

Adoção do CPC 47 (IFRS 15) nas Empresas do Setor de Telecomunicações Listadas na B3

DEISE IVANILDA DA SILVA

Centro Universitário Estácio de Sá

MARCELO ANTONIO PIERRI JUNIOR

Centro Universitário Estácio de Sá

Resumo

O IASB (International Account Standards Board) em conjunto com o FASB (Financial Accounting Standards Board), emitiu uma nova norma contábil para o reconhecimento de receitas o IFRS 15. Essa nova norma foi adotada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que a converteu e emitiu um novo pronunciamento o CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente, no qual trouxe mudanças na contabilização de receitas geradas através de transações realizadas a partir de contratos com clientes. Desta forma, o objetivo dessa pesquisa é realizar uma análise nas notas explicativas do setor de telecomunicações divulgadas através do website da B3 no ano de 2018, buscando identificar o nível de aderência aos requisitos do CPC 47 (IFRS 15) – Receita de Contrato com o Cliente e os impactos obtidos pelas empresas com a adoção desse novo CPC. A pesquisa quanto aos procedimentos técnicos é caracterizada como documental, pois as análises foram realizadas através das notas explicativas. A amostra é composta por cinco empresas de telecomunicações. Dentre as cinco empresa de telecomunicações foi constatado que a companhia Algar e Telef apresentou 83,33% de conformidade aos requisitos do CPC 47, a Tim 66,67%, a Oi 50% e a Telebrás somente 16,67%. Sobre os impactos sofridos pela nova norma, quatro empresas caracterizaram impactos e uma informou não obter impacto por já realizar reconhecimento da mesma forma que o CPC 47 exige.

Palavras chave: CPC 47 (IFRS 15), Reconhecimento de Receitas, Empresas.

1. INTRODUÇÃO

O setor de telecomunicações ao longo dos anos vem passando por transformações decorrentes da privatização do sistema de telecomunicações brasileiro (Telebrás), ocorrido em 29 de Julho de 1998 que resultou no surgimento de doze novas empresas e um mercado cada vez mais competitivo.

De acordo com a TELEBRAS (2018), a privatização se fez necessária diante da limitação de serviços prestados a sociedade, o alto custo para se adquirir os serviços, assim como a oportunidade de expansão do mercado, surgimento de novas tecnologias, demanda por maiores investimentos e concorrência entre as operadoras.

Dentre as empresas de telecomunicações existentes no mercado há cinco que são de capital aberto e possuem ações na bolsa de valores oficial do Brasil (B3), e precisam mostrar não só diferenças entre os serviços, mas também, nos dados divulgados nas demonstrações contábeis, no qual através deles permite que os investidores avaliem a situação de uma empresa seja em aspecto operacional, financeiro e econômico.

As demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com os pronunciamentos técnicos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado em 2005, pela Resolução nº 1.055/05 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) com o objetivo de analisar, criar e emitir pronunciamentos técnicos sobre procedimentos da contabilidade, buscando a harmonização com as normas internacionais (IFRS), (FERREIRA, 2014).

Os relatórios contábeis são utilizados pelos usuários externos como meio de analisar a situação financeira de uma empresa e um dos principais elementos de interesse desses usuários são as informações referentes às receitas das empresas em determinado período, no qual a forma que esse elemento é mensurado e reconhecido pode impactar na interpretação dessas informações no momento de sua análise, (CORREA; MARTINS, 2018).

A necessidade de compreender o conceito de receitas é de extrema importância para que as empresas efetuem o seu reconhecimento, e assim possam elaborar as demonstrações contábeis de acordo com os requisitos exigidos pelos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), no qual permite aos usuários compreender as informações das demonstrações contábeis com maior grau de qualidade e confiabilidade.

Em novembro de 2016, o Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC) adotou uma nova norma internacional de contabilidade a IFRS 15, que foi convergida e aprovada para a emissão de um novo pronunciamento técnico, o CPC 47 – Receita de contrato com cliente, entrando em vigor em janeiro de 2018, no qual trouxe mudanças na contabilização de receitas geradas através de transações realizadas a partir de contratos com clientes e revogando os pronunciamentos CPC 17 – Contratos em Construção e o CPC 30 – Receitas, (BARRILHÃO; COSTA, 2019).

Diante do contexto apresentado, faz-se a seguinte questão problema: **Qual o nível de aderência aos requisitos de divulgação na adoção do CPC 47 (IFRS 15) e os impactos ocasionados nas empresas de telecomunicações listadas na B3?**

Silva (2018) observou impactos na adoção do CPC 47 referente à utilização de indicadores e métricas para a estimação da Receita. Já, Lopes, Texeira e Slavov (2017) não encontraram informações para concluir sobre um possível impacto do pronunciamento contábil na divulgação e contabilização das informações. Ambos os estudos abrangem o momento inicial da adoção do pronunciamento contábil 47, já este estudo, busca observar os efeitos no ano de 2018.

Esse trabalho tem como principal objetivo realizar uma análise nas notas explicativas do setor de telecomunicações divulgadas através do website da B3 no ano de 2018, buscando

identificar o nível de aderência aos requisitos do CPC 47 (IFRS 15) – Receita de Contrato com o Cliente e os impactos obtidos pelas empresas com a adoção desse novo CPC.

Nesse contexto, com a adoção do CPC 47 que mudou principalmente a forma de contabilização das receitas, o nível que as empresas aderiram aos requisitos desse CPC podem gerar impactos no desempenho financeiro e econômico das empresas, no qual são capazes de serem analisados e identificados através das demonstrações contábeis, onde se justifica a pesquisa desse trabalho.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nos próximos capítulos será abordada a conexão entre as normas internacionais de contabilidade e os pronunciamentos técnicos contábeis brasileiros, características referentes ao reconhecimento das receitas estipulados anteriormente pelo CPC 30 e as mudanças apresentadas pela emissão do novo pronunciamento CPC 47, no qual fundamenta o objetivo desse estudo em analisar os níveis de aderências e o impacto obtidos pelas empresas de telecomunicações ao adotar o CPC 47.

2.1 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE (IFRS)

A contabilidade foi vigorosamente afetada com a expansão do mercado financeiro a nível global, no qual analisar as demonstrações contábeis das organizações se tornou algo inseguro e inserto.

Diante desse fato, diversos tipos de usuários passaram a manifestar dificuldades em interpretar e analisar as inúmeras informações divulgadas nas demonstrações contábeis de organizações localizadas em diferentes países de uma forma que realmente representasse a realidade financeira da organização, tendo em vista que cada país possui suas normas contábeis e particularidades societárias, gerando assim diversidades nos modelos de relatórios contábeis e a necessidade de uma padronização dos mesmos.

Cardoso et. Al (2010) aponta que as normas contábeis evidenciam as teorias e preceitos que conduzem na atuação das organizações conforme sua realidade social, econômica e cultural. Deste modo as normas contábeis influenciam na agremiação através de órgãos regulamentadores que impõem limites as entidades nas escolhas de condutas e normas utilizadas na elaboração dos relatórios contábeis.

Em outras palavras os autores Schmidt, Santos e Fernandes (2006), informam que a variedade de padrões de relatórios contábeis originou-se da junção de diversos fatores como, o tipo de usuários e de atividade econômica, assim como o nível que o crescimento de determinado país se desenvolve em torno de experiências de inflação e a estrutura legal de cada país que interferem na forma que os relatórios contábeis são elaborados.

Com base nesse cenário ficou imanente à necessidade de se obter uma contabilidade no qual seja possível elaborar relatórios através de uma harmonização nos padrões contábeis, e com o intuito de tornar isso possível o órgão International Accounting Standards Board (IASB) passou a emitir as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), que contém como objetivo a criação e divulgação de normas internacionais contábeis que possam ser convergidas e aplicadas de acordo com as estruturas de cada país, permitindo a criação de um padrão em nível global considerando o atual crescimento da economia globalizada, (PASINI, 2014).

Sendo assim as normas internacionais de contabilidade (IFRS) são emitidas com o objetivo de superar esse desafio, padronizando as demonstrações contábeis de forma que

possam ser divulgadas com maiores qualidades e reconhecidas internacionalmente, trazendo transparência, responsabilidade e eficiência aos mercados financeiros mundialmente (IFRS, 2019).

Conforme colocado pelos autores Lourenço e Branco (2015), a adoção das IFRS permitira aos investidores tomarem decisões financeiras com mais segurança e capacidade, pois elas fornecem uma padronização na formulação dos relatórios contábeis que assegura interpreta-los de forma correta diminuindo a incerteza decorrente da existência de diversas formas dos usuários analisarem o desempenho financeiro das empresas de diferentes países.

A adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS) no Brasil iniciou-se a partir da aprovação e publicação da lei 11.638/07 que entrou em vigor no dia 01 de Janeiro de 2008 modificando a ainda vigente Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76). Essa nova lei incluiu novos conceitos de direito societário, trazendo a harmonização das normas brasileiras para as internacionais (ANTUNES, 2010).

Entretanto a adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS) só se tornou obrigatória para as empresas de capital aberto quando a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em conjunto com o Banco Central do Brasil (BACEN) emitiu a Instrução CVM n. 457 em julho de 2007 que solicita que as empresas de capital aberto a partir do ano de 2010, publicassem suas demonstrações consolidadas conforme as normas internacionais de Contabilidade (IFRS).

Em função da convergência internacional das normas contábeis o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou em 2005 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis com o intuito de estudar, elaborar e emitir pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade e divulgar as informações desses procedimentos, permitindo desta forma a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, buscando a harmonização com as normas (CPC, 2011).

2.2 RECONHECIMENTOS DE RECEITAS ANTES DA ADOÇÃO DO CPC 47

O pronunciamento técnico CPC 00 - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro, define as receitas como aumento nos benefícios econômicos gerados pela entrada de recursos ou aumentos dos ativos e diminuição do passivo que resultaram no aumento do patrimônio líquido, ou seja, transações criadas através de prestação de serviços ou venda de um bem, assim como qualquer outra atividade realizada pela entidade em decorrência de uma operação habitual, (CPC 30, 2009).

Há diversas definições de receitas, porem o momento em que seu reconhecimento deve ser realizado é que esta sendo o principal motivo de discussões entre os órgãos regulamentadores, usuários das informações divulgadas e profissionais da contabilidade, pois se observa a complexidade quanto ao momento apropriado para o reconhecimento da receita, considerando como principal motivo os diversos tipos de setores, produtos e serviços prestados pelas empresas, (CORREA; MARTINS, 2018).

Já para o autor Hendriksen (2011), um dos motivos que torna complexo o reconhecimento da receita é tipo de método que as empresas utilizam para identificar o momento de reconhecer as receitas e despesas, como por exemplo, utilizar como base as definições de lucro.

De acordo com Iudícibus (2010), o reconhecimento da receita deve ocorrer a partir da existência de um valor definido no qual haja despesas que possam ser presumidas e relacionadas à mesma operação. Para que essa transação seja reconhecida não necessariamente é preciso que o bem ou serviço tenha sido transferido ao cliente, ainda assim

na maioria das operações o reconhecimento da receita é realizado mediante a transferência do bem ou serviço.

Nesse sentido há controvérsias quanto ao reconhecimento da receita, gerando incertezas sobre reconhecer a receita no ato da venda ou no momento de sua transferência que segundo os autores é a principal condição para o reconhecimento.

Para efetuar o reconhecimento das receitas as empresas são obrigadas a seguir requisitos impostos nos pronunciamentos técnicos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC.

Em 01 de Janeiro de 2018 entrou em vigor um novo pronunciamento técnico contábil para o reconhecimento de receitas, o CPC 47 que é correlacionado com a norma internacional de contabilidade (IFRS 15) – Receita de Contrato com Clientes, porém antes da adoção do CPC 47 (IFRS 15) as empresas de telecomunicações seguiam requisitos exigidos pelo CPC 30 (IAS 18) – Receitas.

O CPC 30 - Receitas havia como escopo na sua contabilização a receita proveniente de: (a) venda de bens; (b) prestação de serviços; e (c) utilização, por parte de terceiros, de outros ativos da entidade que geram juros, royalties e dividendos, (CPC 30, 2012, P. 1).

De acordo com o CPC 30 (IAS 18) na realização de venda de bens, o reconhecimento da receita deve ser realizado pelas empresas de acordo com os seguintes requisitos:

- a) receita deve ser reconhecida quando os riscos e benefícios da transação forem transferidos da entidade responsável pela venda ou prestação de serviços para o comprador no qual exige uma análise das circunstâncias da transação
- 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.6).

Há observações apontadas pelo CPC 30 – Receitas, onde o reconhecimento das receitas perante a transferência de risco, o pronunciamento observa e aponta exemplos nos quais a entidade retém riscos significativos da propriedade e em casos como esses não se deve considerar a transação como venda e nem realizar o reconhecimento da receita. Os exemplos são:

- (a) quando a entidade vendedora retém uma obrigação em decorrência de desempenho insatisfatório que não esteja coberto por cláusulas normais de garantia;
- (b) nos casos em que o recebimento da receita de uma venda em particular é contingente, pois depende da venda dos bens pelo comprador (genuína consignação);
- (c) quando os bens expedidos estão sujeitos à instalação, sendo esta uma parte significativa do contrato e ainda não tenha sido completada pela entidade; e
- (d) quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda e a entidade vendedora não está certa da probabilidade de devolução (CPC 30, 2012, p. 6).

Para receitas provenientes de prestação de serviços as condições de acordo com o CPC 30 – Receitas (2012, p.7), ocorreram conforme cada “etapa de execução da transação ao término do período de reporte” devendo atender as seguintes circunstâncias:

- (a) o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade;
- (b) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;
- (c) o estágio de execução (stage of completion) da transação ao término do período de reporte puder ser mensurado com confiabilidade; e

(d) as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluir a mesma, desde que não puderem ser mensuradas com confiabilidade⁴ (CPC 30, 2012, p.7).

Já para os métodos de estágio execução de uma transação podem se introduzir:

- (a) levantamento ou medição do trabalho executado;
- (b) serviços executados até a data, indicados como percentual do total dos serviços a serem executados; ou
- (c) a proporção entre os custos incorridos até a data e os custos totais estimados da transação. Somente os custos que efetivamente possam ser identificados com os serviços executados até a data devem ser incluídos nos custos incorridos até a data de mensuração. Da mesma forma, somente os custos que reflitam serviços executados ou a serem executados devem ser incluídos nos custos totais estimados da transação, (CPC 30, 2012, p.8).

E reconhecida nas seguintes bases:

- (a) os juros devem ser reconhecidos utilizando-se o método da taxa efetiva de juros tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;
- (b) os royalties devem ser reconhecidos pelo regime de competência em conformidade com a essência do acordo; e
- (c) os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do acionista de receber o respectivo valor, (CPC 30, 2012, p.9).

Segundo o CPC 30 - Receitas, após ser definido o reconhecimento das receitas, é necessário que as empresas abordem as políticas contábeis adotadas e os métodos para determinar o seu estágio de execução, o montante de cada receita reconhecida no ano e a conciliação entre as informações da Demonstração de Resultado do Exercício e das informações tributáveis.

2.3 RECONHECIMENTOS DE RECEITAS APÓS A ADOÇÃO DO CPC 47

Diante da necessidade de diminuir divergências quanto ao reconhecimento de receita nas normas existentes e com intuito de melhorar a qualidade das Demonstrações financeiras, o IASB – International Accounting Standards Board em conjunto com o FASB – Financial Accounting Standards Board emitiram em 2014 uma nova norma contábil para o reconhecimento de receitas a IFRS 15.

Correlacionado à norma internacional de contabilidade IFRS 15, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou e emitiu em 04 de Novembro de 2016 um novo pronunciamento técnico contábil o CPC 47 – Receitas de Contrato com o Cliente, que entrou em vigor em 01 de Janeiro de 2018 e revogando um conjunto de pronunciamentos e interpretações representados pelo CPC 17 – Contratos em Construção e o CPC 30 – Receitas.

O novo pronunciamento CPC 47 – Receitas de Contrato com o Cliente (IFRS 15) determina que a entidade deva reconhecer as receitas considerando a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes, levando em conta o valor ao qual a entidade espera ter direito de receber, (CPC 47, 2016). E deve ser aplicado a todos os contratos com clientes, exceto os seguintes: “(a) contratos de arrendamento [...]; (b) contratos de seguro [...]; (c) instrumentos financeiros [...]; (d) permutas não monetárias [...].” (CPC 47, p. 2, item 5).

Para o reconhecimento das receitas de acordo com o novo modelo do CPC 47 – Receitas de Contrato com o Cliente as empresas devem aplicar cinco etapas a seguir:

1º Etapa: Identificar o contrato;

"a Contabilidade como mecanismo de Governança"

- 2º Etapa: Identificar as obrigações de desempenho;
- 3º Etapa: Determinar o preço de transação;
- 4º Etapa: Alocar o preço de transação;
- 5º Etapa: Reconhecer a Receita

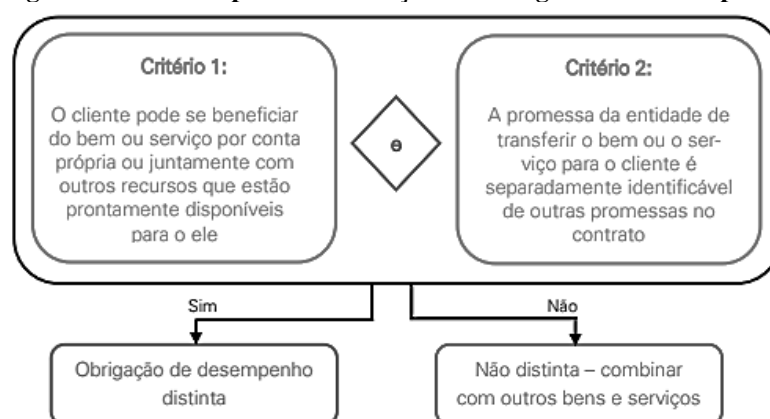
A KPMG (2016) ressalta os principais impactos que esse modelo de cinco etapas irá proporcionar para as empresas, no qual a receita pode ser reconhecida em um momento específico no tempo ou ao longo do tempo, onde se comparado à norma anterior o reconhecimento de receita pode ser expresso ou adiado para transações com variados elementos, valores ou licenças. Mediante esse contexto os principais índices financeiros podem ser afetados, e assim afetando as expectativas dos analistas, precificações, acordos de remuneração e cláusulas contratuais.

Além dos impactos citados no parágrafo acima a KPMG (2016), também levanta a possibilidade de as empresas precisarem reavaliar sua metodologia comercial, assim como os contratos feitos antes da adoção do CPC 47- Receita de Contrato com o Cliente e serão exigidas divulgações mais detalhadas nas demonstrações financeiras em relação aos procedimentos e interpretações anteriores.

A norma também ressalta na 1º Etapa a possibilidade de ocorrer situações onde dois ou mais contratos serão elaborados na mesma data ou em datas próximas, e sendo assim a entidade fará o reconhecimento em um único contrato, desde que seja constatado que os contratos foram negociados em forma de pacote com um único objetivo comercial, o valor da transação a ser pago em um contrato dependa do preço ou desempenho de outro ou que os bens ou serviços discriminados no contrato constituam uma única obrigação de desempenho, (CPC 47, 2016).

Na 2º Etapa de acordo com o CPC 47 - Receita de Contrato com o Cliente (2016), a empresa precisa avaliar cada bem ou serviços prometido ao cliente e identificar como uma obrigação de desempenho se o bem ou serviço prometido for distinto, podendo ser reconhecidas ao longo do tempo em um momento específico. Para a obrigação ser distinta é preciso seguir os seguintes critérios conforme apresentados abaixo na Figura 1.

Figura 1 - Critérios para identificação das obrigações de desempenho



Fonte: KPMG (2016).

Como apresenta a figura 1 acima, as obrigações de desempenho podem ser identificadas de forma distintas, caso haja a possibilidade de os bens e serviços sejam requisitados em datas diferentes. Seguir esse critério é de extrema importância, pois a definição das obrigações de desempenho posteriormente pode influenciar na determinação do preço, assim como seu reconhecimento, (CORREA; MARTINS, 2019).

A 3º etapa trata sobre a determinação do preço, onde a entidade precisa levar em consideração o que foi acordado em contrato e as praticas de negócios utilizados pela entidade para assim terminar o preço da transação, “o preço da transação é o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente, excluindo quantias cobradas em nome de terceiros”, (CPC 47, p.12).

Para determina esse valor a norma apresenta alguns princípios a serem seguidos, tais como:

- (a) contraprestação variável – quando no contrato incluir um valor variável, a entidade deve estimar o valor da contraprestação à qual terá direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente. Essa variação pode ocorrer em razão de descontos, abatimentos, restituições, créditos, concessões de preços, incentivos, bônus de desempenho, penalidades ou outros itens similares.
- (b) restrição de estimativas de contraprestação variável. A entidade deve incluir no preço da transação o total ou parte do valor variável a receber somente se for altamente provável que uma reversão significativa no valor das receitas acumuladas reconhecidas não deva ocorrer, quando a incerteza associada à contraprestação variável for subsequentemente resolvida.
- (c) existência de componente de financiamento significativo no contrato - a entidade ao determinar o preço da transação deve ajustar o valor prometido da contraprestação para refletir os efeitos do valor do dinheiro no tempo, se a época dos pagamentos pactuada pelas partes do contrato fornecer ao cliente ou à entidade um benefício significativo de financiamento da transferência de bens ou serviços ao cliente. No qual o reconhecimento das receitas será realizado pelo valor que reflita o preço que o cliente pagaria pelos bens ou serviços prometidos, caso o cliente tivesse pagado à vista por esses bens ou serviços quando foram transferidos ao mesmo.
- (d) contraprestação não monetária – Para determinar o preço de transação para contratos nos quais o cliente promete contraprestação no qual o pagamento não seja em dinheiro, a entidade deve mensurar a contraprestação não monetária pelo valor justo. Caso não seja possível estimar o preço pelo valor justo a entidade deve mensurar a contraprestação indiretamente por referência ao preço de venda individual dos bens ou serviços prometidos ao cliente em troca da contraprestação.
- (e) contraprestação a pagar ao cliente - inclui valores à vista que a entidade paga ou espera pagar ao cliente (ou a outras partes que compram do cliente bens ou serviços da entidade), inclui ainda crédito ou outros itens que podem ser aplicados contra valores devidos à entidade. A entidade deve contabilizar como redução do preço da transação e, portanto, das receitas, a menos que o pagamento ao cliente se dê em troca de bem ou serviço distinto no qual o cliente transfere à entidade. Se a contraprestação a pagar ao cliente incluir um valor variável, a entidade deve estimar o preço da transação.

Na 4º etapa para a entidade efetuar a alocação de preço é preciso designar o preço da transação a cada obrigação de desempenho com base no preço de venda individual.

De acordo com KMPG (2016), o preço de venda individual é um preço perceptível nas vendas individuais de um bem ou serviço para clientes em circunstâncias semelhantes. Porem, caso o preço de venda individual não seja perceptível, as entidades devem avaliar no mercado o preço que os clientes estariam dispostos a pagar pelos mesmos bens ou serviços vendidos pela entidade ou calcular custos esperados, acrescidos de uma margem adequada; ou em circunstâncias limitadas, diminuir a soma dos preços de venda individuais de outros bens ou serviços no contrato ao valor total da transação.

E na ultima e 5º etapa a empresa analisa o momento de reconhecimento da receita, onde dependendo da obrigação de desempenho pode ser realizada ao longo do tempo ou em um determinado tempo especifico.

Diante do modelo de cinco etapas, é possível identificar que os dados a serem informados serão mais detalhados e explícitos, no qual as entidades divulgaram suas informações de contrato com clientes de forma minuciosa, apresentando seus dados

quantitativos e qualitativos, bem como sua avaliação e as mudanças realizadas ao adotar o novo pronunciamento e o reconhecimento dos ativos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com cliente.

3. METODOLOGIA

Essa pesquisa tem caráter descritivo, pois se pretende analisar a divulgação das informações e os impactos obtidos com a adoção do CPC 47 - Receita de Contrato com o Cliente em empresas de capital aberto do segmento de telecomunicações listadas na B3, através dos fatores divulgados em notas explicativas, conforme os itens de divulgação requisitados pelo Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC).

A abordagem do trabalho será feita de forma qualitativa, pois esse estudo busca analisar as mudanças de informações realizadas nas demonstrações contábeis, referente à adoção do CPC 47 - Receita de Contrato com o Cliente com o objetivo de gerar informações conclusivas quanto ao nível de aderência e o impacto gerado pela adoção do mesmo.

Conforme contextualizado por Gil (2010), nas pesquisas qualitativas o objeto em estudo é reexaminado e modificado sucessivamente, buscando obter ideias mais extensas e significativas.

Segundo Demo (2000, p.29),

Os movimentos em torno da pesquisa qualitativa buscam confrontar-se com os excessos da formalização, mostrando-nos que a qualidade é menos questão de extensão do que de intensidade. Deixá-la de fora seria deturpação da realidade. (DEMO, 2000, p. 29).

A pesquisa quanto aos procedimentos técnicos é caracterizada como documental, onde de acordo com Gil (2010), na pesquisa documental os dados são obtidos de forma diversificada através de livros, jornais, revistas, registros estatísticos, papéis oficiais, fotos e vídeos, no qual proporciona realizar a pesquisa com qualidade e quantidades de dados suficientes para obter-se um bom resultado.

A análise da divulgação conforme as notas explicativas aconteceram conforme os itens de divulgação do CPC 47- Receita de Contrato com o Cliente: (i) os contratos com clientes; (ii) julgamentos significativos e mudanças no julgamento; e (iii) quaisquer ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com cliente de acordo com o item 91 ou com o item 95.

Serão analisadas as informações nas notas explicativas, Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício.

Além disso, foram observados os seguintes itens do CPC 47 - Receita de Contrato com o Cliente: (i) saldos inicial e final de recebíveis, ativos de contrato e passivos de contrato provenientes de contratos com clientes, se não forem de outro modo apresentados ou divulgados separadamente; (ii) receitas reconhecidas no período de relatório que foram incluídas no saldo de passivos de contrato no início do período; e (iii) receitas reconhecidas no período de relatório provenientes de obrigações de performance satisfeitas (ou parcialmente satisfeitas) em períodos anteriores.

4. ANÁLISE DE DADOS

Nesse tópico serão apresentados os resultados obtidos através da pesquisa sobre a adoção do CPC 47 - Receita de Contrato com o Cliente pelas empresas do setor de telecomunicações listadas na B3 por meio das notas explicativas do ano de 2018.

Os dados foram coletados e analisados de acordo com o exposto pelas empresas, identificando o que foi aderido do CPC 47 e os impactos detectados diante das mudanças necessárias feitas a parti da adoção do mesmo.

A amostra dessa pesquisa foi composta pelas cinco empresas do subsetor de telecomunicações listadas na B3, Algar Telecom, Telebrás, Tim, Oi e Telef. Brasil.

Com base nessas empresas foi feito uma análise detalhada nas notas explicativas do ano de 2018, no qual foram coletados dados sobre itens de divulgação aderidos pelas empresas de acordo com a adoção do CPC 47 e analisado também partes das demonstrações financeiras destacadas nas notas explicativas, buscando por alterações realizadas em decorrência da mudança no reconhecimento das receitas, como variações em saldos de ativos e passivos decorrentes de contrato com clientes, assim como a adição de contas como o custo para a obtenção de serviços e contrato com clientes.

Na tabela 1 apresentada abaixo, é possível identificar as empresas de telecomunicações e quais os itens de divulgação requeridos pelo CPC 47 - Receita de Contrato com o Cliente foram aderidos individualmente por cada empresa.

Tabela 1 Itens de Divulgação CPC 47 (IFRS 15)

Empresas	Contrato com os Clientes	Julgamentos Significativos e suas Mudanças	Reconhecimento dos ativos a partir do custo para obter um contrato com o cliente	Saldos inicial e final de recebíveis, ativos de contrato e passivos de contrato provenientes de contratos com clientes.	Receitas reconhecidas no período de relatório que foram incluídas no saldo de passivos de contrato no início do período	Receitas reconhecidas no período de relatório proveniente de obrigações de desempenho satisfeitas em períodos anteriores
Algar	X	X		X	X	X
Telebrás		X				
Tim	X	X	X	X		
Oi			X		X	X
Telef.	X		X	X	X	X

Fonte: Elaborada pelos autores

A grande parte de empresas do setor de telecomunicações ofertam serviços de televisão, telefone fixo, telefone móvel, internet e demais serviços em forma de pacote.

Com o novo CPC as empresas precisaram reavaliar seus contratos tendo em vista que a nova norma determina que os contratos sejam tratados de forma independente em relação aos tipos de serviços, sendo assim o reconhecimento das receitas sofrera impactos importantes, onde conforme analisado nas notas explicativas valores significativos de receitas reconhecidas dentro do período ate o momento se tornaram ativos a parti da adoção do novo CPC.

Na Tabela 2 apresentada abaixo, demonstram-se as empresas e a divulgação ou não dos impactos com a adoção do CPC 47- Receita de Contrato com o Cliente conforme divulgado pelas empresas em suas notas explicativas.

Tabela 2 – Impactos com a adoção do CPC 47

Empresas	Impactos com a adoção do CPC 47
Algar	Sim
Telebrás	Não
Tim	Sim
Oi	Sim
Telef.	Sim

Fonte: Elaborada pelos autores

Conforme a Tabela 2 exposta acima se percebe que dentre as cinco empresas apenas uma demonstrou não sofrer impactos com a adoção do pronunciamento contábeis 47.

4.1 ALGAR TELECOM S/A

A Companhia Algar apresentou nas suas notas explicativas, que o reconhecimento de receitas provenientes de contrato com clientes foi a principal mudança realizada nas políticas de reconhecimento da empresa com a adoção do CPC 47- Receita de Contrato com o Cliente.

A Companhia teve que alocar as receitas de acordo com a nova norma que exige que a receita seja reconhecida de acordo com sua obrigação de desempenho, e como a Algar vende pacotes com um ou mais serviços, contendo ou não aparelhos e descontos, a empresa teve que destinar a receita de forma proporcional ao preço para cada tipo de obrigação de desempenho ofertada, a empresa classificou essa operação como “Standalone Selling Price – SSP”.

O momento de reconhecimento da receita será conforme requerido pelo CPC 47, quando o serviço ou bem adquirido for transferido ao cliente, ou seja, no momento que cada obrigação de desempenho for realizada.

A Companhia Algar também apresentou partes de seu balanço patrimonial e Demonstração de resultados as alterações realizadas nos saldos dos ativos e passivos contratuais após a adoção da nova norma, assim como a variação nas contas de receitas no final do exercício anterior para início do período de 2018.

O reconhecimento de ativos contratuais já era adotado pela companhia e os ajustes realizados foram decorrentes da mudança no momento de reconhecimento das receitas, gerando assim a necessidade de ajustes em devidas contas.

Em 31 de Dezembro de 2017 o saldo dos ativos contratuais decorrentes de subsídios oferecidos na venda de aparelhos era R\$ 7.294,00 e com os ajustes de adoção da nova norma passou a ser em 01/01/2018 de R\$ 4.573,00, causando uma diminuição entre os períodos de R\$ 2.721,00, lançado na conta de realocação de receitas, descontos e subsídios conforme parte do Balanço Patrimonial esboçado abaixo:

Figura 2 – Ajustes das Contas do Ativo conforme CPC 47 (IFRS 15)

	Consolidado		
	Circulante	Não circulante	Total
Saldo em 31/12/2017	887.473	2.806.911	3.694.384
Ajustes IFRS15:			
Realocação de receitas, descontos e subsídios (i)	(2.721)	-	(2.721)
Despesa antecipada de comissões	38.364	16.777	55.141
Imposto de renda e contribuição social diferidos	-	4.020	4.020
Investimento	-	-	-
Saldo em 01/01/2018	923.116	2.827.708	3.750.824

Fonte: Notas explicativas da Companhia Algar 2018

No passivo contratual houve ajustes de valores nas contas de realocação de receitas, descontos e subsídios receitas no início do período de 2018 no valor de R\$ 11.826,00 e na conta de ajuste inicial no valor de R\$ 17.493,00, causando um aumento de R\$ 29.319,00 no total do passivo.

Também houve ajuste afetaram o patrimônio líquido, na conta de ajuste de equivalência patrimonial foi alocado um valor de R\$ 27.121,00, gerando assim aumento no patrimônio líquido.

Na figura apresentada abaixo é possível identificar os saldos das contas de passivo e patrimônio líquido no ano de 2017 e os valores realocadas a cada conta com a adoção do CPC 47 (IFRS 15) no início de 2018.

Figura 3 - Ajustes das Contas do Passivo e Patrimônio Líquido conforme CPC 47 (IFRS 15)

	Consolidado			Total
	Circulante	Não circulante	Patrimônio líquido	
Saldo em 31/12/2017	1.041.492	1.482.921	1.169.971	3.694.384
Ajustes IFRS15:				
Realocação de receitas, descontos e subsídios	4.383	7.443	-	11.826
Imposto de renda e contribuição social diferidos	-	17.493	-	17.493
Ajuste adoção inicial	-	-	27.121	27.121
Ajuste equivalência patrimonial	-	-	-	-
Saldo em 01/01/2018	1.045.875	1.507.857	1.197.092	3.750.824

Fonte: Notas explicativas da Companhia Algar 2018

A companhia apresenta também receitas reconhecidas proveniente de obrigações de desempenho satisfeitas em períodos anteriores conforme Demonstração de Resultado do Exercício a seguir.

Figura 4 - Ajustes das Contas de Receitas conforme CPC 47 (IFRS 15)

	Consolidado			31/12/2018
	31/12/2018 antes dos ajustes	Realocação de receitas, descontos e subsídios	Despesa antecipada - comissões	
Receita operacional líquida	2.861.720	5.578	-	2.867.298
Custos dos serviços prestados e mercadorias vendidas	(1.697.941)	-	-	(1.697.941)
Resultado bruto	1.163.779	5.578	-	1.169.357
Receitas (despesas) operacionais	(567.363)	(2.005)	3.283	(566.085)
Resultado operacional antes do resultado financeiro	596.416	3.573	3.283	603.272
Despesas financeiras, líquidas	(137.587)	-	-	(137.587)
Resultado antes do imposto de renda e da contribuição social	458.829	3.573	3.283	465.685
Imposto de renda e contribuição social	(147.317)	(1.215)	(1.116)	(149.648)
Resultado líquido do exercício	311.512	2.358	2.167	316.037

Fonte: Notas explicativas da Companhia Algar 2018

No final do exercício de 2018 a empresa possuía uma receita líquida de R\$ 2.861.720,00, após os ajustes realizados o na conta de realocação de receitas, descontos e subsídios no valor de R\$ 5.578,00 o saldo final da receita líquida da companhia em 31/12/2018 passou para R\$ 2.867.298,00, e como consequência gerou um aumento no resultado líquido do exercício de R\$ 4.525,00.

A Algar classifica todas as mudanças realizadas decorrentes da adoção do CPC 47 - Receita de Contrato com o Cliente como impactos nas demonstrações financeiras, no qual foi preciso revisar contratos e distribuir valores em suas respectivas contas, alterando assim saldos e gerando um impacto cumulativo de forma positiva.

Na conta de lucros acumulados que obteve um aumento de R\$ 27.121,00, composto por um valor positivo de R\$ 36.721,00 de despesas pagas antecipadamente e um valor negativo de R\$ 9.600,00 referentes receitas diferidas.

A Companhia do mesmo modo identificou um impacto no patrimônio líquido, onde obteve um valor positivo de R\$ 17.526,00 provenientes de despesas pagas antecipadamente e R\$ 9.267,00 decorrentes de equivalência patrimonial sobre controladas.

4.2 TELECOMUNICAÇÕES S/A TELEBRÁS

Já a Companhia Telebrás não apresentou dados de alterações realizadas pela adoção da nova norma, pois seu julgamento foi que norma não afetou as Demonstrações contábeis da empresa tendo em vista que a companhia já registrava as receitas provenientes de contrato com clientes deduzidas de descontos, abatimentos e bonificações concedidas.

Não foi apresentada nenhuma identificação de impacto provenientes do CPC 47, tendo em vista que a empresa já reconhecia as receitas no momento que os bens e serviços são transferidos aos clientes.

4.3 TIM PARTICIPAÇÕES S/A

De todas as companhias de telecomunicações pesquisadas para esse estudo, a Tim foi a que apresentou nas notas explicativas mais julgamentos e informações sobre o CPC 47.

Nos contratos com clientes, a Tim explica que teve um grande trabalho para revisar todos os contratos de ofertas comerciais em vigor, pois foi preciso identificar quais desses contratos apresentavam elementos e cláusulas contratuais que pudesse ser relevante à adoção do CPC 47.

"a Contabilidade como mecanismo de Governança"

Com esse processo de revisão de contratos com os clientes a Companhia Tim identificou duas obrigações de desempenho, venda e/ou aluguel de equipamentos ou aparelhos celulares e a obrigação de desempenho com prestação de serviços de telefonia fixa e/ou móvel e internet e destaca que essa revisão de contrato gerou impactos que a Tim aborda de forma qualitativa e quantitativa nas notas explicativas.

Os contratos com clientes foram realizados na destinação dos descontos ocorridos em ofertas concluídas, podendo ser no serviço prestado ou equipamento vendido e assim gerando um ativo ou passivo contratual.

No final do exercício 2018 a companhia apresentava saldos de ativos e passivos contratuais, decorrentes de adições e baixas realizadas de acordo com a adoção do CPC 47 (IFRS) 15, conforme figura 5 mostra abaixo.

Figura 5 – Saldos de Ativos e Passivos Contratuais conforme CPC 47 (IFRS 15)

	2018
Ativo contratual	130
Passivo contratual	(20.928)

Fonte: Notas explicativas Companhia Tim 2018.

Os saldos divulgados na figura acima são compostos pelo seguinte resumo de variações de ativos e passivos contratuais, assim disponibilizados pela companhia na figura 6 apresentada abaixo.

Figura 6 – Resumo de Variações de Ativos e Passivos Contratuais conforme CPC 47 (IFRS 15)

	Ativo (passivo) contratual
Saldo em 1º de janeiro de 2018	(12.305)
Adições	(23.545)
Baixas	15.052
Saldo em 31 de dezembro de 2018	(20.798)

Fonte: Notas explicativas Companhia Tim 2018.

Os custos incorridos para obtenção de contrato, de acordo com a nova norma devem ser reconhecidos como ativo se for esperada a recuperação desses custos, sendo assim a companhia contabilizou esses ativos na rubrica “Despesas Antecipadas” os valores correspondentes a esse conceito e adiante será reconhecido no resultado mediante a transferência de bem e serviço ao cliente no qual o ativo se refere.

Como a companhia já utilizava esse método de adaptação de custo pela obtenção de contrato, a Tim determinou à reclassificação dos saldos acumulados das contas intangíveis para a conta de “Despesas Antecipadas”.

Na estrutura do Balanço Patrimonial apresentado na Figura 7, é possível identificar os saldos da conta ativo e passivo contratual e sua variação após a adoção do CPC 47 em 01 de Dezembro de 2018, assim como as contas de Despesas Antecipadas que se referem a custos decorrentes de obtenção de contrato.

A companhia também divulgou que em decorrência dos ajustes realizados pela adoção da nova norma, foi constatado um aumento de R\$ 36 milhões no saldo de reserva de lucros.

Figura 7 – Principais Efeitos nas Contas de Ativo Passivo e Patrimônio Líquido com a Adoção CPC 47 (IFRS 15)

	Consolidado		
	Originalmente reportado 1º. de Janeiro de 2018	Ajustes	Saldos com IFRS 15 e 9 1º. de Janeiro de 2018
Ativo	32.600.365	(58.100)	32.542.265
Circulante	7.607.388	38.474	7.645.862
Contas a receber de clientes (e)	2.540.856	(130.137)	2.410.719
Ativo contratual (b)	-	5.397	5.397
Estoques	123.785		123.785
Despesas antecipadas (a, c)	168.366	163.214	331.580
Outros ativos	4.774.381		4.774.381
Não Circulante	24.992.977	(96.574)	24.896.403
Realizável a longo prazo	2.841.962	32.186	2.874.148
Contas a receber de clientes	26.207		26.207
Despesas antecipadas (a, c)	39.466	32.186	71.652
Outros ativos	2.776.289		2.776.289
Imobilizado	10.838.488		10.838.488
Intangível (c)	11.312.527	(128.760)	11.183.767
Passivo e do Patrimônio Líquido	32.600.365	(58.100)	32.542.265
Total do Passivo	14.449.181	4.020	14.453.201
Circulante	7.224.437	30.295	7.254.732
Passivo contratual e receitas diferidas (d)	480.431	30.295	510.726
Outros passivos	6.744.006		6.744.006
Não Circulante	7.224.744	(26.275)	7.198.469
Passivo contratual e receitas diferidas (d)	990.932	5.408	996.340
Imposto de renda e contribuição social diferidos (f)	98.919	(31.683)	67.236
Outros passivos	6.134.893		6.134.893
Patrimônio Líquido	18.151.184	(62.119)	18.089.065
Capital social	9.866.298		9.866.298
Reservas de lucros	6.612.819	(62.119)	6.550.700
Outros	1.672.067		1.672.067

Fonte: Notas explicativas Companhia Tim 2018.

A Companhia divulgou nas suas notas explicativas os saldos das contas de Receitas no valor de R\$ 17.050.176,00 sem a adoção do CPC 47 e R\$ 16.981.329,00 depois da adoção do CPC 47, porém não expressa detalhes do que compõem os valores de ajuste e os saldos em relação ao CPC 47 (IFRS 15), pois os saldos também são compostos por valores correspondentes ao CPC 48.

Figura 8 – Ajustes das Contas de Receitas conforme CPC 47 (IFRS 15)

	Consolidado		
	Saldos sem IFRS 15 e IFRS 9	Ajustes	Saldos com IFRS 15 e IFRS 9
Receita líquida de serviços (b, d)	16.205.208	1.030	16.206.238
Receita líquida de produtos (b, d)	844.968	(69.877)	775.091
Receita líquida	17.050.176	(68.847)	16.981.329

Fonte: Notas explicativas Companhia Tim 2018.

Um estudo realizado pelos autores Lopes, Teixeira e Slavov (2017), apresentou que a Tim mesmo antes da adoção da nova norma, evidenciava possíveis impactos nas demonstrações financeiras. Já na atual pesquisa realizada foi possível constatar através da

analise das notas explicativas da Tim, que a adoção do CPC 47 – Receita de Contrato com cliente gerou impactos tanto nas demonstrações financeiras quando em âmbito operacional.

O primeiro impacto evidenciado pela Companhia Tim foi o trabalho que teve que ser realizado para a revisão dos contratos já existentes, mas ressalta que os principais impactos foram nos valores de custos de obtenção de contrato, reconhecimento do ativo e passivo contratual, aumento de provisão de perdas por crédito de liquidação duvidosa, reclassificação e adaptação de valores nos saldos das demonstrações, reflexo tributário sobre os ajustes iniciais do CPC e em alguns casos o reconhecimento da receita ficou mais acelerado.

4.4 OI S/A

Os itens de divulgação aderidos pela Companhia Oi foram o de reconhecimento dos ativos a partir do custo para obter um contrato com o cliente e a apresentação das receitas reconhecidas no período de relatório que foram incluídas no saldo de passivos de contrato no início do período conforme apresentado nas notas explicativas.

Diferente das companhias já mencionadas Algar, Telebrás e Tim, a Oi possui receita decorrente de taxa de habilitação/instalação que se refere à atividade no qual companhia é obrigada executar na formalização do contrato. Como essa taxa é recebida antes dos bens e serviços serem prestados, o reconhecimento da receita só é realizado quando esses respectivos bens e serviços forem concluídos.

Em 01 de janeiro de 2018 a companhia reconheceu um passivo contratual no em contrapartida aos prejuízos acumulados, gerando um adiamento no valor de R\$ 138 milhões de receitas com taxa habilitação/instalação.

Referente aos custos obtidos de contrato com cliente, a companhia deve reconhecer como ativo os custos que espera recuperar e reconhecer como perda por valor recuperável no resultado o valor contábil do ativo ultrapassar o valor restante que a companhia espera receber.

O reconhecimento desses custos foi realizado em 01 de Janeiro de 2018 como um ativo contratual em contrapartida aos prejuízos acumulados gerando um adiamento dos custos pretendidos na execução dos contratos no valor de R\$ 793 milhões.

De acordo com a Oi, ajustes foram realizados decorrentes de receitas de obrigações de desempenho realizadas em períodos anteriores, modificando assim os resultados da Demonstração do Resultado do Exercício, conforme será apresentado abaixo:

Figura 9 – Ajustes das Contas de Receitas conforme CPC 47 (IFRS 15)

	2018 (com IFRS 15 e 9)	Ajustes IFRS 15	Ajustes IFRS 9	2018 (sem IFRS 15 e 9)	2017
Receitas de vendas e/ou serviços	22.060.014	15.588		22.075.602	23.789.654
Custo dos bens e/ou serviços vendidos	(15.584.650)			(15.584.650)	(14.986.250)
Lucro bruto	6.475.364	15.588		6.490.952	8.803.404
Receitas (despesas) operacionais					
Resultado de equivalência patrimonial	(13.492)			(13.492)	(433)
Despesas com vendas	(4.134.030)	(119.214)	141.089	(4.112.155)	(4.442.837)
Despesas gerais e administrativas	(2.738.718)			(2.738.718)	(3.136.808)
Outras receitas operacionais	2.204.134			2.204.134	1.985.101
Outras despesas operacionais	(7.061.516)			(7.061.516)	(5.569.455)
	(11.743.622)	(119.214)	141.089	(11.721.747)	(11.164.432)
Lucro (Prejuízo) antes do resultado financeiro e dos tributos	(5.268.258)	(103.626)	141.089	(5.230.795)	(2.361.028)
Receitas financeiras	30.950.461			30.950.461	7.136.459
Despesas financeiras	(4.341.595)			(4.341.595)	(10.332.971)
Resultado financeiro	26.608.866			26.608.866	(3.196.512)
Lucro (Prejuízo) antes das tributações	21.340.608	(103.626)	141.089	21.378.071	(5.557.540)
Imposto de renda e contribuição social	3.274.947	35.233	(47.970)	3.262.210	(1.098.622)
Lucro (Prejuízo) do exercício	24.615.555	(68.393)	93.119	24.640.281	(6.656.162)

Fonte: Notas explicativas Companhia OI 2018.

A Companhia Oi não identificou impacto significativo no que se refere à venda de aparelhos celulares, mas conforme apresentado nos relatórios é possível identificar impactos nas demonstrações financeiras após os ajustes nos saldos decorrentes da adoção do CPC 47.

4.5 TELEFONICA BRASIL S/A (TELEF BRASIL)

Assim como as companhias Algar, Tim e Oi, a Telef informou que as receitas provenientes de pacotes serão alocadas de acordo com a obrigação de desempenho baseado nos respectivos preços de venda independente do valor total do bem ou serviço prestado e seu reconhecimento será efetuado quando a obrigação for concluída.

Os custos incorridos na obtenção do contrato com clientes serão reconhecidos como despesas antecipadas e amortizados no mesmo momento que o ativo responsável pelo custo.

A Telef Brasil fez revisões de seus contratos após a adoção da norma, onde respectivos contratos foram alterados de forma retrospectiva e outros separados para finalizar e criar um novo.

Decorrente dos ajustes da nova norma a companhia reconheceu em 01 de janeiro de 2018 nos lucros acumulados o valor de R\$ 156 milhões resultantes do primeiro reconhecimento de ativo contratual e a antecipação no reconhecimento de receitas provenientes de bem e serviços prestados.

A seguir a companhia apresenta os saldo dos ativos e passivos contratuais e suas variações a parti dos ajustes do CPC 47. A Telef explica que os valores classificados como altas e baixas no demonstrativo abaixo, se referem principalmente à venda de créditos de pré-pagos e os valores classificados como reclassificações (nota 21) se referem a receitas diferidas.

Figura 10 – Movimentações de Ativos e Passivos Contratuais conforme CPC 47 (IFRS 15)

	Ativos contratuais (1)			Passivos contratuais (3)			Custos incrementais (2)
	Ativo contratual, bruto	Provisão para perdas	Ativo contratual, líquido	Passivos contratuais	Reclassificações (nota 21)	Total de Passivos contratuais	
Adoção Inicial em 01.01.18	193.675	(33.196)	160.479	(178.897)	-	(178.897)	183.645
Reclassificações em 01.01.18	-	-	-	-	(383.688)	(383.688)	-
Altas	587.733	(512)	587.221	(7.271.614)	-	(7.271.614)	262.518
Baixas	(585.675)	-	(585.675)	7.301.992	-	7.301.992	(190.772)
Saldos em 31.12.18	195.733	(33.708)	162.025	(148.519)	(383.688)	(532.207)	255.391
Circulante	195.733	(33.708)	162.025	(504.473)	-	(504.473)	170.703
Não circulante	-	-	-	(27.734)	-	(27.734)	84.688

Fonte: Notas explicativas Companhia Telebrás 2018.

E por ultimo o demonstrativo que apresenta as receitas reconhecidas provenientes de obrigações de desempenho realizadas em períodos anteriores, gerando assim variações no demonstrativo.

	2018		2017	
	DRE 2018 (IFRS 15)	Ajustes IFRS 15	DRE 2018 (IAS 18)	DRE 2017 (IAS 18)
Receita operacional líquida	43.462.740	(14.750)	43.447.990	43.206.832
Custos dos serviços prestados e mercadorias vendidas	(21.025.767)	-	(21.025.767)	(20.272.530)
Lucro bruto	22.436.973	(14.750)	22.422.223	22.934.302
Receitas (despesas) operacionais	(12.980.789)	(71.234)	(13.052.023)	(16.302.065)
Despesas com comercialização	(12.832.741)	(71.234)	(12.903.975)	(13.136.474)
Despesas gerais e administrativas	(2.598.970)	-	(2.598.970)	(2.443.105)
Outras receitas operacionais	4.077.003	-	4.077.003	464.182
Outras despesas operacionais	(1.626.081)	-	(1.626.081)	(1.186.668)
Lucro operacional	9.456.184	(85.984)	9.370.200	6.632.237
Receitas financeiras	4.112.640	-	4.112.640	1.755.958
Despesas financeiras	(2.285.487)	-	(2.285.487)	(2.659.002)
Resultado de equivalência patrimonial	(5.847)	-	(5.847)	1.580
Lucro antes dos tributos	11.277.490	(85.984)	11.191.506	5.730.773
Imposto de renda e contribuição social	(2.349.232)	29.234	(2.319.998)	(1.121.983)
Lucro líquido do exercício	8.928.258	(56.750)	8.871.508	4.608.790

Fonte: Notas explicativas Companhia Telebrás 2018.

Segundo divulgado pela Telef não foi identificado impactos significativos nas demonstrações financeiras consolidadas no momento da adoção do CPC 47, porém a companhia obteve um impacto estrutural, no qual para aderir à nova norma foi preciso realizar modificações nos sistemas de informações utilizados, implementação de novas ferramentas e mudança nos processos e controles que envolvem as receitas da companhia. Esse processo foi considerado pela empresa de alto grau devido ao grande número de contratos e dados.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo identificar qual o nível de aderência aos requisitos de divulgação do CPC 47 e o impacto que essa nova norma ocasionou nas empresas de telecomunicações listadas na B3.

Para que essa pesquisa fosse realizada e o objetivo alcançado, foram examinadas as notas explicativas das demonstrações contábeis do ano de 2018 das companhias Algar, Telebrás, Tim, Oi e Telef, buscando identificar informações quais itens de divulgação do CPC 47 foram aderidos e se a adoção dessa nova norma ocasionou algum impacto para as respectivas companhias.

A motivação para a realização desse estudo foi diante da vigência da nova norma, que tem como propósito o reconhecimento da receita, no qual representa um fator de importância para os usuários em geral das informações contábeis, principalmente acionistas, investidores, fornecedores que utilizam a receita para avaliar a saúde financeira das empresas. Além do que, por meio desse estudo também foi possível identificar se as empresas de telecomunicações estão operando em conformidade com as normas internacionais, fato esse analisado através das divulgações de julgamentos e possível impacto exposto nas notas explicativas quanto às modificações das políticas contábeis.

Esse estudo utilizou como amostra um total de cinco empresas do ramo de telecomunicações, nas quais, as cinco empresas divulgaram informações sobre aderência aos requisitos de divulgação do CPC 47, e somente quatro apresentaram impactos com a adoção do mesmo.

As companhias Algar e Telef foram às que obtiveram maior grau de aderência aos itens de divulgação do CPC 47 com percentual de 83,33%. Já a companhia Tim aderiu 66,67% dos itens, a companhia Oi ficou com 50% de aderência e a Telebrás somente com 16,67%, tendo aderido somente um item.

Referente aos impactos somente a companhia Telebrás não apresentou nenhum, alegando que a companhia já reconhecia as receitas no momento que os bens e serviços são transferidos aos clientes, sendo assim a adoção da nova norma não afetou a companhia. A Algar, Tim e Oi identificaram impactos nas demonstrações contábeis, pois com a nova norma foi preciso revisar contratos e realocar valores em respectivas contas e ressaltaram um aumento na conta de lucros acumulados, no qual classificaram como um impacto positivo.

A Algar além do aumento na conta de lucros acumulados também identificou aumento no Patrimônio Líquido e a Tim ressaltou que essa nova norma em alguns momentos o reconhecimento da receita ficou mais acelerado gerando reflexos tributários. E a Companhia Telef não identificou impactos nas demonstrações, mas sim na sua estrutura, pois com a adoção da nova norma foi preciso fazer modificações nos processos e controles da receita, tendo em vista o grande número de contratos e dados que a companhia possui.

Diante dos resultados apresentados foi possível alcançar o objetivo desse estudo de forma positiva e perceber que o CPC 47 teve diferentes impactos para as empresas, enquanto para umas será com mais extenso para outras será mais habitual, no que se refere ao reconhecimento de receitas.

Analisando minuciosamente percebe-se que essa nova norma irá ocasionar grandes mudanças nas empresas, tendo em vista que ela não afeta só as demonstrações contábeis, mas também a parte estrutural da empresa, como controle interno, sistemas, folha de pagamento, valores de impostos, ou seja, aspectos que podem influenciar a saúde financeira da empresa.

Sendo assim, sugiro para pesquisas futuras verificar quais mudanças tributárias ocorreram com a adoção do CPC 47 e de que forma elas afetam a saúde financeira das empresas.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Maria Thereza Pompa et al. (2012). A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS:: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. *Revista de Economia e Relações Internacionais*, São Paulo, v. 10, p.1-198.

BARRILAO, Maria Cristina Guimarães; COSTA, Simone Alves da. (2019). Principais Impactos com a implementação do CPC 47/IFRS 15 em uma indústria brasileira de grande porte – XVI Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. *Anais do Congresso...* São Paulo,

CARDOSO, R. L., SILVA, M. A., MARIO, P. C., IUDÍCIBUS, S. (2010). Análise e regulamentação da contabilidade à luz da teoria tridimensional do direito de Miguel Reale. Recuperado de: <www.congressocfc.org.br/hostsite/trabalho_1/217.pdf> Acesso em: 11 fev. 2014.

CONTÁBEIS, Comitê de Pronunciamentos. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 30 (R1). (2009). Recuperado de: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)>. Recuperado de: 05 out. 2019

CONTÁBEIS, Comitê de Pronunciamentos. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 47 RECEITA DE CONTRATO COM CLIENTE. (2016). Recuperado de:

<http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47_Rev_13.pdf>. Acesso em: 12 out. 2019

CONTABILIDADE, Conselho Federal de. Pronunciamentos Técnicos Contábeis (2011). Recuperado de:<http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/cpc_pronunciamentos_2011.pdf>. Acesso em: 29 set. 2019

CORREA, Rubmara Therezinha Bruxel; MARTINS, Marco Antônio dos Santos. (2018). Impacto da adoção do ifrs 15 em empresas nos setores de construção civil e telecomunicações listadas na b3. 2018. 21 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2018.

DEMO, P. (2000) Metodologia do conhecimento científico. São Paulo: Atlas.

FERREIRA, Ricardo J. (2014). Contabilidade Avançada. 7. Ed. Rio de Janeiro: Ferreira.

GIL, Antônio Carlos. (2010) Como elaborar projetos de pesquisa. 5. Ed. São Paulo: Atlas

HENDRIKSEN, Eldson S. *2011) Teoria da Contabilidade. 1. Ed.: São Paulo. Editora Atlas: IFRS. Como definimos padrões contábeis. Disponível em: ifrs.org/about-us/how-we-set-standards/. Acesso em 25 set. 2019.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Martins, Eliseu. Gelbcke, Rubens Ernesto. Santos, dos Ariovaldo. (2010) Manual de contabilidade societária. Editora Atlas: São Paulo

IUDICIBUS, Sergio de. (2017) Teoria da Contabilidade. 11. Ed. São Paulo: Atlas.

KMPG. IFRS 15 Receitas. (2016). Disponível em: <<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/10/br-ifrs-em-destaque-03-16.pdfC/br-ifrs-em-destaque-03-16.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2019

LOPES, I. C., Teixeira, M. C., & Slavov, T. N. B. (2017). Análise dos Potenciais Efeitos Tributários do CPC 47 (IFRS 15) nas Empresas do Setor de Telecomunicações. In 3º Congresso UnB de Contabilidade e Governança, Anais do Congresso... Brasília.

LOURENÇO, Isabel Maria Estima Costa; BRANCO, Manuel Emílio Mota de Almeida Delgado Castelo. (2015). Main Consequences of IFRS Adoption: Analysis of Existing Literature and Suggestions for Further Research. Revista Contabilidade & Finanças, [s.l.], v. 26, n. 68, p.126-139, FapUNIFESP (SciELO). <http://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201500090>. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/102353>>. Acesso em: 13 abr. 2019.

PASINI, Adriana Kurtz. (2015). As Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS: Adoção no Brasil. 18 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Faculdade Ideau Passo Fundo University, Sao Paulo, 2015. Recuperado de: <<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/>>. Acesso em: 26 set. 2019.

"a Contabilidade como mecanismo de Governança"

REVISTA DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: Aspectos Práticos, Elaboração e Apresentação Conceitual de Acordo com o IFRS. Paraná: CRC. (2011). Disponível https://www.crepr.org.br/new/content/download/2011_demonstracoesContabeis.pdf. Recuperado de: 13 abr. 2019.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos; FERNANDES, L. A. (2006). Fundamentos de contabilidade internacional. São Paulo: Atlas.

SILVA, A. S. (2018). Os impactos da IFRS 15 em companhias do setor de transporte. 2018. (Trabalho de Conclusão de Curso). Universidade Federal de Uberlândia

TELEBRAS (Brasil) (Ed.). (2018) O Setor de Telecomunicações no Brasil Uma Visão Estruturada. Recuperado de: <file:///C:/Users/Willian/Downloads/12-2018-o-setor-de-telecomunicacoes-no-brasil-dez-2018%20(1).pdf>. Acesso em: 05 abr. 2019