



## Comparativo do Nível de *Disclosure* das Receitas de Contrato com Cliente nas Empresas Listadas na B3 Após a Adoção do CPC47

**Lidiane Galvão Bessa da Costa**  
Universidade de Brasília (UnB)  
*E-mail:* lidianeighbcosta@gmail.com

**Cleidinara Ribeiro Dias**  
Universidade de Brasília (UnB)  
*E-mail:* cleidinara48@gmail.com

**Jomar Miranda Rodrigues**  
Universidade de Brasília (UnB)  
*E-mail:* jomar@unb.br

### Resumo

Esse estudo buscou comparar o nível de *disclosure* das receitas de contrato com o cliente das empresas listadas no Brasil Bolsa Balcão (B3), sob a ótica do CPC 30 e CPC 47. Foram analisadas 1835 empresas no período de 2015 e 2020, e a pesquisa se classifica com descritiva com abordagem qualitativa, visto que foi realizada uma análise qualitativa das notas explicativas das empresas, por meio de dois *checklist* com itens de divulgação de acordo com os dois padrões contábeis. O *checklist* do CPC 30 foi elaborado com 5 itens de verificação o *checklist* de verificação do CPC 47 foi elaborado com 30 itens, após foi realizado o cálculo do nível de *disclosure* por meio do *Index*. Os principais achados de pesquisa foram: as entidades nos anos de 2015 e 2016 manteriam uma média de evidenciação acima de 90% de acordo com o padrão contábil CPC 30, com destaque para 2016, porém no ano 2017 houve uma redução para 88% em média; em relação aos itens de divulgação do padrão contábil CPC 47 os itens de contrato com cliente e exigências gerais obtiveram maior aderência nos anos analisados, em consonância com os achados de pesquisa de Ribeiro *et al* (2020); e quanto ao *Index* o sugerido é que o nível de *disclosure* do CPC 30 é maior que do CPC 47 no período analisado, ou seja, não houve aumento na evidenciação dos itens de divulgação da receita. Desse modo, mesmo que o novo padrão contábil busca apresentar maiores informações aos usuários, obteve uma redução nos itens divulgados

**Palavras-chave:** *Disclosure*; Receitas; CPC 47; CPC 30; *Index*.

**Linha Temática:** Contabilidade Financeira



## 1 INTRODUÇÃO

Com o avanço da globalização, e economia de capital financeiro permitindo as empresas maior acesso aos mercados de créditos e de capitais de giro, assim, facilitando as suas internacionalizações. Lançando assim um padrão internacional de contabilidade para facilitar o entendimento e comparabilidade das demonstrações contábeis e financeiras por partes de seus usuários internos e externos. (Yamamoto, Paccez e Malacrida, 2011).

Uma grande importância para as organizações a adoção das normas internacionais para nortear os registros das demonstrações contábeis, possibilitando uma linguagem comum no meio dos negócios facilitando o acesso para os usuários. Porém, reconhecer a receita de contrato de cliente de tal forma que atendia as harmonizações de contabilidade internacional, tornou-se um desafio principalmente para os setores de mercado, cuja o seu ciclo financeiro era peculiar.

O reconhecimento das receitas tem sido um dos principais assuntos no ambiente internacional entre as organizações, os reguladores e os usuários estão sendo obrigados a realizar republicações de suas demonstrações devido a inconsistência na contabilização e as informações econômico-financeiras para as informações úteis a tomada de decisão. (Beckman e Koczan, 2006).

Nesse contexto, esse estudo buscou responder o seguinte problema de pesquisa: **Após a adoção do CPC 47 as empresas listadas na B3 apresentaram maior nível de *disclosure* das receitas de contrato com cliente comparado com o CPC 30?** Objetivo geral é analisar o nível de *disclosure* no reconhecimento das receitas com a adoção do CPC 47, e os objetivos específicos: Verificar o nível de *disclosure* das receitas de acordo com as exigências do CPC 30, verificar o nível de *disclosure* das receitas de acordo com as exigências do CPC 47 e comparar os resultados.

Esta pesquisa se justifica pela sua contribuição para estudos relacionados a verificação dos efeitos de implementação de uma nova norma ou sua alteração, principalmente no tocante ao CPC 47 e as mudanças das práticas contábeis advindas desse pronunciamento, que afeta todas as organizações que vendem bens ou prestam serviços. Seus achados podem complementar o entendimento de pesquisas anteriores como a de Ribeiro, Barcelos e Costa (2020), Napier e Stadler (2020), Ludwig, Souza, Ribeiro e Vicente (2018) que buscaram analisar os impactos da adoção do pronunciamento contábil CPC 47 em empresas de outros setores.

No sentido prático os resultados podem fornecer para as empresas substrato para auxiliar a tomada de decisão, além do entendimento da importância da divulgação das informações contábeis qualitativas e quantitativas que auxiliam da comparação dos resultados de um determinado período ou do planejamento futuro.

A forma metodológica buscou comparar o nível de *disclosure* das receitas em empresas listadas na B3 referente ao CPC 30 e CPC 47, a pesquisa é classificada como descritiva com abordagem qualitativa, uma análise das notas explicativas para verificar o nível de *disclosure*, a coleta de dados se classifica como documental, os dados da organização foram coletados na B3 nos anos de 2015 a 2020.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CPC 47 E AS REGRAS ANTERIORES

O registro contábil de receita de clientes tem um desafio para os reguladores, principalmente por abrigar organizações de naturezas diferentes e de ramos diversos, assim, dificultando a estrutura e aplicação de regras para o tratamento de todas as especificidades das organizações, no reconhecimento da receita é necessário entender e definir o conceito da receita (Cova, 2016).



No CPC 00 – Estrutura Conceitual Básica, tem as principais definições do que é receita, as receitas são aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil que podem ser das seguintes formas: (a) entrada de recursos; (b) aumento de ativos ou diminuição de passivos, sucedem em aumento do patrimônio líquido.

O CPC 00 determina ainda que a receita é auferida decorrentes das atividades usuais da organização, podendo ser nomeados com nomes distintos, tais como, receita de serviços, royalties, receita de vendas, aluguéis e ter receitas de ganhos nas atividades não recorrentes.

Independente da definição de receita e até mesmo da mensuração, o que mais importa é definir os critérios de reconhecimento. De acordo com o CPC 30 (2012), que foi revogado a partir de janeiro de 2018, o mesmo era a principal referência de reconhecimento de receita entre os outros pronunciamentos, é possível destacar 2 pontos: que a receita deve ser reconhecida quando a mensuração for feita de forma confiável a partir do momento em que a empresa transferia para o comprador os riscos e benefícios do bem. Assim, quando houvesse de fato a transferência da posse e quando for provável que haverá benefícios econômicos para a organização.

A prestação de serviço envolve o desempenho da entidade, esses serviços podem ser prestados dentro de vários períodos. No caso da construção civil que é uma prestadora de serviços, as receitas provenientes de contratos dessa natureza são tratadas de acordo com os requisitos para contratos de construção, conforme o CPC 17 – Contratos de construção.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da NBC TG 47 e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio da Deliberação 762/16, aprovaram e tornaram-se obrigatório o pronunciamento contábil CPC 47 contrato de clientes, a partir de janeiro de 2018 para as companhias brasileiras, assim, revogando a interpretações técnicas: CPC 30 – Receitas e o CPC 17 – Contrato de construção, ICPC 02 – Contrato de construção do setor imobiliário e o ICPC 11 – Reconhecimento em transferência de ativos dos clientes.

Segundo relatório da KPMG (2014), algumas empresas poderão sofrer impactos sobre o novo pronunciamento contábil em seus resultados, principalmente, as organizações de prestações de serviços, como construção civil, telecomunicações, tecnologia, transportes, dentre outras. Sobretudo, os impactos podem significar diversas ações na estrutura operacional da organização. Segundo Silva (2018), por quanta das mudanças no reconhecimento da receita, as empresas terão que revisar a sua natureza e suas obrigações, podendo impactar uma à outra.

Em relação a definição de receita o novo pronunciamento contábil não traz grandes mudanças em relação ao pronunciamento contábil CPC 30. Segundo Silva (2018), o novo pronunciamento de reconhecimento de receita tem o propósito de tratar cuidadosamente todas as receitas de contratos de clientes, é não deixando de observar a legislação fiscal, para que o planejamento seja realizado da melhor maneira (Silva, 2018). Proporcionando melhorias na comparabilidade das demonstrações financeiras, para a tomada de decisões, consequentemente, melhorando as características qualitativas da informação contábil. (Ernst Young, 2016).

De acordo com o CPC 47 o reconhecimento da receita representa a efetiva transferência de bens ou serviços prometidos aos clientes, em um valor que reflita a contraprestação que se espera dessa troca de bens ou serviços, criando uma base de princípios e orientações para estabelecer uma estrutura para determinar o reconhecimento da receita e o valor que deve ser reconhecido na contabilidade. Além disso, para reconhecer o valor da receita é necessário saber o conceito de preço, o valor da contraprestação a qual a entidade espera ter o direito em troca da transferência do bem ou serviço (Cova, 2015).

Para determinar o preço deve considerar os seguintes fatores:





- a) Valor da contraprestação variável: quando a contraprestação incluir valor variável, na qual vira desconto, abatimentos, créditos, concessões de preços, penalidade e entre outros;
- b) Contraprestação a pagar, representando uma redução do preço de transação: vários valores que a organização paga ou espera pagar ao cliente, como crédito ou outros valores aplicados que possam ser contra os valores devidos pela organização;
- c) Contraprestação não monetária, que deve ser mensurável ao valor justo: determinar o valor da transação nos contratos nos quais o cliente promete a contraprestação em uma forma que não seja dinheiro;
- d) Restrição de estimativas de contraprestação variável: a organização deve incluir no preço da transação a totalidade ou parte do valor da contraprestação variável estimado;
- e) Existência de componentes de financiamento significativos: a organização deve ajustar o valor da contraprestação para refletir o dinheiro no tempo, o objetivo é ajudar o valor prometido e que a organização reconheça a receita pelo valor que reflita o preço que o cliente irá pagar pelo bem ou serviço;

Segundo Barrilão e Costa (2019), o novo pronunciamento contábil trouxe duas simples mudanças, mas que podem trazer grandes alterações no reconhecimento da receita:

- a) O reconhecimento é feito quando há a transferência do controle, ao invés da transferência de riscos e benefícios;
- b) Bens ou serviços agregados, passam a ser reconhecidos separados.

A receita deve cumprir as particularidades descrita a cima, para que os resultados possam ser aplicados na prática na mensuração e evidenciação, podendo também ser obedecida a legislação fiscal Silva (2018). Se observarmos diante da estrutura da norma é iminente o impacto nas informações por parte das organizações, tornando mais transparente o processo de evidenciação, e tornando o processo de maneira prevista no auxílio na tomada de decisão.

## 2.2 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL (*DISCLOSURE*)

O *disclosure* está relacionado com a contabilidade, nessa concepção, a obrigatoriedade na divulgação em exigência da norma, porém, nem toda organização cumprir o requerimento da divulgação das informações (Carlin & Finch, 2011).

De acordo Aquino e Santana (1992), evidenciação significa a divulgação com nitidez, que se compreende de imediato o que está sendo comunicado, o termo evidenciação é utilizado na contabilidade para alcançar a transparência pleiteado com o *disclosure*. Conforme Dantas, Zendersky e Niyama (2004), afirmam que a organização deve divulgar informações qualitativas e quantitativas que deve possibilitar uma compreensão das atividades e dos riscos para os usuários da informação.

Conforme Filho et al. (2019) são diversos nomes para pontuar a apresentação da informação contábil, que são: Evidenciação, divulgação e *disclosure* que tratam do mesmo tema, a evidenciação contábil e a palavra *disclosure* tem aplicada em forma geral para ser referir às divulgações das informações.

De acordo com Iudícibus (2019) o *disclosure* está relacionado com os objetivos da contabilidade, assim, as mudanças relevantes na nova norma refere-se à uniformização nos conceitos de contrato, nessa concepção, a informação contábil deve ter no processo de



reconhecimento, mensuração e evidenciação, que possuir características contábeis de divulgação fundamentais como a relevância, confiabilidade, consistência e comparabilidade.

Soares (2010) confirma que a evidenciação é fundamental para a tomada de decisão dos investidores possibilitando que a organização tenha um aumento no seu crescimento. Assim, reduzindo a assimetria de informações no mercado, diminuindo os riscos que os investidores cometem nas suas decisões (Quinteiro, 2004). Com um maior nível de *disclosure* fornece benefícios para os usuários da informação, proporcionando uma tomada de decisão criando condições de aumentar a atração no mercado de capitais.

O CPC 47 possui orientações que melhoram os requisitos de reconhecimento considerando a importância da evidenciação contábil, fornecendo uma estrutura resistente para as questões de reconhecimento de receita, usando a comparabilidade e as divulgações para a tomada de decisão dos investidores (Bessa, 2017).

## 2.3 ESTUDOS RELACIONADOS

Alinhados com a temática dessa pesquisa, verificou-se que estudos realizados no Brasil e no exterior buscaram analisar os impactos quantitativos e qualitativos da implementação do IFRS 15 e CPC 47 no reconhecimento da receita e na divulgação da informação contábil. Portanto, a Tabela 1 sintetiza estudos empíricos que são correlatos ao tema proposto:

**Tabela 1 - Estudos empíricos**

Autores	Objetivo	Variáveis Utilizadas	Principais Resultados
Napier e Stadler (2020)	Elaborar uma estrutura para a compreensão dos efeitos de uma mudança nas regulamentações contábeis e analisar os efeitos da IFRS 15	Analizou a amostra através de uma estrutura que continha contabilidade, informações, mercado de capitais e efeitos reais.	Encontraram evidências com base em relatórios corporativos anuais que as maiores empresas europeias sofreram um impacto mínimo com a adoção da norma sobre os números contábeis exceto em alguns setores como as telecomunicações. Por outro lado, as divulgações geralmente aumentaram, e quanto aos efeitos da informação, havia evidências limitadas de que as empresas aproveitariam a oportunidade da introdução da IFRS 15 para realizar uma revisão intensiva de seus negócios.
Ludwig, Souza, Ribeiro e Vicente (2018)	Investigar se a regulação, oriunda da convergência internacional, contribuiu para minimizar os efeitos das diferenças institucionais nas políticas contábeis, traduzidas neste, pelo nível de evidenciação do reconhecimento da receita em empresas de construção do Brasil e da Inglaterra.	Critério de reconhecimento de receitas e o nível de evidenciação, país de origem. Como variáveis de controle foram utilizadas: tamanho, <i>performance</i> , empresa de auditoria e composição acionária.	Os resultados indicam que nenhuma variável testada tem poder explicativo sobre o índice de evidenciação e que o nível de evidenciação médio foi de 72,1% para as empresas de construção da Inglaterra, o qual foi ligeiramente superior ao das empresas brasileiras, na ordem de 70%.

Silva e Pierri Júnior (2021)	Verificar 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	Os itens de divulgação do CPC 47: (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.	Encontraram evidências que o CPC 47 teve diferentes impactos para as empresas desse setor. Enquanto para umas foi mais extenso para outras será mais habitual, no que se refere ao reconhecimento de receitas. Percebeu-se que essa nova norma ocasionou grandes mudanças nas empresas, tendo em vista que ela não afeta apenas a parte estrutural da empresa, mas pode influenciar a saúde financeira da empresa.
Lopes, Teixeira, e Slavov (2017)	Analisar possíveis impactos fiscal e contábil da adoção do CPC 47 nas empresas abertas brasileiras que atuam no setor de telecomunicações	Identificaram os novos aspectos que estão sendo introduzidos pelo CPC 47 e analisaram analisar as principais regras tributárias relacionadas ao tema, no tocante a receita bruta e faturamento.	Em relação aos impactos fiscais não foram identificados tratamento específico para o reconhecimento de receitas, assim como o fez para itens tais como ágio, ajuste a valor presente e valor justo.
Oliveira, Crabbi, e Rodrigues (2020)	Analisar o nível de aderência das empresas brasileiras do setor de telecomunicações listadas na B3 ao pronunciamento contábil CPC 47	<i>Checklist</i> contendo 8 critérios que as empresas deveriam divulgar para obter alto nível de <i>compliance</i> ao CPC 47	A partir das evidências empíricas verificaram que não houve uma ampla aderência ao CPC 47 pelas empresas estudadas, contrapondo resultados encontrados na literatura.
Melo, Nunes, e Sales (2020)	Verificar os impactos do IFRS 15 em companhias do setor elétrico no que tange aos critérios de mensuração, reconhecimento e evidencição das receitas.	Foram analisados os seguintes aspectos: a) Menção à adoção do IFRS 15; b) Declaração de ações operacionais no sentido de adaptação às exigências da norma; c) Declaração sobre os possíveis impactos da norma.	Concluíram que grande parte do setor elétrico não apresentou impactos relevantes a serem divulgados em suas demonstrações financeiras.
Ribeiro, Barcelos, e Costa (2020)	Investigar os impactos econômicos decorrentes da adoção do CPC 47 nas empresas brasileiras de capital aberto	<i>Checklist</i> para verificar a evidenciação, Receita, lucro líquido, ROA, ROE	Concluiu-se que o setor mais impactado foi o de Comunicação, apesar de existir diferenças no valor da receita e do lucro líquido quando apurados sob normas contábeis distintas, as diferenças não são expressivas. Além disso, tanto o ROE como o ROA não apresentaram diferenças significativas em seus ajustes médios.

Fonte: Base teórica da pesquisa

Elaborado pelos autores

### 3. METODOLOGIA

Essa pesquisa buscou comparar o nível de *disclosure* das receitas de contrato com o cliente das empresas listadas de acordo com o CPC 30 e CPC 47. Desta forma, a pesquisa se classifica





com descritiva com abordagem qualitativa, visto que foi realizada uma análise qualitativa das notas explicativas das empresas pesquisadas afim de verificar o nível de *disclosure*.

Quanto ao procedimento de coleta de dados se classifica como documental, que segundo Gil (2009) busca fontes primárias que podem receber tratamento de acordo com os objetivos de pesquisa propostos. Os dados das empresas foram coletados da base de dados do sítio da Brasil, Bolsa, Balcão (B3), referente aos anos de 2015 a 2020.

A amostra totalizou 1835 observações e não balanceada, visto que algumas empresas não estavam listadas na bolsa de valores em todos os 6 anos analisados, foram excluídas as empresas que não evidenciaram em seus relatórios informações sobre o CPC 47, e aquelas que possuem contratos com clientes que não estão no alcance da norma. A amostra ficou definida conforme a tabela 2:

**Tabela 2 - Composição da amostra**

ANO	QUANT. DE EMPRESAS
2015	288
2016	297
2017	302
2018	303
2019	303
2020	342
<b>Total</b>	<b>1835</b>

Fonte: Dados da pesquisa.  
Elaborado pelos autores.

Definida a amostra, foi realizada a análise qualitativa das notas explicativas, com o objetivo de verificar o nível de *disclosure* do reconhecimento das receitas de acordo com o CPC 30 nos anos de 2015, 2016 e 2017, e verificar o reconhecimento das receitas de contratos com clientes de acordo com o CPC 47 nos anos de 2018, 2019 e 2020. Identificando quais empresas atenderam os itens de divulgação das normas, atribuindo o número 1 para cada item cumprido e 0 para o item não cumprido.

Para realizar a análise das notas explicativas foram elaborados dois *checklist* com itens de divulgação de acordo com os dois padrões contábeis. O *checklist* do CPC 30 foi elaborado com 5 itens de verificação em um bloco chamado Exigências Gerais, o *checklist* de verificação do CPC 47 foi elaborado com 30 itens divididos em 8 blocos: Exigências Gerais, Contrato com o Cliente, Desagregação da Receita, Saldo do Contrato, Obrigação de Desempenho, Preço de Transação Alocado às Obrigações de Desempenho Restantes, Julgamentos Significativos na Aplicação deste Pronunciamento e Ativos Reconhecidos a Partir dos Custos.

Para o cálculo do nível de *disclosure* foi utilizado a fórmula Index já utilizada em outras pesquisas como a de Andrade, Rodrigues e Fernandes (2020), conforme:

$$\text{Onde: } Index_{it} = \frac{\sum_{it=1}^n d_{it}}{n}$$

**Index<sub>it</sub>**: indicadores obtidos, conforme as exigências;

**d<sub>it</sub>**: 1 para todo item cumprido e 0 para todo item não cumprido;

**n**: quantidade total de itens de divulgação aplicáveis à empresa.



#### 4. ANÁLISE DE DADOS E DISCUSSÕES

Os resultados da verificação do cumprimento das exigências de divulgação das receitas de acordo com o CPC 30, estão na tabela 3:

**Tabela 3- Checklist de verificação das exigências do CPC 30**

ITENS DE DIVULGAÇÃO CPC 30		2015	2016	2017
<b>Exigências gerais</b>				
Item 35a	A entidade divulgou as políticas contábeis adotadas para reconhecimento da receita?	95,05%	98,02%	88,30%
Item 35b	A entidade divulgou o montante de cada categoria significativa de receita reconhecida durante o período?	95,05%	98,02%	88,30%
Item 35c	A entidade divulgou o montante de receitas provenientes de troca de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa de receita?	95,05%	98,02%	88,30%
Item 35d	A entidade divulgou em nota explicativa a conciliação entre a receita bruta tributável e a receita líquida apresentada na demonstração de resultado?	95,05%	98,02%	88,30%
Item 36	A entidade divulgou quaisquer ativos contingentes ou passivos contingentes?	90,43%	95,38%	85,67%

Fonte: CPC 30 e dados da pesquisa.

Elaborado pelos autores

Posto os resultados verifica-se que as entidades nos anos de 2015 e 2016 manteriam uma média de evidenciação acima de 90% de acordo com o padrão contábil CPC 30, com destaque para 2016, porém no ano 2017 houve uma redução para 88% em média. O item 36, que corresponde aos ativos e passivos contingentes possui menor evidenciação nos 3 anos analisados. Contudo, é importante frisar que para reconhecer ativos e passivos contingentes a entidade precisa atender as exigências do padrão contábil CPC 25. Desse modo, o resultado já era esperado, visto que nem todas as empresas provisionam ativos e passivos contingentes no exercício, dada a incerteza que os cercam.

Em relação a verificação das exigências do CPC 47, a tabela 4 dispõe os resultados:

**Tabela 4 - Checklist de verificação das exigências do CPC 47**

ITENS DE DIVULGAÇÃO CPC 47		2018	2019	2020
<b>Exigências gerais</b>				
Item 110a	A entidade divulgou seus contratos com clientes?	100,00%	100,00%	100,00%
Item 110b	A entidade divulgou julgamentos significativos ao aplicar o CPC 47/IFRS 15 a esses contratos?	84,16%	90,10%	83,04%
Item 110c	A entidade divulgou quaisquer ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com cliente?	42,57%	50,50%	50,88%
Item 111	A entidade divulgou as informações importantes de modo que não sejam obscurecidas?	81,52%	78,88%	78,65%
Item 112	A entidade divulgou em notas explicativas da conciliação entre os valores registrados para fins fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação?	100,00%	100,00%	100,00%
<b>Contrato com cliente</b>				
Item 113a	A entidade divulgou receitas reconhecidas de contratos com clientes, as quais a entidade divulga separadamente de suas outras fontes de receitas?	100,00%	100,00%	100,00%





Item 113b	A entidade divulgou quaisquer perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas sobre quaisquer recebíveis ou ativos de contrato provenientes de contratos da entidade com clientes separadamente?	0,00%	0,00%	0,29%
<b>Desagregação da receita</b>				
Item 114	A entidade divulgou receitas reconhecidas de contratos com clientes em categorias que descrevam como a natureza, o valor, a época e a incerteza das receitas e dos fluxos de caixa são afetadas por fatores econômicos?	92,41%	91,42%	90,64%
Item 115	A entidade divulgou informações suficientes que permitam a compreensão entre a divulgação de receitas desagregadas e as informações sobre receitas que sejam divulgadas para cada segmento?	89,44%	82,51%	82,16%
<b>Saldo do contrato</b>				
Item 116a	A entidade divulgou o saldo 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?	80,86%	78,55%	78,36%
Item 116b	A entidade divulgou as receitas reconhecidas no período de relatório que foram incluídas no saldo de passivos de contrato no início do período?	81,52%	56,77%	55,85%
Item 116c	A entidade divulgou as receitas reconhecidas no período de relatório provenientes de obrigações de performance satisfeitas em períodos anteriores?	50,17%	48,18%	47,37%
Item 117	A entidade divulgou como a época de satisfação de suas obrigações de performance se relaciona com a época usual de pagamento e o efeito que esses fatores têm sobre os saldos de ativos de contrato e de passivos de contrato?	38,94%	86,80%	85,96%
Item 118	A entidade divulgou explicações sobre as alterações significativas nos saldos de ativos de contrato e de passivos de contrato durante o período de relatório?	52,48%	40,59%	40,35%
<b>Obrigação de desempenho</b>				
Item 119a	A entidade divulgou quando normalmente satisfaz às suas obrigações de desempenho?	99,34%	97,69%	97,66%
Item 119b	A entidade divulgou os termos de pagamento significativos?	89,11%	80,20%	76,32%
Item 119c	A entidade divulgou a natureza dos bens ou serviços que a entidade prometeu transferir?	55,78%	57,43%	57,31%
Item 119d	A entidade divulgou as obrigações de devolução, de restituição e de outras obrigações similares?	3,63%	11,22%	11,11%
Item 119e	A entidade divulgou os tipos de garantia e obrigações relacionadas?	1,98%	6,93%	7,02%
<b>Preço de transação alocado às obrigações de performance restantes</b>				
Item 120a	A entidade divulgou o valor total do preço da transação alocado às obrigações de performance que não se encontram satisfeitas?	53,47%	53,14%	52,34%
Item 120b	A entidade divulgou quando espera reconhecer como receita o valor divulgado de acordo com o item 120(a)?	0,66%	2,31%	2,34%
Item 121	A entidade optou por expediente prático quanto ao item anterior?	34,32%	28,05%	28,36%
Item 122	A entidade explicou qualitativamente se está aplicando o expediente prático do item 121 e se qualquer contraprestação não está incluída no preço da transação?	2,97%	9,57%	10,23%
<b>Julgamentos significativos na aplicação deste pronunciamento</b>				



Item 123	A entidade divulgou os julgamentos e as mudanças feitas ao aplicar o CPC 47/IFRS 15 que afetem significativamente a determinação do valor e época de receitas provenientes de contratos com clientes?	76,90%	78,88%	75,44%
Item 124	A entidade divulgou os métodos utilizados para reconhecer receitas para obrigações de performance satisfeitas ao longo do tempo?	67,33%	51,82%	49,71%
Item 125	A entidade divulgou os julgamentos significativos quando avaliou o controle do ativo para obrigações de performances satisfeitas em momento específico?	86,14%	74,26%	72,51%
Item 126	A entidade divulgou as informações sobre métodos, informações e premissas da determinação do preço da transação e dos valores alocados a obrigações de desempenho?	85,15%	68,32%	67,84%
<b>Ativos reconhecidos a partir dos custos</b>				
Item 127	A entidade divulgou os julgamentos e método de amortização dos ativos reconhecidos a partir dos custos?	18,48%	8,91%	8,48%
Item 128a	A entidade divulgou saldos finais de ativos reconhecidos a partir dos custos incorridos por categoria?	0,00%	0,00%	0,00%
Item 128b	A entidade divulgou o valor de amortização ou perdas por recuperação ao valor recuperável reconhecidos no período do relatório?	4,95%	3,96%	3,80%

Fonte: CPC 47 e dados da pesquisa.

Elaborado pelos autores.

Com base nos resultados da tabela 4, observa-se que em relação aos itens de divulgação do padrão contábil CPC 47 os itens de contrato com cliente e exigências gerais obtiveram maior aderência nos anos analisados, em consonância com os achados de pesquisa de Ribeiro et al. (2020). As novas exigências que padrão trouxe quanto a obrigatoriedade de divulgação das obrigações de performance, ao preço de transação alocados a cada uma dessas obrigações apresentaram menor índice de divulgação, em destaque para os itens 119d, 119e, e 120b que demonstram as obrigações de devolução e restituição, garantias e obrigações relacionadas e quando se espera reconhecer as obrigações de performance que não estão satisfeitas.

De acordo com o CPC 47 as empresas podem reconhecer seus ativos a partir dos custos, porém devem ser divulgados em notas explicativas atendendo os itens 127, 128a e 128b. No entanto, os resultados evidenciaram que as empresas que reconhecem seus ativos dessa maneira pouco divulgam os métodos, julgamentos, saldos finais, amortização e perda do valor recuperável desses ativos reconhecidos a partir dos custos. Resultados semelhantes foram encontrados por Ribeiro et al (2020) ao analisarem o primeiro ano de implantação da norma, visto que observaram a ausência de premissas e métodos divulgados pela empresa ao reconhecer suas receitas a partir dos custos e ao longo do tempo.

As empresas analisadas demonstraram ampla aderência a divulgação acerca da segregação de receitas, onde verificou-se que as mesmas divulgaram suas receitas originadas de contratos com clientes separada de outras fontes de receitas, em sua maioria por categoria, natureza e valor. Os achados também indicaram que 77% das empresas analisadas, indicaram os julgamentos e as mudanças trazidas pelo CPC 47 que afetaram significativamente o valor e época de receitas provenientes de contratos com clientes, dados os julgamentos e premissas necessárias para determinação da receita.

Contudo, esses achados divergem das pesquisas de Ribeiro et al (2020), Silva e Pierri Júnior (2021), Napier e Stadler (2020, uma possível explicação para essa diferença é que estes autores



analisaram setores de empresas que não foram muito impactados pela norma, como o setor de telecomunicações, construção civil e energia que em sua maioria já divulgavam suas receitas de acordo com as premissas trazidas pelo novo padrão conforme corroboram Lopes et al (2017) e Melo et al (2020). A Tabela 5 dispõe do nível Index para o CPC 30 e CPC 47:

**Tabela 5 - Comparativo do nível de *disclosure* (index)**

	Padrão CPC 30				Padrão CPC 47	
	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Index</b>	94,13%	97,49%	87,78%	55,81%	54,57%	53,80%

Fonte: Dados das pesquisas  
Elaborado pelos autores

Quanto ao Index, observa-se que o nível de *disclosure* do CPC 30 é maior que do CPC 47 no período analisado, ou seja, não houve aumento na evidenciação dos itens de divulgação da receita. Este resultado está em consonância com os achados de Ribeiro et al. (2020), posto que encontraram 50% de aderência no primeiro ano vigente da norma e não observaram impactos econômicos significativos nas empresas.

Desse modo, mesmo que o novo padrão contábil busca apresentar maiores informações aos usuários, obteve uma redução nos itens divulgados. Uma possível explicação para o index menor, podem ser os impactos que a norma trouxe para que as empresas atendam os itens de divulgação, visto que são necessários maiores controles internos, muitas vezes são necessários uma mudança no modelo de negócios, bem como novos julgamentos e estimativas que são exigidos (KPMG, 2016).

No mesmo sentido Barrilão e Costa (2019), discorrem que as empresas sofreram processos de adequação para a implantação do novo padrão, porém possuem dúvidas quanto a divulgação de suas receitas, principalmente do que tange aos julgamentos e premissas a serem divulgados. Contudo, na Europa observou-se um aumento no *disclosure* das informações, e que as empresas valeram desse momento de adequação para o IFRS 15 para realizar mudanças em seus planos de negócios (Napier e Stadler, 2020).

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesse trabalho teve como objetivo analisar o *disclosure* do CPC 47 se é maior do que o CPC 30, como mostra nesse trabalho as mudanças do CPC 30 sobre a receita, que era reconhecida perante o reconhecimento da transferência dos riscos e benefícios e agora com o novo CPC 47 é feito pelo momento certo no reconhecimento da receita, outra mudança é que bens e serviço devem ser reconhecidos separados.

O reconhecimento é feito em cinco etapas, proporcionando uma facilidade para o reconhecimento da receita no novo CPC 47, facilitando a teoria e a prática, porém o presente estudo buscou saber realmente os impactos gerados, a pesquisa foi a observação e acompanhamento da implantação nas empresas listada na B3, averiguando o impacto nas demonstrações contábeis.

Os principais impactos que geraram na organização, foram de sua maioria, o reconhecimento da receita, levando em conta os diversos ramos de atividade, para realizar esse estudo, foram verificadas 1.835 notas explicativas das demonstrações financeiras, no período do CPC 30 nos anos 2015, 2016 e 2017 e após o novo pronunciamento contábil CPC 47 nos anos 2018, 2019 e 2020. Quanto ao procedimento de coleta de dados se classifica como documental,





que segundo Gil (2009) busca fontes primárias que podem receber tratamento de acordo com os objetivos de pesquisa propostos.

Este estudo apresenta a sua limitação o fato de a coleta de dados ter sido manual, visto que não a um modelo padrão para a divulgação dos impactos. Dessa forma, sugere-se para pesquisas futuras estudos sobre os campos não divulgados nessa pesquisa, tais como a implantação do CPC 47/IFRS 15, um estudo mais aprofundando sobre obrigações, e divulgações, além de pesquisas de comparação em outros países, onde afetou mais as demonstrações contábeis.

## REFERÊNCIAS

- Andrade, E. C. B., Rodrigues, J. M., & Fernandes, J. L. T. (2020). Determinantes da Aplicação do CPC 29 nas Empresas Brasileiras que Transacionam Ativos Biológicos Listadas na BM&FBovespa. *Pensar Contábil*, 22(78), 51-59.
- Barrilão, Maria Cristina Guimarães; COSTA, Simone Alves da. Principais Impactos com a Implementação do CPC 47/IFRS 15 em uma Indústria Brasileira de Grande Porte. In: congresso usp de iniciação científica em contabilidade., n. 16, 2019, São Paulo.
- Beckman, J., & Koczan, M. (2006). The FASB's Revenue Recognition Project: Pervasive Issues In Long-Term Contract Accounting. *Construction Contract & Taxation*. v. 16, n. 4, p.35-40, jul./ago.
- Carlin, T. M.; Finch, N. (2011). Goodwill impairment testing under IFRS: a false impossible shore? *Pacific Accounting Review*, v. 23, n. 3, p. 368 – 392.
- Contábeis, comitê de pronunciamentos. Comitê de pronunciamentos contábeis pronunciamento técnico cpc 47 receitas de contrato com cliente. (2016). Recuperado de: <[http://static.cpc.aatb.com.br/documentos/527\\_cpc\\_47\\_rev\\_13.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/documentos/527_cpc_47_rev_13.pdf)>.
- Cova, C. J. G (2016). Os impactos da Assimilação da Norma Internacional de Relatório Financeiro (IFRS 15), que trata de reconhecimento das receitas de contratos com os clients, e seus efeitos assimetricos nas demonstrações financeiras das empresas brasileiras. *Pensar contabil*, 17(64), pp.48-56
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis [CPC] **CPC-30: Receita de contrato com cliente. Revogado a partir de 1º/jan/18.** Brasília. Disponível em: [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)
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis [CPC]. (2016). **CPC-47: Receita de contrato com cliente.** Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527\\_CPC\\_47\\_Rev%2014.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47_Rev%2014.pdf)
- Comitê de pronunciamentos contábeis (2008). **Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro.** Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147\\_CPC00\\_R1.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf)>.



Comitê de pronunciamento contábeis [CPC]. **CPC-17: Contrato de construção.** Revogado a partir de 1º/jan/18. Brasília. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/251\\_CPC%2017%20\(R1\)%2019102012.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/251_CPC%2017%20(R1)%2019102012.pdf)

Comitê de pronunciamento contábeis [CPC]. **CPC-25: Provisões, Passivo Contingentes e Ativos Contingentes.** Brasília. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304\\_CPC\\_25\\_rev%2014.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2014.pdf)

Dantas, J. A., Zendersky, H. C., & Niyama, J. K. (2004). A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. In: Anais do ENANPAD, 28., Curitiba, Brasil.

Ernst Young. Aplicando as normas IFRS 15 a prova norma para reconhecimento de receitas 2016. Disponível em: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS15/\\$FILE/Folder\\_IFRS\\_15\\_Web.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS15/$FILE/Folder_IFRS_15_Web.pdf) Acesso em: 05 abr. 2018

Filho, José Francisco Ribeiro; Lopes, Jorge; Pederneiras, Marcleide (Org). Estudando teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2019.

Gil, A. C. (2009). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (6. ed.). São Paulo: Atlas.

International Accounting Standards Board, 2014. International financial reporting standard 15 (IFRS 15). Revenue from contracts with customers.

Interpretação Técnica [ICPC] ICPC 02: Contrato de construção do setor imobiliário. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/69\\_ICPC%2002.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/69_ICPC%2002.pdf)

Iudícibus, S.; Martins, E.; Carvalho, N. Contabilidade: Aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. Revista de contabilidade & finanças, São Paulo, disponível em: <http://www.revista.usp.br/rcf/article/view/34155>.

KPMG. (2016a). Mudanças em receitas de contratos. São Paulo. Disponível em: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/08/br-kpmg-bm38-mudancasem-receitas-de-contratos.pdf>

KPMG. (2016b). *IFRS em Destaque 03/16: IFRS 15 – Receitas*. São Paulo: Brasil, 2016. Disponível em: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/10/br-ifrs-emdestaque-03-16.pdf>

Lopes, I., Teixeira, M., & Slavov, T. (2017). Análise dos Potenciais Efeitos Tributários do CPC 47 (IFRS 15) nas Empresas do Setor de Telecomunicações. *Congresso UnB de Contabilidade e Governança (100% Virtual em 2020)*. Recuperado de: <https://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb3/paper/view/6091/1609>

Ludwig, M. J., Souza, R. J. de, Ribeiro, A. M., & Vicente, E. F. R. (2018). Influências Institucionais ou Regulação? Uma Análise das Práticas de Evidenciação Obrigatórias de Reconhecimento



de Receitas no Setor de Construção em Companhias do Brasil e Inglaterra. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 6(3), 110-131. <https://doi.org/10.22478/ufpb.2318-1001.2018v6n3.38962>

Melo, E., Nunes, R., & Sales, G. (2020). Impacto da implementação do IFRS 15 em companhia do setor elétrico brasileiro. *CAFI - Contabilidade, Atuária, Finanças & Informação*, 3(2), 223-238. doi:<https://doi.org/10.23925/cafi.v3i2.46905>

Napier, C. J., & Christian Stadler. (2020). The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting and Business Research*, 50:5, 474-503, DOI: 10.1080/00014788.2020.1770933

Oliveira, R. X., Crabbi, T. M., & Rodrigues, J. M. (2020). Nível de aderência das empresas brasileiras listadas do setor de telecomunicações ao pronunciamento contábil CPC 47. *Revista Ambiente Contábil - Universidade Federal Do Rio Grande Do Norte - ISSN 2176-9036*, 12(1). <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2020v12n1ID19626>

Quinteiro, L. G. D. L., & Medeiros, O. R. (2005). Evidenciação contábil e volatilidade dos retornos das ações no Brasil. *Anais do XXIX ENANPAD*.

Silva, J. S., Silva, A. H. C. e, & Laurencel, L. da C. (2018). Nível de evidenciação obrigatória nas empresas de capital aberto: uma análise do CPC 27. *Revista Pensar Contábil*, 18(65), 40-50

Silva, D., & Pierri Junior, M. (2021). Adoção do CPC 47 (IFRS 15) nas Empresas do Setor de Telecomunicações Listadas na B3. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 12(2). doi:<http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v12i2.7569>.

Yamamoto, Marina Mitiyo; Paccez, João Domiraci Paccez; Malacrida, Mara Jane Contrera. **Fundamentos da Contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2011