS 15, 2014).

Medição da progressão em direção à satisfação da obrigação de performance

Com o objetivo de reconhecer a receita baseada no cumprimento das obrigações de *performance*, as empresas devem adotar o método que melhor represente o avanço de um contrato. O IFRS 15 determina a utilização de um único método para situações similares e a uma nova mensuração da progressão dos contratos ao final de cada período de reporte para garantir que o método mais apropriado está sendo utilizado, fato este, novo em relação à norma anterior que não explicitava a obrigação de um recálculo (IFRS 15, 2014).

Para efeitos de cálculo da progressão, podem ser considerados apenas os materiais e serviços que de alguma forma terão o controle transferido para o cliente ou incorreram em função da existência do contrato. A norma determina que a aplicação de um método para medição da progressão somente poderá ser utilizada caso entidade obtenha razoabilidade sobre informação-base para o cálculo. Em alguns casos torna-se difícil mensurar o

cumprimento de uma obrigação de *performance*, todavia é requerido o reconhecimento da receita quando a entidade espera recuperar os custos incorridos (IFRS 15, 2014).

Outra mudança trazida pelo IFRS 15, em relação ao CPC 17, está na subdivisão dos métodos de medição da progressão em duas principais categorias: métodos de *input* (entrada) e *output* (saída).

- método de *input*: baseia-se na informação dos recursos dispendidos pela entidade para produzir ou executar as obrigações de *performance* (custos de material, horas de fabricação, tempo de fabricação, etc.);

- método de *output*: reconhecimento da receita por meio da medição do valor dos materiais e/ou serviços transferidos ao cliente em comparação ao valor total do contrato. A informação pode ser obtida por meio do número de unidades produzidas, unidades entregues, tempo gasto, dentre outras formas desde que permitam a entidade obter razoabilidade e segurança quanto ao método adotado (IFRS 15, 2014).

Devido ao período de execução dos contratos de construção, as estimativas deverão ser revistas tão logo a entidade identifique a necessidade de mudanças. Em seu contexto, a nova norma cita basicamente as principais situações onde poderão exigidas a revisões de estimativas como, por exemplo, a mudança no valor do contrato e a consequente realocação às obrigações de *performance*. Tanto o IFRS 15 quanto o CPC 17 reforçam que o fato de estimar não significa falta de confiabilidade nas informações e direcionam aos usuários que consultem as normas IAS 8 e CPC 23, respectivamente.

Preço de transação e variáveis atribuídas

O IFRS 15 define preço de transação como “montante pelo qual uma entidade espera receber em troca da transferência de materiais ou serviço a um cliente, excluindo-se montantes obtidos em nome de terceiros (por exemplo, alguns impostos sobre vendas). Em um contrato podem estar incluídos montantes fixos, variáveis ou ambos” (IFRS 15, 2014, p. 20).

A norma exige a observância de algumas variáveis que podem afetar a formação do preço de transação de um contrato, como por exemplo, as contraprestações variáveis (cenários que ocorrem conforme a evolução do contrato) e componentes financeiros (representam a incidência de fator financeiro nos montantes pagos).

As contraprestações variáveis: compreendem os fatores que de alguma forma afetam o valor inicial do contrato, como: descontos, abatimentos, devolução, bônus por performance, multas, dentre outros fatores. O IFRS 15 (2014) ressalta que as contraprestações variáveis também costumam ocorrer quando existem cláusulas contingentes atreladas ao cumprimento ou não de determinada obrigação.

A entidade deve, ao final de cada período, atualizar o valor do contrato com base nestas ocorrências. A principal diferença em relação ao CPC 17 refere-se à preparação destas estimativas por meio de um dos dois métodos a seguir que deverá ser mantido durante todo contrato:

valor esperado: a entidade projeta o valor do lucro após a aplicação de todos os montantes variáveis onde torna-se mais apropriada sua utilização quando existem diversos contratos com características semelhantes.

montante mais relevante: representa o valor mais relevante dentre as considerações variáveis e está relacionado com o cumprimento ou não de determinado acordo (Exemplo: a entidade será penalizada por determinado montante caso não entregue cumpra o prazo de entrega) (IFRS 15, 2014).

Os reembolsos ao cliente representam quaisquer montantes de consideração variável, não esperados, cujo cliente apresentará à entidade como um passivo redutor do valor do contrato (IFRS 15, 2014).

A limitação das contraprestações variáveis corresponde aos montantes deverão ser incluídos no preço de transação quando for altamente provável que a ocorrência futura da contraprestação variável não gere um montante significativo de reversão sobre a receita já reconhecida. Ao determinar o fato limitante no preço de transação, caberá à entidade analisar dois fatores: a probabilidade e a magnitude de uma posterior reversão de receita reconhecida (IFRS 15, 2014).

O IFRS 15 (2014) cita como exemplo algumas situações que podem causar esta reversão: a dependência de fatores externos não exclusivos da entidade e a existência de contratos que não possuem similaridade entre si, dificultando a aplicação da experiência adquirida na estimativa destes montantes.

Dentre todas as mudanças estabelecidas pela nova norma, a limitação da contraprestação variável poderá ser uma das que trará mais impactos no reconhecimento de receita dos contratos de construção, pois o CPC 17 determina tal reconhecimento apenas quando for possível efetuar a mensuração de forma confiável, ou seja, não existe a

possibilidade de aplicar-se um fato limitante, e a receita é reconhecida mediante alto grau de certeza sem consideração de premissas ou espera-se o momento em que a mensuração é confiável (IFRS 15, 2014);(CPC 17, 2012).

Para identificar componentes financeiros existentes nos contratos será necessário avaliar os impactos financeiros implícitos e explícitos no transcurso do contrato. Normalmente ocorrem efeitos da correção do dinheiro no tempo para transações de transferência de bens ou serviços entre a entidade e um cliente (IFRS 15, 2014).

O reconhecimento da receita deve refletir o valor que seria pago à vista no momento da transferência, no entanto, alguns contratos, não incorrem em efeitos financeiros significativos. O IFRS 15 determina que entidade avalie a existência de componente financeiro significativo no contrato mediante as seguintes considerações: analisar se o valor negociado pela contraprestação é diferente do valor recebido pelo cliente e se a relevância do valor considerando a taxas de juros do mercado para o período que compreende a entrega dos bens ou serviços e seu pagamento desde que superior a doze meses (IFRS 15, 2014).

Para os contratos em que sejam identificados componentes financeiros, a entidade deverá adotar uma taxa de desconto que reflita uma operação de financiamento entre a entidade e o cliente, sendo que não é permitida a alteração da taxa até o término do contrato (IFRS 15, 2014).

A norma também estabelece a observância de alguns fatores que evidenciam a não existência de componente financeiro significativo, dentre eles: contratos em que o cliente efetua os pagamentos por meio de adiantamentos e detém controle sobre a data de transferência dos bens ou serviços, os montantes de contraprestação são relevantes, variáveis e dependentes de acontecimentos futuros que a entidade e o cliente não obtêm controle e a diferença entre os montantes da contraprestação e os montantes recebidos surgem por razões não financeiras que são proporcionais a estas razões (IFRS 15, 2014).

Quanto ao *disclosure* das informações, a entidade deve apresentar na demonstração do resultado do exercício, as receitas ou despesas de juros de forma separada em relação à receita do contrato. A análise de componentes financeiros não figura no CPC 17 (IFRS 15, 2014).

As contraprestações não monetárias: ocorrem em casos cujo cliente efetua a contraprestação por outra forma que não seja financeira. O preço de transação será estimado pelo valor justo ou na impossibilidade de fazê-lo, será adotado o preço de venda individual dos materiais ou serviços integrantes do contrato como forma de compensação. Exemplo:

contrato cujo cliente fornece parte da matéria prima e o controle fica com a entidade fornecedora até a entrega do bem final (IFRS 15, 2014).

Como parte de um contrato, podem ocorrer situações cujo cliente espera receber da entidade montantes em caixa, como reembolsos, créditos, dentre outros. Os montantes desembolsados serão reconhecidos como redutores da receita do contrato, desde que sejam originados por materiais ou serviços integrantes no contrato. Para desembolsos oriundos de distintos materiais ou serviços, cujo cliente transferiu controle à entidade dever-se-á registrar similarmente a uma compra de fornecedores (IFRS 15, 2014).

Para casos cujo valor justo da transação superar o montante pago ou não for possível estimá-lo, a entidade registrará o excesso como redução do preço de transação tão logo ou após o reconhecimento da receita dos materiais ou serviços transferidos ao cliente ou confirmação dos pagamentos por parte da entidade. Ao existirem transações cujos pagamentos são variáveis, a entidade precisará estimá-los (IFRS 15, 2014).

Alocação do preço de transação às obrigações de *performance* e alteração do preço de transação

O IFRS 15 estabelece a necessidade de alocação do preço de transação a cada obrigação de *performance* cumprida pela entidade, excluindo-se apenas contratos com uma obrigação de *performance* (IFRS 15, 2014).

Para determinação do preço de transação, a entidade deverá considerar a transferência dos materiais ou serviços em base *stand alone*, ou seja, por meio do preço individual que seria praticado em operação similar e com cliente similar. Na impossibilidade de estimar o valor individual, a entidade precisará utilizar métodos que tornem possível tal estimativa. A norma cita como exemplo algumas formas de fazê-lo: valor de mercado ajustado, custo mais margem, valor total do contrato reduzido das obrigações de *performance* observáveis ou a combinação de métodos para tal determinação (IFRS 15, 2014).

Como parte de um contrato comercial, descontos são operações comuns e que normalmente ocorrem quando o preço individual dos materiais ou serviços supera o valor do contrato entre a entidade e o cliente. A norma estabelece a alocação proporcional do desconto conforme cada obrigação de *performance*, ressaltando que pode ocorrer em mais de uma obrigação, porém é permitido aplicar a todas (IFRS 15, 2014).

Também é permitido à entidade atribuir considerações variáveis ao contrato ou parte dele. Assim como estabelecido para o reconhecimento dos descontos, a entidade poderá alocar considerações variáveis ao cumprimento de mais de uma obrigação de *performance*, porém é vedada sua aplicação em todas as obrigações. Os critérios para alocação deverão ser bem definidos pela entidade e considerar os esforços dispendidos para tal (IFRS 15, 2014).

Quaisquer alterações no valor do contrato (preço de transação) serão alocadas ao valor das obrigações de *performance* utilizando-se os mesmos critérios adotados na distribuição inicial. O reconhecimento ocorrerá no período em que foi efetuada a modificação no contrato sendo que poderá resultar em aumento ou redução de receita, de acordo com a ocorrência dos cumprimentos. Permanece vedada a alocação da modificação do contrato a todas as obrigações. Cabe à entidade reconhecer antecipadamente às modificações, quaisquer montantes vinculados a considerações variáveis (IFRS 15, 2014).

Custos de um contrato

O IFRS 15 subdivide os custos em duas categorias quanto sua extensão ao contrato:

custos incrementais: são aqueles incorridos em função da existência do contrato ou para sua obtenção e serão reconhecidos como ativo quando exista a expectativa de recuperá-los em prazo superior a um ano, caso contrário, a entidade deverá reconhecer como despesa;

custos para cumprimento do contrato: serão reconhecidos como um ativo desde que não se enquadrem especificamente em outra norma e atendam aos seguintes critérios: expectativa de recuperabilidade, possua relação direta com o contrato principal ou anterior e possa ser identificado e potencializem os recursos para o cumprimento de uma obrigação de *performance* futura (IFRS 15, 2014).

Os custos que possuem relação direta com o contrato são: mão-de-obra direta, materiais diretos, outros custos diretos (depreciação de equipamentos utilizados, custos de supervisão, etc.), custos associados diretamente ao cliente, custos específicos à execução do contrato (subcontratações, etc.) (IFRS 15, 2014).

No âmbito do contrato, a entidade deverá considerar como despesa os seguintes gastos: gerais e administrativos, materiais inutilizados, outros custos que não reflitam o preço de venda e custos incorridos por meio de obrigações de *performance* já cumpridas anteriormente ou parcialmente (IFRS 15, 2014).

Amortização e impairment

O reconhecimento do ativo por parte da entidade requer a amortização de seu valor correspondentemente ao montante dos materiais ou serviços transferidos ao cliente. A amortização refletirá a expectativa temporal de transferência e poderá ser reajustada conforme o IAS 8 (IFRS 15, 2014).

A entidade também estará sujeita ao teste de *impairment* para os ativos do contrato, devendo-se levar em consideração a aplicação do mesmo primeiramente segundo as demais normas como: estoque, ativos imobilizados e ativos intangíveis. Cabe pontuar que a perda por *impairment* resultante de um ativo do contrato compreende a diferença entre os montantes que a entidade espera receber deduzida dos custos dispendidos para produzir e/ou executar. A reversão poderá ocorrer limitando-se ao valor de perda reconhecido e quando a entidade identifique mudança positiva de cenário (IFRS 15, 2014).

Disclosure dos contratos com clientes

Conforme o IFRS 15, caberá à entidade divulgar em categorias as informações quantitativas e qualitativas que permitam o “entendimento da natureza, montante, tempo e incertezas sobre a receita e os fluxos de caixa de um contrato com clientes” (IFRS 15, 2014, p. 32).

As categorias englobam o conceito de separação da receita conforme os propósitos da entidade, dentre os quais: divisão geográfica, nicho de mercado, tipo de material ou serviço, etc. (IFRS 15, 2014).

Para efeitos de informação quantitativa, a norma estabelece a divulgação das seguintes informações:

- (a) os saldos inicial e final a receber dos contratos de ativos e passivos com clientes separadamente apresentados;
- (b) receita reconhecida no período de reporte que foi incluída aos saldos dos contratos passivos do início do período; e
- (c) receita reconhecida no período do reporte originada pelo cumprimento total ou parcial das obrigações de performance em períodos anteriores (por exemplo, mudanças no preço de transação) (IFRS 15, 2014, p.33).

Como complemento aos dados quantitativos, será de responsabilidade da entidade preparar informações qualitativas que permitam aos usuários entender a atuação nos contratos. Dentre as informações requeridas destacam-se: a relação entre o fluxo de caixa do

contrato e o cumprimento das obrigações de *performance*, mudanças significativas ocorridas no contrato durante o período de reporte, evento que determina a confirmação de uma obrigação de *performance* (embarque, entrega, etc.), garantias aplicadas ao contrato e o tempo estimado para conclusão do contrato (para contratos superiores a 1 ano) (IFRS 15, 2014).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Tipo e método de Pesquisa

A pesquisa foi conduzida utilizando-se a abordagem qualitativa quanto ao seu problema, no sentido de aprofundar-se nas mudanças esperadas pelos usuários da contabilidade com a implementação do IFRS 15 e dos auditores como agentes independentes, cujas organizações demandam sua opinião. Para Martins et al. (2007, p. 8) as organizações “[...] precisam de terceiros que examinem essas demonstrações e sobre elas opinem antes de ir ao mercado: nasce daí o papel do auditor independente e do seu parecer”.

Beuren et. al (2006, p. 92), ressaltam a escolha de pesquisas qualitativa em Contabilidade: “[...] é bastante comum o uso da abordagem qualitativa como tipologia de pesquisa. Cabe lembrar que, apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa”.

Para Diehl (2004), a pesquisa qualitativa caracteriza-se por entender profundamente os acontecimentos sociais, bem como possibilitar a descrição detalhada de processos, mudanças e até mesmo comportamentos.

Quanto ao tipo, esta pesquisa é considerada exploratória no que tange a aplicação de uma normativa que entrará em vigor a partir de 2018 e de seus efeitos na prática ainda são desconhecidos. De encontro à definição de Diehl (2004, p. 53), uma pesquisa exploratória “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torna-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Na maioria dos casos, envolve o levantamento bibliográfico, a realização de entrevistas com pessoas que possuem experiência prática com o problema”.

3.2 População e amostra

A população desta pesquisa é representada por contadores e auditores que atuam em organizações cujas receitas são reconhecidas através método PoC e os contratos se caracterizam inevitavelmente na categoria “contratos de construção”. A amostra é composta por três contadores e três auditores dentre os quais se caracterizam:

- 1 sócio de auditoria em *big four*: (grupo composto pelas quatro maiores empresas de auditoria): experiência de 22 anos em auditoria externa, tendo como clientes grandes empresas do setor de bens de capital. Ministra treinamentos em IFRS e atualmente é membro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis;

- 1 sócio de auditoria e consultoria em *big four*: experiência de 18 anos em auditoria externa, responsável por coordenar o processo de implementação do IFRS 15 nos clientes. Atualmente é sócio da área de auditoria e consultoria;

- 1 sócio de auditoria e consultoria em multinacional inglesa: atuou por 20 anos como sócio de big four nas áreas de auditoria e consultoria. Mestre em Ciências Contábeis, integra o corpo docente da FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras), possui coautoria em livros sobre normas internacionais e certificação em contabilidade internacional;

- 1 contador de multinacional do setor aeronáutico: experiência de 25 anos em contabilidade com foco em normas internacionais e controladoria. Atua há 9 anos como gerente de contabilidade na empresa estudada e é responsável pela implementação das normas internacionais;

- 1 contador de multinacional do setor hidroelétrico: experiência de 27 anos em contabilidade com foco em normas internacionais e implementação de ERPs. Atuou em grandes empresas do setor de bens de capital. Responsável pela implementação das normas internacionais no Brasil;

- 1 contador de multinacional do setor aeronáutico: experiência de 18 anos em contabilidade. Atua na área de normas técnicas da empresa entrevistada. Responsável por conduzir o processo de implementação do IFRS 15 e representante da empresa na ABRASCA (Associação Brasileira das Companhias Abertas) e no CPC.

A amostra foi selecionada intencionalmente com base na experiência e conhecimento dos participantes em relação ao tema estudado bem como na alta representatividade das organizações em que atuam por considerar que desta forma produto final deste trabalho seja de grande valia para a população alvo. Primeiramente buscou-se empresas do setor de bens de capital para posteriormente contatar os gerentes de contabilidade através do LinkedIn e entender se o provável entrevistado estava envolvido no processo de implementação do IFRS 15 da organização. A ideia inicial era de efetuar entrevistas com contadores, auditores e analistas de mercado, no entanto, após contato com dois analistas de mercado, ficou evidenciado que o IFRS 15 ainda não faz parte do cotidiano destes profissionais por entrar em

vigor apenas no ano de 2018. Desta forma, decidiu-se por entrevistar auditores, no papel de examinadores e contadores, no papel de executores.

A amostragem intencional é classificada como não probabilística e conforme Diehl (2004, p.63) “[...] podendo esta ser de forma intencional, com o pesquisador se dirigindo a determinados elementos considerados típicos da população que deseja estudar”.

3.3 Procedimentos de coleta de dados

Os dados desta pesquisa foram coletados por meio de entrevista gravada com duração de aproximadamente 30 minutos cada uma. As entrevistas ocorreram no local de trabalho dos entrevistados e por telefone durante o mês de abril de 2016. A opção por efetuar a coleta de dados com entrevistas deu-se ao considerar que este modo possibilita maior absorção de informações qualitativas sobre o tema cuja aplicabilidade ainda foi pouco estudada. Para Beuren (2006, p. 131), “entrevista é a técnica de obtenção de informações em que o investigador apresenta-se pessoalmente à população selecionada e formula perguntas, com o objetivo de obter dados necessários para responder à questão estudada”.

Dentre os tipos de entrevistas existentes, esta pesquisa utilizou o modelo semiestruturado, pois as mesmas foram conduzidas utilizando um roteiro de perguntas extraídas com base no referencial teórico e ao mesmo tempo cedeu-se total liberdade ao entrevistado para indagação de outras variáveis ou situações por ora não perguntadas. As observações feitas pelos entrevistados possibilitaram ao entrevistador que surgissem novas perguntas e conseqüentemente houvesse enriquecimento no produto final obtido. De acordo com Beuren (2006) é caracterizada por trazer maior conhecimento, ressaltar as características do entrevistador e paralelamente permitir ao entrevistado que exponha seu pensamento de forma livre.

3.4 Procedimentos de tratamento de dados

Após o processo de coleta dos dados por meio de entrevista, utilizou-se o método de análise de conteúdo com o objetivo de extrair palavras, frases ou trechos citados pelos entrevistados que fossem determinantes para responder à questão de pesquisa deste trabalho.

Conforme definido por Beuren (2006, p. 137) o objetivo de adotar a análise de conteúdo é “estudar as comunicações entre os homens, com maior ênfase no conteúdo das

mensagens. De certa forma, o método privilegia dados qualitativos, embora seja aplicável na abordagem quantitativa” e Martins (2008, p.36) complementa que a análise de conteúdo preocupa-se com o contexto em que a palavra é utilizada”.

Todas as entrevistas foram transcritas visando melhor observância dos principais temas discutidos e a conseqüentemente análise das percepções dos entrevistados quanto às mudanças nos controles internos e no processo de gestão das empresas com a implementação do IFRS 15.

Para cumprir com o objetivo deste trabalho, a opção por este método mostrou-se de extrema importância, haja vista que o IFRS 15 está em fase embrionária por parte das empresas e não existem dados quantitativos disponíveis para comparabilidade com a norma vigente. Ao entrevistar contadores que ocupam posições gerenciais em suas empresas e sócios de auditoria, foi possível extrair uma gama de informações a nível estratégico e enriquecedoras para esta pesquisa considerando a premissa de que a nova norma ainda não atingiu o nível operacional.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Resultados das entrevistas

Nesta seção estão apresentados os resultados obtidos por meio das entrevistas com os auditores e contadores. Inicialmente, são elencadas as principais atribuições dos entrevistados dentro das organizações, de modo a segregar de forma mais clara os impactos por eles apontados. Na segunda parte, são apresentados os impactos observados e posteriormente a percepção dos entrevistados.

Com base nos achados das entrevistas com os especialistas é possível notar que o IFRS 15 não é somente uma implementação dentro das organizações, pois as mudanças trazidas aos processos e controles internos enquadram-se nos motivos de inovação elencados na Teoria da Difusão de Inovação, onde Rogers (1995) cita principalmente a vantagem relativa e complexidade.

A identificação de componentes financeiros torna-se uma vantagem relativa ao possibilitar maior grau de *disclosure* aos contratos, ainda notada a complexidade ao aplicar integralmente o IFRS 15, principalmente no cálculo de fator limitante para a parcela variável que exige domínio dos requisitos da norma para aplicação nos contratos vigentes.

4.1.1 Atribuições dos auditores e contadores

A escolha por entrevistar auditores e contadores vem de encontro às atribuições que a eles compete nas empresas. Torna enriquecedor o fato de obter as percepções de quem prepara e quem audita as informações contábeis, bem como enumerar os impactos notados no processo de implementação de uma norma contábil que apresenta alto grau de relevância.

Dentre as atividades citadas durante as entrevistas, esta pesquisa limitou-se a elencar as que possuem relação direta com o tema deste trabalho a fim de correlacionar as atribuições com os impactos apontados.

Os auditores citaram as seguintes atribuições no processo de implementação do IFRS 15:

- discutir sobre os impactos da norma no Brasil com a equipe global de auditoria;

- auxiliar as subsidiárias de empresas multinacionais no mapeamento dos impactos percebidos;
- disseminar o conhecimento aos demais membros da equipe (sócios);
- acompanhar o processo de implementação do IFRS 15 no cliente com o objetivo de identificar inconsistências antecipadamente;
- fomentar discussões com os órgãos reguladores (Receita Federal, CVM, IBRACON);
- mapear o alcance da norma considerando o setor de atuação do cliente e o processo de auditoria.

Já os contadores, no papel de preparadores da informação contábil, elencam as seguintes atribuições:

- liderar o projeto de implementação do IFRS 15;
- conduzir a integração entre a área contábil, controladoria, tributária, jurídica, comercial e TI;
- mapear impactos de forma comparativa com a norma atual;
- propor as alterações à face da norma para posterior avaliação das mudanças nos processos internos;
- responder ao questionário proposto pela matriz, em caso de empresas multinacionais;
- ministrar treinamentos e emitir pareceres técnicos para as demais áreas;
- implementar os novos requerimentos da norma após alinhamento com os auditores externos.

4.2. Impactos com a implementação do IFRS 15

A tabela demonstrada abaixo reflete todos os impactos percebidos durante as entrevistas com os auditores e contadores mediante o método de análise de conteúdo. Optou-se por demonstrar separadamente se os impactos foram citados por auditores, contadores ou ambos.

Impactos observados	Auditores	Contadores
Criação de um projeto para mapeamento da norma	X	X
Análise dos contratos vigentes após 31/12/2016	X	X
Mapeamento das cláusulas restritivas	X	X
Uniformização do processo de reconhecimento de receita em nível de grupo		X
Mudança no método de reconhecimento de receita		X
Ajuste na precificação dos contratos		X
Mudança na tempestividade do reconhecimento da receita	X	X
Alteração nas estimativas (orçamento)		X
Mudança na quantidade de obrigações de performance		X
Identificação de componentes financeiros em um contrato		X
Preparação de metodologia para cálculo da limitação da parcela variável		X
Ajuste no ERP	X	X
Replanejamento do processo de auditoria externa	X	
Treinamento para as áreas envolvidas	X	X

Tabela 2: Impactos observados

Criação de um projeto para mapeamento da norma

O projeto de mapeamento e implementação do IFRS 15 está sendo conduzido pelo departamento de contabilidade das empresas mediante análise prévia de todos os requisitos técnicos exigidos pela norma. As principais áreas envolvidas que foram citadas pelos entrevistados são: Comercial, Controladoria, Jurídica e TI (Tecnologia da informação).

Nas empresas estrangeiras, a matriz disponibilizou material de apoio e questionários com o objetivo de compreender possíveis diferenças entre as empresas do grupo, para assim, estabelecer conceitos uniformes. Foram realizadas reuniões de alinhamento com os auditores externos a fim de uniformizar o entendimento sobre os novos requerimentos da norma e antecipar discussões conceituais que ocorreriam durante o processo de auditoria. A meta inicial é concluir a primeira fase do projeto, que compreende o mapeamento de todos os impactos, até o final do ano de 2016. A segunda fase representa a porção operacional, ou seja,

a aplicação de todas as mudanças identificadas durante o processo de mapeamento, cuja conclusão está prevista para o final do ano de 2017.

Pelo fato de ser um projeto considerado extremamente relevante, os auditores consideram que as empresas estão atrasadas e já deveriam estar em fase de implementação das alterações, visando iniciar o ano de 2018 totalmente convergidas aos novos requerimentos sob a ótica técnica e operacional. A percepção dos auditores é que as empresas americanas (FASB) estão mais avançadas neste processo em relação às demais (IASB), inclusive demonstram maior preocupação com os impactos da nova norma, corroborando a opinião de Dobler (2008) quanto a importância do processo de reconhecimento de receitas nas empresas e de Niyama et al, (2010) de que independentemente de critérios adotados, cada contrato possui uma particularidade, portanto não é possível mapear os impactos superficialmente.

Análise dos contratos vigentes após 31/12/2016

Apesar de não ser uma exigência do IFRS 15 a apresentação retrospectiva da norma aos períodos anteriores à sua adoção, as empresas ainda não definiram se irão demonstrar os impactos comparativos nas demonstrações financeiras, embora as empresas de capital aberto tenham citado que a possibilidade existe caso seja observado alto grau de materialidade. As áreas jurídicas estão em processo de releitura de todos os contratos, cuja vigência se estenderá após 31/12/2016.

Inicialmente foram analisados os maiores contratos, de modo a permitir que as empresas possam ter ideia da dimensão das mudanças que a norma poderá trazer, além de, em conjunto com as demais áreas envolvidas, discutir a necessidade de mudança em determinadas cláusulas contratuais nos contratos futuros.

Dois contadores já iniciaram o processo de medição quantitativa dos impactos da nova norma sob os contratos vigentes. Foi efetuada a aplicação retrospectiva para os maiores contratos, sendo que todas as áreas envolvidas participaram deste processo e a controladoria foi a demonstrou maior preocupação com o resultado final, principalmente quanto às possíveis alterações na distribuição de receitas e custos ao longo dos contratos e realocação do lucro entre os anos subsequentes, ratificando o papel da controladoria, mais especificamente do *controller* no planejamento estratégico e tomada de decisão como já citado por CASHIN e POLIMENI (1981); HOJI (2009); CATELLI et al. (2001) e BRAGG (2011).

Mapeamento das cláusulas restritivas

Caracteristicamente, os contratos de construção apresentam certas complexidades em seu conteúdo, dentre elas, as cláusulas restritivas inerentes a cada setor de atuação em específico. Conforme já citado, o IFRS 15 (2014) destaca que as cláusulas restritivas ou contingentes derivam normalmente, mas não exclusivamente, das contraprestações variáveis, ou seja, quando o recebimento é vinculado ao cumprimento ou não da obrigação de *performance*, exigindo assim que ao final de cada período a estimativa seja atualizada.

Um dos profissionais entrevistados demonstrou elevada preocupação com alguns contratos em andamento cujo término unilateral, por parte do cliente, é permitido desde que sejam reembolsados os custos acumulados até aquele momento mais margem estabelecida no momento de assinatura do contrato para cobrir demais gastos indiretos incorridos em função do projeto. Para estes contratos, a empresa está estudando junto à sua matriz, a possibilidade de não efetuar o cálculo de reconhecimento de receita pelo método PoC, pois o entendimento concluiu que não é altamente provável o reembolso dos custos e da margem em sua totalidade, o que representaria um estorno de receita reconhecida em períodos anteriores. A utilização alternativa por outro cliente, mediante venda, exigiria o desembolso de montante significativo para adaptação do ativo às necessidades do mesmo e mediante aos requerimentos da nova norma, estas obrigações de *performance* não caracterizam um ativo com uso alternativo. O departamento de contabilidade da matriz encontra-se em fase de análise destas cláusulas em conjunto com a área jurídica. As demais empresas entrevistadas e os auditores não apontaram este item como impacto observado à luz do IFRS 15.

Uniformização do processo de reconhecimento de receita em nível de grupo

Todos os contadores entrevistados são funcionários de empresas integrantes de um grupo empresarial, no Brasil ou no exterior. Pelo fato do IFRS 15 ser uma norma global, o projeto está sendo conduzido pelas empresas controladoras dos grupos, que tem como principal objetivo de uniformizar os conceitos e utilizar um único método de reconhecimento de receita em todas as localidades. Até o momento em que ocorreram as entrevistas já haviam sido identificadas tratativas diferentes para contratos semelhantes, fato este, não observado anteriormente. Dentre as tratativas destacam-se:

- itens tratados como obrigação de performance na empresa controladora do grupo estavam agrupados proporcionalmente entre obrigações maiores na distribuição efetuada pela subsidiárias;
- empresas coligadas situadas na Europa não utilizavam o método PoC para reconhecimento da receita dos contratos inferiores um milhão de euros.

Esta mudança não é especificamente inerente ao IFRS 15, mas à contabilidade em si, porém foi percebida e impulsionada durante o processo de mapeamento dos contratos. Desta forma, é oportuno incluí-la dentre os impactos identificados e aplicáveis no momento de adoção da norma. Cabe ratificar a importância de utilizar-se o método PoC com base no custo incorrido para reconhecimento da receita relativa os contratos de construção conforme citado por MARTINS (2003) e MEGLIORINI (2011).

Mudança no método de reconhecimento de receita

Apontado como ponto de maior relevância por um dos entrevistados, o IFRS 15 impactará no método de reconhecimento de receita do grupo. Conforme já citado por Dobler (2008), o reconhecimento de receita é um dos pontos cruciais do reporte financeiro. O entrevistado detalha a mudança: “[...] altera o procedimento do reconhecimento da receita do grupo inteiro para este tipo de caso (contratos de construção), [...] o valor que é faturado é considerado como a receita apurada e o custo desse valor faturado é feito pela margem do contrato, é um PoC invertido. [...] Com o IFRS 15, muda o conceito, [...] no entendimento da gente aqui, manda a fazer o contrário, baseado no custo incorrido, pela margem se reconhece a receita”.

Fica claro que a empresa não utilizava o CPC 17 para reconhecimento da receita, e sim o CPC 30 que regula as receitas de modo geral, pois a receita não era reconhecida com base em algum dos três critérios definido pelo CPC 17. No entanto, com a emissão do IFRS 15 que promoverá a unificação de ambos os pronunciamentos também no Brasil. Caberá a adoção aos princípios dos contratos de construção e a distribuição do contrato entre obrigações de *performance*, possibilitando o reconhecimento da receita baseado no custo incorrido (IFRS 15, 2014).

Os demais entrevistados (auditores e contadores), não identificaram necessidade de alteração no método de reconhecimento de receita, pois entendem que o IFRS 15 traz como principais alterações a forma de identificar a receita do contrato, não reconhecê-la.

Ajuste na precificação dos contratos

Em contratos com mais de uma obrigação de *performance* as empresas adotam, conforme as características de cada contrato, metodologias próprias para a distribuição da receita total entre todas as obrigações que serão cumpridas ao longo do contrato, ou seja, supondo-se que no primeiro trimestre da execução de um contrato a empresa espera receber R\$ 1.500.000 após o cumprimento de três obrigações de *performance*, a cada uma será atribuído o montante proporcional ao critério utilizado (dias necessários para o cumprimento, horas consumidas na produção, montante total dividido pelo número de obrigações, etc.). É uma lógica diferente da alocação proporcional do preço de venda *stand alone*, requerida pelo IFRS 15.

Conforme citado anteriormente, o IFRS 15 (2014) determina que a entidade considere a transferência dos materiais ou serviços em base *stand alone*, ou seja, por meio do preço individual que seria praticado em operação similar e com cliente similar. Na impossibilidade de estimar o valor individual, a entidade precisará utilizar métodos que tornem possível tal estimativa.

Para adequação deste novo processo, as empresas estão conduzindo a alteração de alguns processos internos que envolvem três áreas: contabilidade, controladoria e comercial. Caberá à área comercial: negociar o recebimento das obrigações de *performance* com base na nova forma de alocação, à controladoria: coletar os custos na base de obrigações de *performance*, hoje são coletadas na base de grandes componentes do contrato, e a contabilidade: assegurar que a nova forma de alocação atende às exigências dos IFRS 15. Esta mudança evidencia que a nova normatização contábil terá efeito direto na negociação dos contratos.

Mudança na tempestividade do reconhecimento da receita

A percepção dos auditores é de que haverá alteração na tempestividade do reconhecimento de receita das empresas. Eles opinaram que o reconhecimento deverá ser mais lento, pois a nova norma apresenta característica de restrição se comparada com a anterior, como a determinação de um fator limitante para a parcela variável dos contratos. Com isso, os impactos de maior relevância tendem a refletir os contratos customizados cujas obrigações variáveis possuem maior representatividade.

Para contratos de longa duração em andamento, cuja conclusão ocorrerá após a adoção ao IFRS 15, os efeitos no reconhecimento de receita não irão de encontro aos objetivos das empresas, como por exemplo, as metas anuais de faturamento já refletidas pela desaceleração no reconhecimento da receita. Os auditores também ressaltaram a participação em discussões com a Receita Federal, que sinalizou a não identificação de impactos relevantes neste sentido pelo fato de entender que a forma de reconhecimento de receita não sofreu alteração.

Dentre os três contadores entrevistados, dois ainda não possuem informação suficiente para quantificar e concluir se haverá mudança significativa na tempestividade, embora já tenham identificado a necessidade agrupar obrigações de *performance*, o que pode caracterizar consequente mudança na tempestividade.

No entendimento de um dos contadores, a empresa terá um reconhecimento de receita acelerado, pois a natureza dos contratos determina que maior parte dos gastos com desenvolvimento e matéria-prima ocorre até a metade do projeto e com a alocação do preço de venda *stand alone* que conforme o IFRS 15 (2014) deverá considerar a transferência dos materiais ou serviços por meio do preço individual que seria praticado em operação similar e com cliente similar, não haverá proporcionalidade destes gastos ao longo do contrato, ou seja, irão ser reconhecidos no momento da ocorrência dos esforços para cumprimento da obrigação de *performance*.

Alteração nas estimativas (orçamento)

Esta alteração pôde ser mais bem observada pelos contadores, visto que os auditores ainda não obtiveram informação pertinente para concluir se a alteração nas estimativas figura entre os impactos observados na implementação do IFRS 15 devido ao estágio em que se encontram os projetos de mapeamento por parte das empresas.

Apenas foi levantado por um auditor que durante reuniões com o CPC e IBRACON houve abertura da discussão sobre a utilização do método PoC nas empresas do setor de incorporação imobiliária e no papel de auditor está bastante preocupado se o método permanecerá sendo utilizado por estas empresas. A discussão foi motivada por dois fatores: exagerado aumento no número de distratos motivados pela crise econômica instaurada no Brasil e a emissão do IFRS 15.

As incorporadoras imobiliárias defendem que o mais correto seria reconhecer a receita momento da entrega das chaves ao invés de utilizar o método PoC visando evitar a reversão de montantes elevados de receita reconhecida em períodos anteriores, sugestão esta que vem contra à citação de Dos Santos e Salotti (2013) ao afirmarem que contratos geridos por meio da evolução da obra deverão utilizar o método PoC.

Dois contadores entrevistados identificaram este item como um impacto relevante se comparado com o processo atual, pois será necessário revisar as estimativas e redistribuir custos e receitas ao longo do tempo. Adicionalmente foram citadas algumas alterações nos processos, dentre elas: determinação de novos parâmetros para coletar os custos e reavaliação dos KPIs (*Key Performance Indicator*) baseados no reconhecimento da receita, devido à mudança na quantidade de obrigações de *performance* e na tempestividade do reconhecimento da receita. Estes impactos vêm de encontro à definição de controle orçamentário anteriormente citada por Frezatti (1999, p. 40) “deve ser um instrumento que permita à organização entender quão próximos estão seus resultados em relação ao que planejou para dado período”.

Mudança na quantidade de obrigações de *performance*

Dada relevância do item no contexto desta pesquisa, cabe citar novamente a definição de obrigação de *performance* “ promessa de transferir em um contrato o cliente: produto ou serviço (ou conjunto de produtos ou serviços) distinto ou série de produtos ou serviços que são substancialmente iguais e tenham a mesma natureza na transferência ao cliente” (IFRS 14, 2014, p.37).

A interpretação do IFRS 15 no contexto dos contratos vigentes, evidencia a alteração na quantidade das obrigações de *performance*, conforme comentado por um dos entrevistados: “[...] hoje tem muitas obrigações de desempenho que às vezes elas não são muito claras dentro do contrato, mas quando você lê à luz do IFRS 15 você não tem dúvida que aquilo é uma obrigação de desempenho”.

Dentre os itens mapeados destaca-se o novo tratamento dado ao fornecimento de garantia estendida, antes diluída no valor total do contrato e agora classificada como obrigação de *performance*. Conforme o IFRS 15 (2014) a garantia adicional, quando adquirida por opção após vencimento da garantia inclusa no contrato, é um serviço distinto em relação ao contrato principal que a originou. O fornecimento de peças de reposição

também passará a utilizar tratamento semelhante ao item anterior. O IFRS 15 (2014) requer que seja considerado como uma obrigação de performance utilizando-se a base de preço individual (*stand alone*). Um entrevistado citou que estes itens também eram como custo à incorrer até o momento em que fosse cumprida a obrigação de performance.

Até o presente momento não é possível concluir se haverá aumento ou diminuição no número total de obrigações de *performance*. Embora alguns itens passem a figurar como obrigação dentro dos contratos, pelo fato da relevância e materialidade da receita reconhecida, está sendo avaliada a possibilidade de efetuar o agrupamento entre itens pouco representativos com obrigações maiores em termos de valor, como por exemplo: a aprovação do desenho preparada pela engenharia, entrega de documentos, etc.

Identificação de componentes financeiros nos contratos

Os auditores notaram a preocupação dos clientes em identificar evidências que determinem a existência de um componente financeiro, ou seja, conforme o IFRS 15 (2014) as variações que demonstrem a correção do dinheiro no tempo ao comparar-se o quanto seria pago pelo bem ou serviço no momento da entrega ao cliente em contratos de construção com prazo superior a doze meses. Tal efeito requer análise detalhada dos contratos à luz da norma no âmbito operacional de cada empresa de modo obter-se uma conclusão.

Um dos entrevistados notou que na empresa em que trabalha existe um descasamento temporal entre o recebimento e o momento de reconhecimento da receita, no entanto, conforme entendimento do grupo há razões econômicas para justificar que o objetivo não foi caracteriza um financiamento e evidencia características de proteção. Tal preocupação surgiu após a emissão do IFRS 15, pelo fato das normas vigentes não mencionarem a necessidade de reconhecimento contábil individual dos componentes financeiros implícitos ou explícitos.

As demais empresas efetuam operações em moeda estrangeira, porém os montantes são faturados em Reais e devido ao prazo dos contratos, no momento da entrega do bem ao cliente, todos os pagamentos já foram feitos antecipadamente. Embora os pagamentos antecipados não estejam sujeitos à incidência de componentes financeiros, em alguns contratos o prazo de entrega não fica a cargo do cliente, desde que respeitados os limites contratuais. Desta forma, caberá às empresas avaliarem os requisitos da norma, e caso identifique-se o componente financeiro, os montantes deverão ser trazidos a valor presente no momento do reconhecimento da receita, pois, atualmente mantêm-se o valor histórico das operações em Reais. Conforme explicitado pelo IFRS 15 (2014), deve-se utilizar um taxa de

desconto que reflita o cenário de crédito entre as partes, o risco e as características contratuais considerando-se que não é possível alterá-la no transcurso do contrato. Ambos os entrevistados entendem que existem componentes financeiros intrínsecos.

Preparação de metodologia para cálculo da limitação da parcela variável

O cálculo do fator limitante para a parcela variável dos contratos tende a exigir mudança nos controles internos e na forma de capturar as informações que estão sujeitas à incidência deste requerimento da norma. O reconhecimento da receita ocorrerá mediante base confiável, como por exemplo, a utilização de dados históricos de contratos similares e a observância das cláusulas que regem a parcela variável, visando mitigar possíveis erros. O IFRS 15 (2014) determina que sejam incluídos nas obrigações de *performance* apenas montantes cuja ocorrência futura da contraprestação variável seja altamente provável a fim de coibir que ocorra a reversão montante significativo de receita reconhecida. Caberá às empresas analisar dois fatores: a probabilidade e a magnitude de uma posterior reversão de receita reconhecida.

Esta mudança torna difícil adequar um padrão de controles internos e ao mesmo tempo implementar uma solução no ERP, devido ao elevado número de variáveis envolvidas neste cálculo. Embora seja desenvolvido um fator-base aplicável a todos os contratos em andamento, caberá a adição do fator individual, para assim formar-se uma metodologia que atenda aos requisitos do IFRS 15.

De acordo com os entrevistados, dentre os contratos analisados foram observadas as seguintes obrigações de *performance* variáveis: retorno do bem para acoplamento de equipamentos adicionais, treinamentos a serem ministrados no prazo de até um ano após a entrega final, que podem ser realizados ou não dependendo do cliente, manutenção *in loco* de peças que afetam o desempenho do bem e aumento da potência conforme demanda.

Atualmente o bem final é vendido considerando-se a parcela fixa e variável, sendo que a segunda é contabilizada como custo a incorrer. Com a adoção da norma, ocorrerá a segregação da receita e reconhecimento da parcela variável mediante aplicação do fator calculado individualmente para cada contrato.

Ajuste no ERP

Pontuais, porém complexas alterações serão necessárias para adequar os princípios do IFRS 15 aos contratos que possuem componente financeiro intrínseco. Atualmente os ERPs não contemplam esta customização, portanto caberá às empresas desenvolver configuração sistêmica para contratos com este alcance, permitindo a contabilização da receita/despesa mediante taxa de juros informada no ERP.

Outra alteração necessária refere-se à distribuição das obrigações de *performance* por meio de valor ao invés de percentual como atualmente é efetuado por duas das empresas entrevistadas.

Para alguns contratos relevantes, existem cláusulas e obrigações de *performance* de caráter variável, as quais estão sujeitas ao cálculo do fator limitante da contraprestação que conforme o IFRS 15 (2014) deve ser aplicado ao preço de transação quando for altamente provável que a ocorrência futura da contraprestação variável não gere um montante significativo de reversão sobre a receita já reconhecida. Além de requerer uma customização do ERP para aplicação do fator, as empresas estão buscando uma metodologia para cumprir este requisito visto que neste momento inicial é vista como complexa.

Os auditores também citaram a alteração do ERP dentre os impactos oriundos da implementação do IFRS 15 embora sem detalhar de qual parte da norma origina-se esta mudança.

Replanejamento do processo de auditoria externa

A perspectiva atual demonstra que será mandatório incluir nova atividade no processo de auditoria externa durante o ano de adoção à norma: a releitura dos contratos vigentes à face do IFRS 15, de modo a assegurar adequada convergência. Caberá às empresas, independente da opção por demonstrar ou não os dados comparativos, obter o domínio da informação mesmo que para uso interno. Para os novos contratos não foram identificados impactos relevantes quanto processo de auditoria.

Treinamento para as áreas envolvidas

A maioria dos especialistas recebeu treinamento de contadores/auditores/consultores estrangeiros. Dois auditores/consultores foram treinados por membros globais da *big four*, participantes das discussões com FASB e IASB durante o processo de preparação da norma. Um auditor comenta sobre sua percepção após discutir sobre a adoção do IFRS 15 com alguns clientes “como o pessoal não se preparou, eles não sabem o que está por vir, então deixam para depois e fica aquela correria, talvez seja muito tarde para mudar sistema e controle internos”.

De forma geral, empresas com alta representatividade no mercado em que atuam, possuem maior interesse em discutir antecipadamente o tema e conduzir um processo de adoção mapeado. Embora tenha havido a participação dos demais departamentos das empresas no projeto de implementação da norma, o conhecimento técnico e o detalhamento sobre as alterações necessárias ainda estão concentrados na contabilidade. O planejamento atual considera que depois de concluída a fase de mapeamento com todas as alterações identificadas, serão ministrados treinamentos internos para as áreas de modo aplicar os novos procedimentos e controles internos a partir de 01 de janeiro de 2018.

4.3. Resumo das principais ações necessárias

Abaixo estão relacionadas as principais ações identificadas pelos usuários referente à cada impacto observado durante o processo de implementação do IFRS 15 – Receitas de Contratos com Clientes:

Impactos observados	Principais ações
Criação de um projeto para mapeamento da norma	- empresas estão em fase de mapeamento até dez/16 - auditores consideram que há atraso no processo de análise dos impactos
Análise dos contratos vigentes após 31/12/2016	- empresas estão analisando se aplicarão a norma retrospectivamente para os contratos vigentes - releitura dos contratos mais relevantes vigentes durante o período de comparação
Mapeamento das cláusulas restritivas	- avaliação das cláusulas contratuais sob a ótica jurídica e contábil - análise dos contratos com término unilateral e reembolso parcial dos custos
Uniformização do processo de reconhecimento de receita em nível de grupo	- uniformizar os conceitos e utilizar um único método de reconhecimento de receita nas empresas multinacionais
Mudança no método de reconhecimento de receita	- adesão ao método PoC na empresa de um dos entrevistados, não exclusivamente devido à norma, no entanto, a mudança surgiu durante o projeto de convergência
Ajuste na precificação dos contratos	- atribuir preço de venda stand alone às obrigações de performance - readequação dos processos internos nas áreas de Contabilidade, Controladoria, Comercial e Jurídica
Mudança na tempestividade do reconhecimento da receita	- auditores sinalizam desaceleração no reconhecimento - um dos entrevistados afirma que haverá aceleração, os demais ainda não estão em condições de concluir
Alteração nas estimativas (orçamento)	- redistribuição das estimativas de custos e receitas ao longo do tempo de contrato - revisão dos KPIs e parâmetros dos coletores de custos
Mudança na quantidade de obrigações de performance	- agrupamento/desagrupamento das obrigações de performance (Ex.: garantia)
Identificação de componentes financeiros em um contrato	- empresa ainda não concluíram a análise, porém há considerável descasamento temporal entre o momento do reconhecimento da receita e do recebimento
Preparação de metodologia para cálculo da limitação da parcela variável	- criação de variáveis no ERP baseando-se em experiências anteriores - ajuste nos controles internos quanto à determinação de fatores restritivos a fim de evitar significativos estornos de receita reconhecida anteriormente
Ajuste no ERP	- método de cálculo das obrigações de performance por meio de valor ao invés de porcentagem - readequação do ERP para reconhecimento de componente financeiro
Replanejamento do processo de auditoria externa	- releitura dos contratos vigentes no período anterior à adoção
Treinamento para as áreas envolvidas	- maior parte dos treinamento é ministrada pela matriz - atualmente somente os departamentos de contabilidade receberam

Tabela 3: Impactos x Principais ações

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O IFRS 15, de certa forma, visa unificar com o US GAAP os conceitos de receita e traz consigo algumas alterações importantes, como a identificação de componentes financeiros e utilização de um fator limitante para o reconhecimento de receita da parcela variável dos contratos. É visível sua complexidade, no entanto, especificamente para os contratos de construção, são alterações extremamente relevantes do ponto de vista tanto de preparadores quanto dos investidores. Desta forma estabelece-se o aumento do grau de *disclosure* das informações financeiras.

Neste estudo entrevistou-se contadores e auditores com relevante experiência em contratos de construção e buscou identificar as principais alterações que afetam o reconhecimento de receita das empresas e as medidas de desempenho após a adoção ao IFRS 15, bem como as adequações necessárias aos processos e controles internos para a efetiva convergência a partir de 1º de janeiro de 2018.

Notadamente a ideia de entrevistar os preparadores e os auditores da informação financeira agregou alto valor para o resultado final desta pesquisa, pois foi possível contrastar as percepções e até mesmo notar que ambos possuem a mesma visão dos impactos nos pontos mais relevantes trazidos pela norma.

Como contribuição, este estudo traz uma síntese das principais mudanças e como cada uma vem sendo tratada pelos contadores e auditores. Desta forma, há um ponto de partida para empresas que ainda estão em fase inicial de identificação dos impactos ou até mesmo não iniciaram esta análise.

Os auditores ressaltaram certo atraso dos clientes no processo de identificação dos impactos trazidos pela norma, além de citarem a adaptação no padrão de propostas para prestação de serviços de consultoria. Devido ao atual cenário econômico em que se encontra o país, os clientes optaram por contratá-los apenas para auxílio na identificação das mudanças, excluindo-se apoio no processo de implementação da norma.

A principal preocupação dos auditores está na forma com que as empresas pretendem convergir os contratos em andamento, pois entendem que, inicialmente, será necessário adotar a nova norma para todo o contrato incluído o período anterior a sua vigência e posteriormente efetuar comparações que objetivem ampla visão das alterações.

Tanto auditores como contadores que iniciaram a preparação para implementação do IFRS 15 estão em contínuo contato, a fim de alinhar os conceitos e antecipar discussões que poderiam gerar alteração nos processos de convergência durante os períodos de auditoria.

Todos os auditores entrevistados notaram que as empresas americanas que possuem subsidiárias no Brasil, estão à frente no processo de convergência ao IFRS 15 com relação às demais, sejam nacionais ou estrangeiras.

Os contadores demonstraram-se pouco indecisos sobre todos os impactos trazidos. No entanto, percebe-se que há o envolvimento das principais áreas afetadas por esta norma, como: controladoria, jurídica, comercial e tributária. Esperava-se encontrar maior grau de avanço nos projetos conduzidos, embora tenha sido possível identificar os principais impactos. A conclusão do mapeamento com todas as alterações observadas está prevista para dezembro de 2016, com implementação a partir de janeiro de 2017 e eventuais ajustes até o final do mesmo ano.

Dentre as alterações com maior relevância, todos os contadores citaram a mudança na tempestividade do reconhecimento da receita, motivada pelo agrupamento e desagrupamento de certas obrigações de *performance*, alteração nas estimativas para ajustar esta realocação das obrigações e a precificação *stand alone*. Neste momento de pré-adoção à norma, os entrevistados entendem que será necessário refazer as projeções de receitas, custos e resultado para os próximos anos até que os novos processos estejam inteiramente implementados nas empresas.

A necessidade de revisar processos e controles internos a fim de adequar-se a uma nova norma, foi de certa forma um exercício que permitiu aos usuários internos notarem a necessidade de mudanças em algumas tratativas como, por exemplo, a uniformização dos métodos de reconhecimento de receita entre controladora e coligadas, antes geridos de forma independente, mesmo para contratos semelhantes. Ainda notou-se que o IFRS 15 exigirá maior grau de alinhamento entre as áreas visando cobrir aspectos comerciais, jurídicos, tributários, e gerenciais e principalmente contábeis.

Devido à complexidade do tema, notou-se certo grau de incerteza em algumas respostas dadas pelos entrevistados, fato este, totalmente compreensível ao refletir na íntegra o IFRS 15 aos processos e controles internos das empresas.

Este estudo foi conduzido apenas no âmbito dos contratos de construção, ou seja, os impactos percebidos durante as entrevistas não se aplicam ao IFRS 15 integralmente, pois a norma foi subdividida em duas partes: obrigações de *performance* cumpridas em determinado momento (entende-se os contratos com reconhecimento de receita mediante entrega) e obrigações de *performance* cumpridas ao longo do tempo (entende-se os contratos de construção, cuja receita é reconhecida conforme evolução da obra).

Adicionalmente, este estudo possui característica exploratória com a participação de 6 entrevistados (3 contadores e 3 auditores), principalmente pelo fato de não existirem pesquisas que tragam uma contribuição prática acerca dos impactos trazidos pelo IFRS 15. Uma pesquisa conduzida por setor de atuação, apenas por contadores ou auditores e com envio de questionários para uma amostra maior, poderia trazer resultados diferentes dos achados nesta pesquisa, embora, os meios utilizados para realizar este estudo tenham contribuído para maior aprofundamento nos detalhes, o que não seria possível obter apenas por meio de questionários.

Os resultados obtidos neste estudo retratam a expectativa dos usuários no período de pré-adoção ao IFRS 15. Seria de grande contribuição uma pesquisa após a convergência à nova norma, visando comparar os impactos efetivos com a percepção obtida nesta pesquisa.

Outra sugestão, voltada para a contabilidade gerencial, é a mensuração dos impactos nas medidas de desempenho no período pós-adoção por meio de estudo de caso comparando a norma anterior e o IFRS 15.

Partindo-se dos achados neste estudo, é possível produzir um questionário e mensurar os impactos por setor de atuação, localização, estrutura de capital, etc.

Este trabalho se delimitou em entender fatores considerados pelos usuários da informação contábil durante o período de pré-adoção ao IFRS 15 no Brasil, com implicações e contribuições práticas, conforme requer um mestrado profissional. Seria de grande valia a pesquisa dos efeitos no período pós-adoção da norma considerando que haverá considerável quantidade de conteúdo que permita a comparabilidade entre a fase preparatória, de execução e o período de maturidade.

REFERÊNCIAS

ACCOUNTANTS' handbook: financial accounting and general topics. 9th ed. New York: John Wiley, 1999.

ATKINSON, Anthony A.; MATSUMURA, Ella Mae; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. Management accounting. 5th ed. New York: Pearson Education, 2007.

BEUREN, Ilse Maria. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática, 3ª edição. Atlas, 05/2006. VitalSource Bookshelf Online. Disponível em: <<http://pergamum.mackenzie.br/biblioteca/index.php>>. Acesso em 28 mar. 2016.

BORNIA, Antonio Cezar. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRAGG, Steven M. The controller's function: the work of the managerial accountant. 4th ed Hoboken: Wiley, 2011.

BRAUNBECK, Guillermo Oscar. Determinantes da qualidade das auditorias independentes no Brasil. 2010. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-04112010-161444/>>. Acesso em: 23 nov. 2014.

BRIMSON, James A. Activity accounting: an activity-based costing approach. New York: John Wiley, c1991.

CARMO, Carlos Henrique Silva do. Lobbying na regulação contábil internacional: uma análise do processo de elaboração da norma sobre reconhecimento de receitas. 2014. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-14072014-185506/>>. Acesso em: 03 dez. 2014.

CASHIN, James A.; POLIMENI, Ralph S. Cost accounting. New York: McGraw-Hill, 1981.

CATELLI, Armando (Coord.) FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHEA, Ashford C. Fair value accounting: its impacts on financial reporting and how it can be enhanced to provide more clarity and reliability of information for users of financial statements. International journal of business and social science, v. 2, n. 20, 2011. Disponível em: <http://www.ijbssnet.com/journals/Vol_2_No_20_November_2011/3.pdf>. Acesso em 28 fev. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1): Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 17(R1): Contratos de Construção. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/251_CPC%2017%20\(R1\)%2019102012.pdf](http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/251_CPC%2017%20(R1)%2019102012.pdf)>. Acesso em: 09 set. 2014

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 23 (R1):Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro. Brasília, DF, 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/296_CPC_23_rev%2003.pdf>. Acesso em: 09 set. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1):Receitas. Brasília, DF,2012.Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)>. Acesso em: 09 set. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 46: Mensuração do Valor Justo.Brasília,DF,2012.Disponível em:<http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/395_CPC_46_rev%2006.pdf>. Acesso em: 22 fev. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1005/05. Brasília, DF, 2005.Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1055.doc>. Acesso em 23 nov.2014.

DECHOW, Patricia M. Accounting earnings and cash flows as measures of firm *performance* : The role of accounting accruals. Journal of accounting and economics, v. 18, n. 1, p. 3-42, 1994. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0165410194900167>>. Acesso em: 25 fev. 2016.

DIAMOND, Jack. *Performance* budgeting: is accrual accounting required? IMF Working Paper, Dec. 2002. Fiscal Affair Department. Disponível em:<<https://www.imf.org/external/pub/sft/wp/2002/wp02240.pdf>>. Acesso em: 21 fev. 2016

DIEHL, Astor Antônio; Tatim, Denise Carvalho. Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas:métodos e técnicas.2004.Pearson 176 ISBN 9788587918949.Disponível em: <<http://pergamum.mackenzie.br/biblioteca/index.php>>. Acesso em 29 mar. 2016

DOBLER, Michael. Rethinking revenue recognition? the case of construction contracts under International Financial Reporting Standards. International Journal of Revenue Management, v. 2, n. 1, p. 1-22, 2008. Disponível em: <http://www.bwl.unimuenchen.de/personen/emerprof/ballwieser/files/publikationen/pdobler/dobler_ijrm_2008.pdf>. Acesso em 28 fev. 2016.

DOS SANTOS, Fernanda Belmudes; SALOTTI, Bruno Meirelles. O método de reconhecimento de receita adotado pelas entidades de incorporação imobiliária brasileiras compromete a comparabilidade das demonstrações financeiras?. Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 10, n. 21, p. 3-24, 2013. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/viewFile/2175-8069.2013v10n21p3/25874>>. Acesso em 28 fev. 2016.

FASB. *Why did the FASB issue a new standard on revenue recognition?*. Disponível em: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/BridgePage&_af=1351027207987>. Acesso em: 28 out. 2015.

FILHO, José Francisco Ribeiro; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marleide (Org). Estudando teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, Fábio. Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial. São Paulo: Atlas, 1999.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. Contabilidade gerencial. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GRANT THORNTON. IFRS 15: revenue from contracts with customers, 28 jan. 2015. 2014. Disponível em: <<http://www.grantthornton.co.uk/en/insights/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/>>. Acesso em: 28 out. 2015.

GUERREIRO, Reinaldo. Mensuração do resultado econômico. Cad. estud., São Paulo , n. 3, p. 01-11, Sept. 1991. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-92511991000100004&lng=en&nr m=iso>. Acesso em 24 fev. 2016.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BRENDA, Michael F. Van. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2009.

HOJI, Masakazu. Administração financeira e orçamentária: matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, orçamento empresarial. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. Contabilidade de custos. 11. ed. São Paulo: Pioneira, 2006.

IBRACON. *IASB e FASB chegam a um consenso sobre as regras para reconhecimento de receitas*, 02 jun. 2014. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=1910>>. Acesso em: 28 out. 2015.

IFRS. *Work plan- as at 30 October 2015*. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/current-projects/iasb-projects/Pages/IASB-Work-Plan.aspx>>. Acesso em: 01 nov. 2015.

IFRS. *Quem somos e o que fazemos*, jul. 2015 . Disponível em: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2015/WhoWeAre_Portuguese_July_2015.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2015.

IFRS 15. Revenue from Contracts with Customers, jul. 2015 . Disponível em: <<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ifrs15.pdf>>. Acesso em: 25 mai. 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Lucro contábil: crepúsculo ou ressurgimento?. Cad. estud., São Paulo , n. 1, p. 01-03, Oct. 1989 . Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S1413-92511989000100001>>. Acesso em 20 Fev. 2016.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. Revista Contabilidade & Finanças, v. 18, n. spe, p. 09-18, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. Dicionário de termos de contabilidade. Atlas, 2001. Disponível em: <http://server2.docfoc.us/uploads/Z2015/12/13/ELptu2wbKV/8519664940dc2934ac5d8176efc6fd3d.pdf>. Acesso em 29 fev. 2016.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo Dos FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, & CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. *Revista Contabilidade & Finanças*, 16(38), 7-19, 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772005000200002&lng=en&tlng=pt.10.1590/S1519-70772005000200002>. Acesso em 27 nov. 2014.

LAUX, Christian; LEUZ, Christian. The crisis of fair-value accounting: Making sense of the recent debate. *Accounting, organizations and society*, v. 34, n. 6, p. 826-834, 2009. Disponível em: <<http://www.econstor.eu/bitstream/10419/43259/1/606241167.pdf>>. Acesso em: 28 fev. 2016.

LEITE, Joaquim. Contabilidade de gestão contingencial: uma perspectiva estratégica. In: VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, 2000. Disponível em: http://scholar.google.com.br/scholar_url?url=http%3A%2F%2Fbibliotecadigital.ipb.pt%2Fhandle%2F10198%2F2255&hl=ptBR&sa=T&ct=res&cd=30&ei=DjOVvSWFsK4mQH5rJ_4AQ&scisig=AAGBfm0aH6GHsV_IBVyLjL3fefu7Tf7sAQ&nossl=1&ws=1600x731> Acesso em: 24 fev. 2016.

LEMES, Sirlei; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. Efeito da convergência das normas contábeis brasileiras para as normas internacionais do IASB. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2004. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos42004/345.pdf>>. Acesso em: 26 fev. 2016.

LUSTOSA, Paulo Roberto Barbosa. A (In) Justiça do Valor Justo: SFAS 157, Irving Fisher e GECON. In: Congresso USP de Contabilidade e Controladoria. Anais... São Paulo. 2010. Disponível em: <http://disciplinas.stoa.usp.br/pluginfile.php/338211/mod_resource/content/1/Paulo_Valor_Justo.pdf> Acesso em 25 fev. 2016.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos: o uso da contabilidade de custos como instrumento de gerencial de planejamento e controle, sua utilização para fins fiscais e societários, as diferenças entre os métodos de custeio : custeio por absorção, custeio variável, RKW, ABC (Custeio Baseado em Atividades). 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade vs. fluxo de caixa. *Cad. estud.*, São Paulo , n. 2, p. 01-12, Apr. 1990 Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S141392511990000100001&lng=en&nm=iso>. Acesso em 20 fev. 2016.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Éric A. Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. *Revista de Informação Contábil*, v. 1, n. 1, p. 7-30, 2007. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Eliseu_Martins/publication/268287187_NORMATIZACAO_CONTABIL_ENSAIO_SOBRE_SUA_EVOLUCAO_E_O_PAPEL_DO_CPC/links/551ad52c0cf251c35b502191.pdf>. Acesso em 01.03.16

MARTINS, Gilberto de Andrade. Estudo de caso : uma estratégia de pesquisa. 2. São Paulo Atlas 2008 1 recurso online ISBN 9788522466061.

MARTON, Jan; WAGENHOFER, Alfred. Comment on the IASB discussion paper 'Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers'. *Accounting in Europe*, v. 7, n. 1, p. 3-13, 2010. Disponível em https://www.researchgate.net/profile/Jan_Marton/publication/233257560_Comment_on_the_IASB_Discussion_Paper_Preliminary_Views_on_Revenue_Recognition_in_Contracts_with_Customers/links/0c960532c37ef61068000000.pdf>. Acesso em 28 fev. 2016.

MARUSZEWSKA, Ewa Wanda. The Use of Fair Value for Initial Recognition of Business Combination. *Horizons*, v. 20, p. 271-284, 2006. Disponível em: <http://www.ue.katowice.pl/uploads/media/19_E.W.Maruszewsk_a_The_Use_of_Fair_Value....pdf>. Acesso em 28 fev. 2016.

McCONNELL, Patricia. Revenue recognition: finally, a Standard approach for all. Investor Perspectives, London: IFRS Foundation, June 2014. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Investor-resources/2014-InvestorPerspectives/Documents/Investor-Perspective-IFRS-15-June-2014.pdf>>. Acesso em 21 fev. 2016.

MEGLIORINI, Evandir. Custos. São Paulo: Makron Books, 2001.

MEGGINSON, Leon C.; MOSLEY, Donald C.; PIETRI JR, Paul H. Administração: conceitos e aplicações. São Paulo: Harper & Row, 1986.

MELO, Clayton Levy Lima de; MÓL, Anderson Luiz Rezende; NIYAMA, Jorge Katsumi; VEIRA, Edzana Roberta Ferreira da Cunha. Mensuração a valor justo: Um estudo sobre a percepção dos professores e profissionais contábeis. São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufm.br/ambiente/article/view/1912>>. Acesso em 22 fev. 2016.

MENEZES, Brunno Nunes da Costa; MOREIRA, Fabrício do Nascimento; SANTOS, Maria de Fátima Bandeira dos; SZUSTER, Natan. Valor Justo: O Impacto da lei nº 11.638/07 na pesquisa brasileira em contabilidade. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <http://congressos.anpcont.org.br/congressos-antigos/v/images/269-2.pdf>. Acesso em 22 fev. 2016.

MOORE, Gary C.; BENBASAT, Izak. Development of an instrument to measure the perceptions of adopting an information technology innovation. Information systems research, v. 2, n. 3, p. 192-222, 1991. Disponível em: <http://130.18.86.27/faculty/warkentin/SecurityPapers/Merrill/MooreBenbasat1991_ISR2_3_DevelopInstrumentMeasurePerceptAdoptITInnovation.pdf>. Acesso em: 29 fev. 2016.

MUSTONEN-OLLILA, Erja; LYYTINEN, Kalle. Why organizations adopt information system process innovations: a longitudinal study using Diffusion of Innovation theory. Information Systems Journal, v. 13, n. 3, p. 275-297, 2003. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Erja_MustonenOllila/publication/211391748_Why_organizations_adopt_information_system_process_innovations_a_longitudinal_study_using_Diffusion_of_Innovation_theory/links/0c960523fdef735ca7000000.pdf>. Acesso em 29 fev. 2016.

NIYAMA, Jorge Katsumi; CAVALCANTE, Paulo Roberto Nóbrega; REZENDE, Isabelle Carlos Campos. Normas Contábeis Brasileiras, Norte-americanas e Internacionais aplicáveis ao setor de Construção Civil: uma análise comparativa numa empresa do Estado da Paraíba. In: IV Congresso ANPCont. 2010. Disponível em <http://congressos.anpcont.org.br/congressos-antigos/v/images/cue_197.pdf>. Acesso em 26 fev. 2015.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. Manual de contabilidade empresarial e societária. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura e aplicação. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

ROGERS, Everett M. ; Diffusion of Innovations. 5ª New York, Free Press, 1995.

RYAN, Stephen G. Fair value accounting: Understanding the issues raised by the credit crunch. White Paper prepared for the Council of Institutional Investors, 2008.

SOUZA, Ricardo Garcia de. Normas internacionais de contabilidade: percepções dos profissionais quanto às barreiras para sua adoção no Brasil. 2009. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/5692/68070200641.pdf>>. Acesso em 01 mar. 2016.

STICKNEY, Clyde P.; WEIL, Roman L. Financial accounting: an introduction to concepts, methods, and uses. 13th ed. Australia: South-Western Cengage Learning, c2010.

VALOR ECONÔMICO. Reguladores chegam a acordo sobre receita. Jornal Valor Econômico, São Paulo , 02 jun. 2014. Disponível em: <<http://www.portalcfc.org.br/noticia.php?new=14823>>. Acesso em: 28 out. 2015.

YOUNG, Michael R. Fair value accounting and subprime. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/George_Serafim/publication/228299604_Subprime_Crisis_and_FairValue_Accounting/links/0c96052683ad0604cc00000.pdf>. Acesso em 25 fev. 2016.

APÊNDICE: Questões da entrevista semiestruturada

Já existe demanda (auditores)/preparação(contadores) por parte das empresas com relação à implementação do IFRS 15?

Quais os principais pontos que o senhor julga que serão cruciais no processo de implementação do IFRS 15? Como está (estão) sendo conduzido o projeto(s)? Qual o diagnóstico até o momento? Impacto no ERP? Controles Internos? Tempestividade do reconhecimento da receita? Fatores que possam determinar a alteração no regime de competência?

Quais os impactos esperados considerando a análise de 5 passos para reconhecimento, mensuração e evidenciação de um contrato? A empresa ou cliente já mapeou este processo?

Alguns pontos da norma como a atribuição de preço às obrigações de *performance* e o reconhecimento de receita baseado na limitação da contraprestação variável (probabilidade e magnitude) poderão afetar a tempestividade e consequentemente o planejamento tributário e de caixa das organizações? As empresas consideram a participação da controladoria durante o processo de implementação para analisar os impactos no planejamento orçamentário, como a antecipação ou postergação das obrigações de *performance* bem como uma mudança no resultado planejado?

Entre o processo de implementação e a efetiva utilização do IFRS 15, quais as principais diferenças entre o CPC 17 e a nova norma para a empresa (cliente) notadas até o momento? As organizações precisarão treinar os usuários de modo a gerar valor interno na área de conhecimento. Quais os pontos-chave deverão ser absorvidos pelos usuários considerando a máxima produtividade destes treinamentos? Os responsáveis por conduzir o projeto IFRS 15 foram treinados de que forma?

Quanto à preparação de estimativas, em sua opinião, existe uma tendência de que os custos e receitas sejam distribuídos de forma diferente ao longo do tempo?

O IFRS 15 é uma nova mais detalhada com relação ao CPC 17, onde o usuário consegue obter maior clareza quanto à definição, execução e análise de um contrato. Do ponto de vista gerencial, a aplicação da nova norma trará um ganho para os usuários da informação? A empresa (cliente) já mapeou se será necessário dispendar maior tempo dos usuários incluindo a implementação de novos processos?

Como auditores, os clientes estão envolvendo os senhores no projeto do IFRS 15 de modo a alinhar os conceitos e processos específicos do business? No papel de cliente, a empresa já iniciou o processo de discussões e alinhamento com a auditoria?

Para as empresas que possuem contratos de construção para reconhecimento da receita, tende-se a exigir um esforço analítico maior ao efetuar a convergência dos contratos em andamento ao IFRS 15, como por exemplo, a realocação dos custos e receitas do contrato às obrigações de *performance*. O processo de convergência, em sua opinião trará mais efeitos aos novos contratos ou aos contratos em andamento? Quais os efeitos notados com relação à norma anterior?

Quanto à adaptação do ERP ao novo método para coletar e/ou atribuir os custos e receitas aos requisitos do IFRS 15. Quais as principais mudanças precisarão ser colocadas em prática? Ou em sua opinião será apenas uma mudança conceitual?

Em sua opinião, os maiores impactos da nova norma ocorrerão antecipadamente em outras áreas, como por exemplo, a área de contratos (na preparação dos contratos e análise das cláusulas restritivas) e controladoria (no planejamento de custos e receitas), ou na contabilidade no que tange o reconhecimento da receita?

O IFRS 15 exigirá a precificação *stand alone* para contratos de modo a alocar individualmente as obrigações de *performance* ou contabilizar um aditivo contratual. A empresa (cliente) já analisou os processos internos necessários para garantir a mensuração a valor justo dos itens individuais?