

Reconhecimento e evidenciação de Receitas pós-IFRS: um estudo no setor de telecomunicações

Mariney Rodrigues Antunes da Silva
FECAP – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado

Simone Alves da Costa
Universidade de São Paulo

Resumo

O objetivo principal deste trabalho é identificar os impactos das novas normas contábeis nas Demonstrações Financeiras das empresas de telecomunicações, relacionados ao CPC 30 (Receitas), devido a existirem especificidades nesse quesito que as diferenciam de outras empresas, sendo a principal particularidade referente aos pontos de fidelização. Foram analisadas as empresas: Claro, Embratel, Net, Vivo, Telefônica, Tim e Oi, tendo sido coletadas as demonstrações do ano de 2009, bem como sua reapresentação nas demonstrações do ano de 2010, fazendo uma comparação entre as duas divulgações. Com isso, concluiu-se que todas as empresas de telecomunicações tiveram impactos relevantes na implantação do CPC 30, principalmente as operadoras Claro e Vivo, cujo impacto principal foi referente à reclassificação dos pontos de fidelização. De forma prática, a Claro obteve um resultado negativo na linha de receitas líquidas, já a Vivo obteve resultado positivo, mostrando que, apesar de serem do mesmo setor, podem ocorrer ajustes diferentes na adaptação ao IFRS, gerando impactos distintos nos resultados das companhias relacionados aos critérios de reconhecimento e evidenciação das receitas.

Palavras-chave: Telecomunicações. IFRS. CPC 30 (Receitas).

1. Introdução

As empresas de Telecomunicações representam uma das principais áreas de Tecnologia do mundo atualmente. O Brasil estava em 8º lugar na posição mundial de celulares em 2008, e em 2012 já atingiu o 5º lugar. O percentual de crescimento de celulares por domicílio cresceu de 58,9% em 2001 para 91,2% em 2012, um crescimento de 55%. O número de assinantes por conexão de celulares no Brasil cresceu de R\$ 174 milhões em 2009 para R\$ 271 milhões em 2013 (TELECO, 2014).

A Anatel (Agência Nacional de Telecomunicações) é o órgão regulador de todas as normas das empresas de Telecomunicações, uma autarquia especial criada pela Lei Geral de Telecomunicações (LGT) - Lei 9.472, de 16 de julho de 1997, administrativamente independente, financeiramente autônoma e sem subordinação hierárquica a nenhum órgão de governo.

O Brasil contava com 261,81 milhões de acessos do Serviço Móvel Pessoal (SMP), tendo registrado crescimento de 8,08% em relação ao ano anterior (ANATEL, 2014). Para Antunes e Penteado (2007), todas as empresas mundiais adotaram as normas contábeis internacionais visando um benefício econômico, o que acarretará em maior atração de investimentos.

Recentemente, após a implantação das IFRS (*International Financial Reporting Standards*), o setor foi alcançado pela alteração principal da contabilização da Receita através do Pronunciamento Técnico CPC 30, que se aplica às empresas que oferecem benefícios futuros (fidelização) através de incentivos utilizando pontos, milhas, entre outros. Em outras palavras, são compromissos que as empresas assumem agora esperando uma fidelização, para realização futura.

Com base no exposto, este estudo pretende responder à seguinte questão: Quais foram os principais impactos do CPC 30 para as empresas do setor de telecomunicações?

Este artigo tem como objetivo principal identificar os principais impactos das novas normas contábeis nas demonstrações financeiras das empresas do setor de telecomunicações, especificamente relacionados ao Pronunciamento Técnico CPC 30 (Receitas).

A partir das análises efetuadas, será possível verificar se aconteceram expressivas alterações nas formas pelas quais as práticas contábeis foram adotadas pelas empresas de telecomunicações em relação ao que era anteriormente praticado. Ademais, pelo fato das IFRS terem tido sua divulgação e implantação finalizada em um processo recente, acredita-se na contribuição do estudo como forma de ampliação do conhecimento sobre o tema voltado para o contexto da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade.

O capítulo 2 aborda o processo de adoção do IFRS, bem como as principais mudanças ocasionadas pela adoção do CPC 30 e seu impacto no setor de telecomunicações. O capítulo 3 descreve o procedimento metodológico adotado no presente trabalho. O capítulo 4 descreve e analisa os dados coletados durante a pesquisa. Finalmente, o capítulo 5 apresenta as considerações finais do estudo.

2. Referencial Teórico

Conforme Gilio e Afonso (2013), “a introdução das normas IFRS gerou grandes mudanças, especialmente na contabilidade gerencial, focada nos usuários internos das empresas, e na contabilidade financeira, elaborada para os usuários externos”. Para os autores, os principais CPCs que geraram convergências importantes foram os de número: 00 (Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro), 01 (Redução ao Valor Recuperável de Ativos), 04 (Ativo Intangível), 06 (Operações de Arrendamento Mercantil), 15 (Combinação de Negócios), 22 (Informações por Segmento), 25 (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes), 27 (Ativo Imobilizado), 28

(Propriedade para Investimento), 30 (Receitas) e 38 (Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração).

Conforme dados do IASB (2012), aproximadamente 120 países já aderiram às normas contábeis internacionais. O Brasil iniciou o processo de adoção a partir de 2010, para as companhias de capital aberto e as empresas sob a égide do Banco Central do Brasil (BACEN) e da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

Para Almeida e Lemes (2013), somente a adoção das IFRS não garante que não existirão mais diferenças contábeis entre as demonstrações dos países. Para os autores, deveria também haver suporte para as interpretações, para que houvesse maior qualidade e confiabilidade das informações, e esse suporte geralmente é dado pelas empresas de Auditoria.

Para Silva (2011), “considerada a ‘linguagem dos negócios’, os principais agentes econômicos buscam na contabilidade informações sobre o desempenho empresarial e avaliação de riscos para realizar seus investimentos”.

Conforme Rosa e Tiras (2013), a adoção pelo Brasil das *International Financial Reporting Standards* (IFRS), em 2010, como um regime de declaração contábil, substituiu sua base anterior, os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (BRGAAP), que eram mais destinados ao cumprimento das obrigações fiscais.

2.1 Antecedentes às IFRS

Em 1973, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis Internacionais chamado IASC (*International Accounting Standards Committee*), com o objetivo de formular e publicar de forma independente um novo padrão de normas contábeis internacionais que pudesse ser mundialmente aceito. Os primeiros pronunciamentos contábeis publicados pela IASC foram chamados de *International Accounting Standard* (IAS). Em 1997, o IASC criou o SIC (*Standing Interpretations Committee*), um comitê técnico, dentro da estrutura do IASC, responsável pelas publicações de interpretações também chamadas SIC, cujo objetivo era responder às dúvidas de interpretações dos usuários (CRISPIM, 2011).

Em 01 de abril de 2001 foi criado o IASB (*International Accounting Standards Board*), na estrutura do IASC, que assumiu as responsabilidades técnicas do órgão. A criação do IASB teve o objetivo de melhorar a estrutura técnica de formulação e validação dos novos pronunciamentos internacionais a ser emitido pelo IASB com o novo nome de pronunciamentos IFRS (*International Financial Reporting Standard*). Em dezembro do mesmo ano, o nome do SIC (*Standing Interpretations Committee*) foi mudado para IFRIC (*International Financial Reporting Interpretations Committee*). O IFRIC passou, portanto, a ser responsável pela publicação, a partir de 2002, de todas as interpretações sobre o conjunto de normas internacionais (VERHAGEM, 2011).

Em março de 2004, muitas das normas IAS/IFRS foram publicadas pelo IASB, incluindo as IFRS, que definem os princípios a serem respeitados pelas empresas no processo de conversão, juntamente com a primeira publicação de demonstrações financeiras em IFRS. Desde 01 de janeiro de 2005, todas as empresas europeias abertas passaram a adotar obrigatoriamente as normas IFRS para publicarem suas demonstrações financeiras consolidadas (CRISPIM, 2011).

Em 31 de dezembro de 2008 encerrou-se o prazo do período de adaptação para que todas as empresas de capital aberto divulgassem suas informações para o mercado. O Brasil aderiu à Lei em 2007, mas efetivou as publicações das normas IFRS somente em 2010, quando iniciou a obrigatoriedade.

As Leis 11.638/07 e 11.941/09 vieram para possibilitar a implantação das IFRS, alterando os dispositivos da Lei das Sociedades Anônimas 6.404/76. Elas representaram o

início das mudanças dos padrões contábeis brasileiros para os internacionais, rompendo um grande período em que não houve alteração na matéria.

Além destas Leis, também existem os órgãos reguladores controlando todas estas mudanças, principalmente utilizando-se dos pronunciamentos técnicos editados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC (COSTA; YAMAMOTO; THEÓPHILO, 2011).

O CPC foi criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, e tem como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2005).

Conforme Iudícibus (2010), “a função fundamental da contabilidade é fornecer aos usuários de demonstrações financeiras informações que os ajudarão na tomada de decisões”. Já para Lopes e Martins (2005), a contabilidade serve para demonstrar uma mesma informação tanto para os usuários internos (gestores) como externos (acionistas e governo).

Nesse sentido, Terra e Lima (2006) afirmam que a padronização das normas contábeis irá ajudar aos investidores analisarem melhor as empresas e criarem suas expectativas sobre onde investir.

De acordo com Vasconcelos (2005), a contabilidade necessita de uma padronização, sendo extremamente importante, porque leva as demonstrações contábeis a uma melhor condição de comparabilidade. Segundo o autor, os pontos principais para padronizar uma demonstração são: simplificação, comparabilidade, alinhamento com os objetivos da análise, precisão e aproximação. Os tripés para justificar a padronização são: correção de distorções, comparabilidade e confiabilidade/segurança.

As diferenças contábeis entre as normas nacionais e internacionais serão eliminadas com a padronização e irão prevenir diferenças futuras (HUSSEY; ONG, 2005). Para Haider (2005), os investidores só irão investir no mercado que eles conhecem e confiam. Assim, a adoção das normas contábeis internacionais pelas empresas pretende gerar maior confiabilidade aos investidores.

Diante do exposto, a contabilidade representa uma área muito importante nas empresas e tem um papel crucial na busca por novos investidores. Com as mudanças das normas contábeis, a abertura para os investidores ficou ainda maior, porque agora elas possuem uma maior transparência nas informações, aumentando a confiabilidade nestas empresas e melhorando a visualização das perspectivas futuras.

A forma de contabilização, modificada para se adaptar ao CPC 30 (Receitas), ajudou a eliminar as diferenças de comparabilidade entre empresas de outros ramos e outros países, que será objeto de estudo da próxima seção.

2.2 Pronunciamento Técnico CPC 30: Receitas

Para Gilio e Afonso (2013), “o CPC 30 (Receitas) é uma norma fundamental para muitos eventos econômicos que evidencia divergência entre as contabilidades financeira e gerencial”.

A receita de uma empresa é a realização da venda ou prestação de um serviço, ou seja, ela é considerada realizada, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Companhia são transferidos para outra pessoa (física ou jurídica), mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a empresa prestadora do serviço (IUDÍCIBUS *et al*, 2003).

A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos. A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita deve ser reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados. Este Pronunciamento identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos e, por isso, a receita deve ser reconhecida. Ele também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios. (CPC 30, 2012b, p. 01).

O CPC 30 (Receitas) foi deliberado pela CVM através da deliberação 692/12 e a norma IFRS é a IAS 18. De acordo com a E&Y (2014), a receita é reconhecida na extensão em que for provável que benefícios econômicos serão gerados para a empresa e quando possa ser mensurada de forma confiável. A receita é mensurada com base no valor justo da contraprestação recebida, excluindo descontos, abatimentos e impostos ou encargos sobre vendas. A empresa avalia as transações de receita de acordo com os critérios específicos para determinar se está atuando como agente ou principal em seus contratos de receita.

O CPC 30 não prescreve um método de alocação para vendas de múltiplos elementos. A política das empresas de Telecomunicações referente ao reconhecimento de receita para vendas que envolvem a emissão relacionada ao programa de fidelidade é baseada no valor justo dos pontos emitidos, em linha com o IFRIC 13 e o CPC 30.

A receita proveniente de vendas de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições: a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens e o valor da receita possa ser confiavelmente mensurado.

O CPC 30 foi extraído da norma IAS 18 (*Revenue*), que estabelece o tratamento contábil de receitas provenientes das vendas de bens, da prestação de serviços e da utilização, por parte de terceiros, de outros ativos da entidade que gerem juros, *royalties* e dividendos.

Uma prática muito comum em diversos setores é a utilização de programas de fidelidade, como em companhias aéreas, telecomunicações, supermercados ou restaurantes. Tais programas podem assumir as mais diversas formas, sendo que, de maneira geral, quando a empresa efetua vendas, ela fornece “pontos” aos consumidores que podem futuramente ser resgatados de diversas maneiras, como compra com desconto ou gratuita. Os programas de fidelidade podem ser operados pela própria empresa ou por um terceiro. O tratamento destas operações é fornecido pelo IFRIC 13, sendo no Brasil, incorporada ao CPC 30 – Receitas. Assim, o valor da receita deve ser dividido em dois componentes: a receita propriamente dita e um componente reconhecido como passivo pelo valor justo dos créditos (BARBOSA; SALES, 2011).

O quadro 1 demonstrado por Gilio (2011) se refere ao reconhecimento da receita antes e com a implantação do CPC 30.

Quadro 1 – Destaques do CPC 30

Normativo Anterior	Critério Contábil
Reconhecimento de receitas conforme princípio da competência, com grande amplitude de interpretação.	Quando há mais de um componente identificável, deve ser refletida a substância econômica da transação. Programas de fidelização promocionais contabilizados pelo total oferecido ao consumidor para gerar receita. Exclusão de tributos sobre a receita, por não refletirem ingressos originários de sua própria atividade. Abordagem da transferência de riscos e benefícios.

Fonte: Adaptado de Gilio (2011).

Para Gilio (2011), um exemplo do CPC 30 é quando há mais de um componente identificável nas receitas geradas, onde deve estar refletida a substância econômica da transação na contabilidade. Os programas de fidelização promocionais devem ser contabilizados pelo total oferecido ao consumidor para gerar receita. Outra mudança é a exclusão de tributos sobre a receita como conta de demonstração de resultados.

Nos programas de fidelização, no momento inicial da compra, o cliente tem direito a um serviço a ser prestado posteriormente. O crédito concedido ao cliente deve ser reconhecido como uma receita quando os prêmios forem resgatados pelo cliente e a empresa cumprir sua obrigação de fornecer o crédito, conforme instrução do Pronunciamento Técnico CPC 30 (2009). Tal transação deve ser contabilizada pelo seu valor justo. Antes da adoção das IFRS, não havia no Brasil nenhuma regra clara em relação a esta contabilização (ARAUJO; LEMES, 2012).

De acordo com o CPC 30 (2009, p. 23), os programas de fidelidade “são usados pelas entidades para fornecer aos clientes incentivos para comprar seus produtos ou serviços. Se um cliente compra produtos ou serviços, a entidade concede ao cliente créditos de prêmio (frequentemente descritos como ‘pontos’, ‘milhagens’ etc.)”.

Diante do exposto, entende-se que primeiramente existe uma diferença entre a contabilidade financeira e contábil, e que o CPC 30 foi criado principalmente para determinar quando deverá ser reconhecida a receita, onde é reconhecida na extensão em que forem prováveis ou mensuráveis os benefícios econômicos que serão gerados pela empresa.

A Receita consiste na realização da venda, prestação de serviços ou ganhos. Anteriormente não existia uma regra para contabilizar estes pontos, e eles eram contabilizados somente quando os clientes os utilizassem. Agora, com a implantação do CPC 30, no momento da concessão dos pontos, a empresa deve contabilizar esta receita.

Um dos principais impactos com a implantação do CPC 30 é a maneira de demonstrar os pontos de fidelização concedidos pelas empresas de Telecomunicações, que será assunto da próxima seção.

2.2 O setor de telecomunicações

O Brasil está no mercado global de telecomunicações, sendo considerado um dos maiores mercados mundiais de serviços informacionais:

Além da tradicional telefonia fixa (43 milhões de linhas em serviço, em 2011), o mercado opera atualmente sobre plataformas multisserviços, com destaque para telefonia móvel (242 milhões de linhas em serviço), banda larga para Internet (16,5 milhões) e televisão por assinatura (12,7 milhões). (MOCELIN; BARCELOS, 2012).

Este crescimento acelerado incentivou aos fornecedores deste ramo instalar suas empresas no Brasil (MOCELIN; BARCELOS, 2012). Segundo Fine (1998) *apud* Fleury e Fleury (2003), o setor se torna atrativo porque apesar de fazer parte de uma indústria global,

há competição regulamentada localmente, cujo desempenho depende do ajuste às necessidades do consumidor local. Além disso, consegue englobar tanto empresas de serviço quanto de manufatura, sendo parte de um setor com altas taxas de mudança.

“No final dos anos de 1960, a Telebrás foi criada como a maior responsável pelo desenvolvimento e operações de telecomunicações. Seu braço operacional Embratel, e o CPqD – Centro de Pesquisa e Desenvolvimento de Telecomunicações.” (FLEURY; FLEURY, 2003).

O setor de telefonia móvel brasileiro se apresenta como um dos mais competitivos no mundo, sendo um dos poucos a apresentar quatro competidores com presença nacional e com participação de mercado entre 20% e 30%. O capital intensivo também é uma das principais características da indústria das telecomunicações. De forma a suportar o aumento no tráfego de rede ao longo dos anos, são necessários elevados investimentos em tecnologia e infraestrutura para garantir escala e qualidade dos serviços prestados (TIM, 2010).

Como se pode notar, as empresas de Telecomunicações vêm crescendo muito no Brasil e sua representatividade no mundo cresce cada vez mais, além de ser um setor que está em constantes modificações, se tornando um mercado muito bom e amplo para ser analisado.

As mudanças que começaram a ocorrer a partir da adoção das normas contábeis internacionais em 2007 e todos os aspectos apresentados referentes à importância da contabilidade para as empresas mostram que elas estão em constante evolução, sempre buscando melhorar suas apresentações de valores, para que seus investidores verifiquem que estas empresas possuem maior transparência, confiança e melhor análise dos seus valores.

Um dos pontos importantes se refere à mudança de contabilização realizada pelo CPC 30, cujas empresas que oferecem programas de pontos de fidelidade tiveram que divulgar seus programas de forma consistente, refletindo no resultado da companhia (GILIO, 2011; ARAUJO; LEMES, 2012; BARBOSA; SALES, 2011), fato ocorrido com o setor de telecomunicações.

Toda a análise leva à conclusão de que para atender à necessidade de todos os usuários, o melhor momento para reconhecimento (registro contábil) da Receita seria na ocasião da venda, em que há a efetiva transferência de propriedade de bem ou prestação de serviço. Entretanto, no Brasil, existem exceções quanto ao momento ideal proposto, levando em conta que, para diferentes processos de produção, existem distintas formas de se reconhecer a receita, e que todos os processos devem chegar a um senso comum, a fim de que as publicações das demonstrações financeiras mantenham o mesmo padrão.

3. Metodologia

O estudo tem o caráter descritivo, onde serão comparados e analisados dados coletados das empresas do setor de telecomunicações.

A pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Procura descobrir, com a maior precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e suas características. Busca conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano, tanto indivíduo tomado isoladamente como de grupos e comunidades mais complexas. (CERVO, 2007).

A técnica de pesquisa documental é utilizada, a fim de que sejam investigados documentos com o propósito de descrever e comparar tendências, diferenças e outras características. As bases documentais permitem estudar tanto a realidade presente como o passado (CERVO, 2007).

O procedimento a ser adotado será a análise documental, uma vez que serão coletados os dados das empresas, a fim de comparar os principais impactos que ocorreram entre elas, com relação às mudanças das normas contábeis, dando foco ao CPC 30 (Receitas). Para isso, são coletadas dos sites das empresas de telecomunicações as Demonstrações Financeiras do período de 2009 e 2010 (com os ajustes do CPC de 2009), juntamente com as Notas Explicativas, que detalham o que ocorreu nas empresas naquele período.

O estudo buscou estudar os impactos nas demonstrações financeiras após as IFRS nas empresas de Telecomunicações, voltada para o CPC 30. Esta opção decorre da necessidade de uma análise mais detalhada do conteúdo das notas explicativas das demonstrações contábeis de cada uma das empresas, pois não seria possível atingir este nível de detalhe caso o estudo fosse mais amplo em decorrência dos recursos.

Dentro do referido setor, foram selecionadas as empresas de capital aberto listadas na Bolsa de Valores de São Paulo, com registro e sujeitas às regulamentações da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), uma vez que as mesmas possuem divulgações públicas de suas demonstrações financeiras, disponíveis para consulta por qualquer usuário.

Para elaboração deste estudo foram utilizados elementos da população com pelo menos uma característica em comum. As características concentraram-se em empresas de capital aberto, que rerepresentaram suas demonstrações financeiras padronizadas e os efeitos decorrentes da aplicação dos CPCs no setor de telecomunicações.

O setor analisado é composto pelas quatro principais empresas de Telecomunicações, uma de TV a Cabo e uma de Telefonia Fixa. As outras empresas de menor faturamento foram eliminadas da análise.

As Demonstrações publicadas de 2009 e 2010 analisadas são das seguintes operadoras de capital aberto listadas na BOVESPA: Telefônica Brasil, atual denominação da Telesp S.A., que incorporou a Vivo Participações S.A.; Oi S.A., atual denominação da Brasil Telecom S.A., que incorporou a TNL, Coari e acionistas da TMAR; TIM Participações; Embratel Participações, mantida como companhia aberta por exigência da Anatel (98% de suas ações em poder do Grupo América Móvil); e NET, em processo de fechamento de capital e incorporação pela Embratel.

A Claro, que não possui capital aberto, mas é a segunda maior operadora do Brasil, também irá compor o grupo devido ao acesso aos dados conseguido pelos pesquisadores, acordado com a empresa. A coleta de dados constitui na análise de conteúdo das demonstrações contábeis de 2009 e 2010.

4. Apresentação e análise dos dados

As empresas do setor de telecomunicações, que possuem programa de fidelidade foram analisadas no que tange aos impactos com relação às mudanças para o CPC 30, tendo como amostra sete empresas (Quadro 2).

Como comentado no capítulo anterior, a Claro, apesar de não ter capital aberto, representa uma grande concorrente no mercado, por isso foi considerada. A Vivo e Telefônica tiveram uma incorporação, mas no período analisado, as mesmas ainda tinham suas publicações separadas. As empresas Tim e Oi não tiveram nenhuma modificação societária no período da análise, e possuem o capital aberto. Já a Net e Embratel, apesar de serem do mesmo dono que da Claro, continuam sendo empresas separadas.

Quadro 2: Empresas de Telecomunicações analisadas

OPERADORA	CAPITAL	GRUPO
CLARO	FECHADO	MESMO GRUPO
EMBRATEL	ABERTO	
NET	ABERTO	
VIVO	ABERTO	MESMO GRUPO
TELEFÔNICA	ABERTO	
TIM	ABERTO	-
OI	ABERTO	-

Fonte: elaboração do autor

Das sete empresas selecionadas, buscou-se identificar as alterações na contabilização com relação ao CPC 30, referente ao ano de 2009, original e rerepresentado em 2010.

A Tabela 1 apresenta os valores das demonstrações de cada empresa, contidos nas publicações de Balanço, observando a variação percentual entre 2009 (originais) e a sua rerepresentação em 2010, mostrando que todas as empresas analisadas tiveram impactos com relação à mudança do BRGAAP para IFRS, com exceção da Net neste período.

Tabela 1: BRGAAP x IFRS

OPERADORA	BRGAAP (2009)	AJUSTES CPC	IFRS (reapresentada)	PROPORÇÃO		
				BRGAAP	AJUSTES CPC	IFRS
CLARO	1.577.083,00	-	1.577.083,00	24,0%	0,0%	23,4%
TIM	214.893,00	126.480,00	341.373,00	3,3%	71,5%	5,1%
VIVO	1.066.882,00	7.423,00	1.074.305,00	16,2%	4,2%	15,9%
TELEFÔNICA	2.172.973,00	31.116,00	2.204.089,00	33,1%	17,6%	32,7%
EMBRATEL	1.292.709,00	-14.923,00	1.277.786,00	19,7%	-8,4%	18,9%
NET	735.948,00	-	735.948,00	11,2%	0,0%	10,9%
OI	-489.058,00	26.701,00	-62.357,00	-7,4%	15,1%	-6,9%
TOTAL	6.571.430,00	176.797,00	6.748.227,00	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: elaboração do autor

Conforme o demonstrado, é possível identificar que todas as operadoras tiveram impactos com relação a diversos CPCs e, principalmente, relacionados ao CPC 30 (Receitas). Somente a NET não teve nenhuma alteração em suas demonstrações contábeis neste período, como mostra a Tabela 1.

Todas as sete empresas analisadas até 2009, antes das modificações devido às IFRS, tinham suas receitas contabilizadas conforme sua competência e realização. Os principais impactos com as modificações foram as contabilizações das comissões pagas aos agentes distribuidores e os valores referentes aos pontos de fidelidade, como se pode observar ao analisar as notas explicativas.

As despesas de comissões pagas aos agentes distribuidores correspondentes às ativações iniciais, bem como os incentivos variáveis pagos relacionados ao volume de ativações efetuadas, eram lançadas como despesas comerciais. Os pontos de fidelidade eram contabilizados como despesa comercial de acordo com a utilização dos pontos dos clientes finais.

Como demonstrado na Tabela 1, a empresa com maior impacto em 2009 com relação à implantação obrigatória das IFRS foi a Tim, com 71,5% de ajustes, fazendo com que seu resultado aumentasse 59%. A Telefônica e Vivo, fazendo parte do mesmo grupo, tiveram respectivamente 17,6% e 4,2% de ajustes positivos para o resultado da empresa. A Embratel teve um ajuste negativo nos seus resultados, em -8,4%. A Oi, teve um ajuste positivo de 15,1% e, mesmo assim, continuou com prejuízo.

As outras empresas não tiveram ajustes que impactaram o resultado final da empresa, pois os ajustes impactaram diferenças apenas entre linhas nas demonstrações financeiras.

As empresas mais afetadas pela alteração nesse quesito foram Tim e Telefônica, representando 89,1% do total de ajustes. Isso mostra que estas modificações devido à implantação das IFRS, apesar das empresas serem do mesmo setor de telefonia, impactaram de forma diferente as empresas do setor.

Todas as empresas tiveram queda nos seus resultados, com exceção da Tim, que teve um aumento de 3,3% para 5,1%.

Analisando as notas explicativas, fica evidenciado que as principais mudanças que ocasionaram estas variações foram:

- Reclassificação das despesas de comissões pagas os agentes distribuidores correspondentes às ativações iniciais, bem como os incentivos variáveis pagos relacionados ao volume de ativações efetuadas, que anteriormente eram lançadas como despesas comerciais. Com a adoção dos novos pronunciamentos contábeis, tais comissões são agora reconhecidas como redutoras da receita bruta de telecomunicações.
- Reclassificação dos valores correspondentes aos programas de fidelização de clientes, anteriormente registrados como despesa comercial para o grupo de receitas brutas de serviços de telecomunicação.

Na Tabela 2 são mostrados os impactos dos ajustes somente com relação à Receita.

Tabela 2: Impacto dos Ajustes do CPC 30

OPERADORA	AJUSTES CPC 30
CLARO	-328.749,00
TIM	52.199,00
VIVO	252.742,00
TELEFÔNICA	10.180,00
EMBRATEL	-
NET	-
OI	-
TOTAL	-13.628,00

Fonte: elaboração do autor

Analisando somente o impacto do CPC 30, as mais afetadas foram a Claro, com efeito negativo na receita de -R\$ 328 milhões, mas com efeito zero no resultado; e a Vivo, com efeito positivo na receita e no resultado de R\$ 253 milhões. Esse impacto representa as reclassificações de comissões sobre as ativações e das despesas de pontos de fidelidade que eram demonstradas nas despesas comerciais, e com o CPC 30 passaram a ser redutoras de receita líquida.

Consegue-se verificar que a Claro teve um impacto negativo de -51%, devido à reclassificação das comissões e pontos de fidelidade, das linhas de despesas para redução da linha de receita líquida. Já a Vivo, Tim e Telefônica tiveram, respectivamente, 39%, 8% e 2% de crescimento no resultado devido a estas reclassificações. As outras operadoras não tiveram impactos nos seus resultados de receita líquida.

Estas companhias mantêm um programa de pontos por fidelidade dos clientes que lhes permite acumular pontos ao efetuar o pagamento das faturas referentes à utilização dos serviços oferecidos pelas companhias. Os pontos acumulados podem ser trocados por aparelhos ou serviços, troca esta, condicionada à obtenção de um saldo mínimo de pontos por parte do cliente. A contraprestação recebida é alocada ao custo dos aparelhos ou serviços resgatados pelo seu valor justo. O valor justo dos pontos é determinado através da divisão da quantidade de pontos necessários para efetuar o resgate pelo valor do desconto concedido em função do programa de pontos. O valor justo do saldo acumulado de pontos gerados é diferido e reconhecido como receita no momento do resgate dos pontos.

Para a definição do valor justo dos pontos a serem contabilizados, são aplicadas técnicas estatísticas que consideram premissas e históricos sobre taxas de resgate esperadas, o mix de resgates que serão efetuados pelos clientes entre produtos e serviços, percentuais de expiração e cancelamentos de pontos, entre outros. Essas estimativas estão sujeitas a variações e incertezas, em função de mudanças no comportamento de resgates dos clientes.

Com isso, conclui-se que todas as empresas, apesar de serem do mesmo setor, podem ser objeto de impactos diferentes na adaptação ao IFRS, sendo afetadas de formas distintas em relação aos resultados das companhias.

5. Considerações Finais

Este estudo buscou responder à seguinte questão da pesquisa: Quais foram os principais impactos nas Empresas de Telecomunicações com a implantação das Novas Normas Internacionais Contábeis com relação ao CPC 30 (Receitas)?

Foram analisadas as demonstrações financeiras do ano de 2009, e sua rerepresentação do mesmo ano nas demonstrações de 2010, fazendo uma comparação entre as duas divulgações.

Verificou-se que todas as empresas evidenciaram claramente em suas demonstrações a contabilização dos impactos das mudanças das IFRS, tendo uma diferença expressiva em relação a valores do ano de 2009 comparando-se com a rerepresentação do mesmo ano em 2010; mesmo a Claro, cuja divulgação não era obrigatória, uma vez que possui capital fechado. Foi evidenciado que todas as empresas tiveram impacto no CPC 30 e cumpriram com as modificações obrigatórias das normas.

As empresas que obtiveram maior impacto no CPC 30 foram a Claro, que teve um impacto negativo de -51%, devido à reclassificação das comissões e pontos de fidelidade, das linhas de despesas para redução da linha de receita líquida; e a Vivo, com impacto positivo de 39% em seu resultado. Já Tim e Telefônica, tiveram respectivamente 8% e 2% de crescimento no resultado devido estas reclassificações. As outras operadoras não tiveram impactos significativos nos seus resultados de receita líquida.

Sugerem-se estudos complementares no setor de telecomunicações e com relação ao CPC 30 (Receitas), pois foram encontrados poucos trabalhos durante a realização desta pesquisa. Também, sugerem-se maiores amostras em futuras pesquisas, com empresas de outros setores para ter uma visão mais ampla sobre o assunto.

Referências

ALMEIDA, Neirilaine Silva de; LEMES, Sirlei. Evidências do Entendimento de Quatro Pronunciamentos Contábeis por Auditores Independentes do Brasil. **RAC-Revista de Administração Contemporânea**. Vol. 17, n. 1, p. 83-105, 2013.

ANATEL. Disponível em: <www.anatel.gov.br> Acesso em 19 de maio de 2014.

ANTUNES, J.; ANTUNES, G. M. B.; PENTEADO, I. M. **A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade**. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA-USP. São Paulo: USP, 2007.

ARAÚJO, Tamires Sousa, LEMES, Sirlei. **Impacto da IFRIC 13 nas Demonstrações Contábeis de Companhias que Possuem Programa de Fidelização de Clientes**. IX SEGeT – SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 2012.

BARBOSA Castro, Henriques Glauber de; SALES, Isabel Cristina; PAULO, Edilson. Impacto da adoção da IFRIC 13 na Contabilização de Programas de Passageiros. **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa**. Vol. 10, n. 2, 2011.

CAVALIER-ROSA, Regina; TIRAS, Samuel L. Adoção do IFRS no Brasil: um terreno fértil para pesquisa sobre gerenciamento de resultados. **BBR-Brazilian Business Review**. Vol. 10, n. 4, p. 141-156, 2013.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da Silva. **Metodologia científica**. 6a. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas, Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC30.pdf>> Acesso em 19 de maio de 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Disponível em: <www.cpc.org.br>, Acesso em 19 de maio de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução Nº 1055/05**. Brasília, CFC, 2005.

COSTA, J. A.; YAMAMOTO, M. M.; THEÓPHILO, C. R. **A aderência dos Pronunciamentos contábeis do CPC às normas internacionais de contabilidade**. In: 11º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. São Paulo: USP, 2011.

CRISPIM, Gilberto. **SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL SOB A ÓTICA DO CPC 07: Reconhecimento contábil após a Lei 11.638/2007 nas entidades privadas no Estado de Pernambuco**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Ciências Contábeis, 2011.

CVM. Demonstrações Financeiras. Disponível em: <www.cvm.org.br> Acesso em 19 de maio de 2014.

E&Y. Grupo Modelo S.A. Disponível em: <<http://www.ey.com/BR/pt/Services/Assurance/Grupo-Modelo-SA-2014>> Acesso em 19 de maio de 2014.

FINE, C. Clockspeed. MIT Press, 1998 *apud* FLEURY, Maria T. L.; FLEURY, Afonso C. Formação de competências em redes internacionais: o caso da indústria de telecomunicações. **Administração em Diálogo**. N. 5, p. 33-41, 2003.

FLEURY, Maria T. L.; FLEURY, Afonso C. Formação de competências em redes internacionais: o caso da indústria de telecomunicações. **Administração em Diálogo**. N. 5, p. 33-41, 2003.

GILIO, Luciano; AFONSO, Luis Eduardo. Grau de aproximação entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira em função de convergência às normas do IASB. **Contabilidade, Gestão e Governança**. Vol. 16, n. 3, 2013.

GILIO, Luciano. **Aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira com a convergência contábil brasileira às normas IFRS**. 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade. Universidade de São Paulo.

HAIDER, L. F. **Estudo comparativo de informações contábeis por segmento de empresas brasileiras que negociaram na NYSE de 1999 a 2003**. 2005. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau.

HUSSEY, R.; ONG, A. **International financial reporting standards desk reference**. Hoboken, NJ (USA): John Wiley and Sons, 2005.

IASB. Disponível em: <www.ifrs.org> Acesso em 19 de maio de 2014.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; RICARDINO FILHO, A. A. A primeira lei das sociedades anônimas no Brasil. **Revista Contabilidade e Finanças**, v.13, n.29, p.7-25, 2002.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2005.

MARCONI, Marina Andrade de; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. Atlas, 2007.

MARTINS, E. *et al.* **Manual das sociedades por ações; aplicável às demais sociedades**. São Paulo: Atlas, 2003.

MOCELIN, Daniel Gustavo; BARCELOS, Régis Leonardo Gusmão. **Tecnologia, Competitividade e Regulação: a estruturação do mercado das telecomunicações no Brasil**. Caderno CRH, v. 25, n. 66, 2012.

Relatório Anual Tim 2010. Disponível em:
<<http://www.relatorioweb.com.br/tim/10/node/142>> Acesso em 19 de maio de 2014.

Revista Forbes. Ranking. Disponível em:
<http://pt.wikipedia.org/wiki/Anexo:Lista_de_bilion%C3%A1rios_da_Forbes> Acesso em 19 de maio de 2014.

SELLTIZ, C. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo. Helder, 1976.

SILVA, Jefferson Siqueira. Demonstrações contábeis consolidadas: uma análise comparativa das normas brasileiras (BRGAAP) e internacionais (IFRS). **Pensar Contábil**. Vol. 13, n. 51, 2011.

TELECOMUNICAÇÕES. Disponível em: <www.teleco.com.br> Acesso em 19 de maio de 2014.

TERRA, P. R. S.; LIMA, J. B. N. de. Governança corporativa e a reação do mercado de capitais à divulgação das informações contábeis. **Revista Contabilidade e Finanças**. Vol. 17, n. 42, p. 35-49, 2006.

VASCONCELOS, Yumara Lúcia. **Compreenda as Finanças de sua Empresa**. São Paulo: Qualitymark Editora Ltda, 2005.

VERHAGEM, José Ari. Análise do impacto da implementação das Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil: estudo de caso em uma grande empresa. Dissertação (Mestrado). – Universidade Regional de Blumenau. CCSA. Ciências Contábeis, 2011.