

# CONTRATO

El presente es un contrato suscrito entre el Sr. [Nombre] y la Srta. [Nombre] en virtud de lo establecido en el artículo 1709 del Código de Comercio, para la prestación de servicios de [Descripción de los servicios].

Cláusula 01

## NBC TG 47

Cláusula 02

2.1.

2.2.

2.3.



# Reconhecimento de receitas de contratos com clientes: uma investigação nos escritórios de contabilidade de Montes Claros (MG) quanto aos desafios para implementar a NBC TG 47

**A** NBC TG 47 (Receita de Contrato com Cliente), equivalente a IFRS 15 emitida pelo Iasb e Fasb, em vigor desde 1º/1/2018, representa significativa mudança no processo de reconhecimento de receita. Destaca-se que o profissional da contabilidade é o principal responsável pela correta aplicação dos procedimentos contábeis exigidos. Portanto, é indispensável que ele se mantenha sempre atualizado e preparado para superar os desafios da convergência das normas de contabilidade. Assim, o objetivo geral desta pesquisa é investigar os desafios encontrados pelos profissionais da contabilidade dos escritórios de contabilidade de Montes Claros (MG) quanto à implementação da NBC TG 47. Sobre a metodologia, este estudo baseou-se em pesquisa bibliográfica e de campo, em que se aplicou questionário a profissionais da contabilidade responsáveis pelo departamento contábil ou pelos escritórios de contabilidade de Montes Claros (MG). Sobre os resultados, identificou-se como principais desafios: dificuldade no entendimento da norma devido a sua complexidade; o desafio com o idioma inglês e a influência da legislação fiscal na aplicação da norma. Portanto, conclui-se que 60% dos pesquisados conhecem a NBC TG 47, demonstrando que estes profissionais buscaram se atualizar. Por outro lado, ainda há 40% de profissionais que revelaram ter pouco ou nenhum conhecimento sobre norma.

## Carlos Renato Theóphilo

Mestre e Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Professor-pesquisador da Universidade Estadual de Montes Claros (Unimontes). Professor da Fipecafi/USP. Membro da Academia Brasileira de Ciências Contábeis.

## Fernando Batista Coutinho Filho

Contador, mestre em Administração pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), contador e professor universitário da Universidade Estadual de Montes Claros (Unimontes).

## Sidnei Pereira da Silva

Contador, pós-graduado em Gestão Contábil e Controladoria Empresarial pela Universidade Estadual de Montes Claros (Unimontes) e professor universitário da Universidade Estadual de Montes Claros (Unimontes).

## Ramon Vilasboas Dantas Xavier

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Montes Claros (Unimontes).

## 1. Introdução

No atual cenário de competitividade dos negócios em escala global, atrelado à intensificação das políticas internacionais, surgiu a necessidade da evolução da contabilidade, transcorrendo assim, uma demanda pela formação de um sistema convergente de normas internacionais de contabilidade entre os países.

Nesse sentido, a aproximação do Brasil à adoção das normas internacionais se deu pela proposta de Lei n.º 3.741/2000, a qual trazia modificações no Capítulo XV da Lei das Sociedade por Ações (Lei n.º 6.404/1976), com o intuito de quebrar barreiras regulatórias existentes e buscar alinhar as normas e práticas contábeis às internacionais. Essa proposta tramitou durante 7 (sete) anos e foi aprovada em 2007, transformando-se na Lei n.º 11.638/2007. (ERNST & YOUNG e FIPECAFI, 2010).

Assim, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou em 2016 a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral 47 (NBC TG 47) Receita de Contrato com Clientes, por meio da Resolução CFC n.º 2016/NBC TG 47, que é equivalente à *International Financial Reporting Standards (IFRS) 15*, emitida pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, juntamente com o *Financial Accounting Standards Board (FASB)*, em maio de 2014.

A NBC TG 47, convergida em âmbito internacional, revogou todas as outras normas e interpretações que tratavam de receitas e entrou em vigor em 1º/1/2018. Considerando que é aplicável a todas as empresas, o reconhecimento de

receitas de contratos com clientes impacta principalmente as empresas que possuem contratos de longo prazo. Diante dessas mudanças, surgem os desafios, especialmente, para os profissionais da contabilidade para a devida implementação da nova norma contábil. Dessa forma, a presente pesquisa buscou responder ao seguinte questionamento: **Quais os desafios encontrados pelos profissionais da contabilidade dos escritórios de contabilidade de Montes Claros (MG), quanto à implementação da NBC TG 47?**

A escolha por profissionais da contabilidade de Montes Claros (MG) se justifica pelo fato de a cidade ser considerada o polo comercial do norte de Minas Gerais, onde a economia é mais pujante, conforme França, et al. (2015) e a contabilidade necessita estar muito mais próxima do seu usuário da informação contábil.

O presente artigo tem como objetivo geral: investigar os desafios encontrados pelos profissionais da contabilidade dos escritórios de contabilidade de Montes Claros (MG), quanto à implementação da NBC TG 47.

Com o intuito de alcançá-lo, buscou-se identificar o conhecimento dos profissionais da contabilidade sobre a NBC TG 47 e se estes receberam a devida capacitação técnica para implementá-la. Ademais, verificar os elementos motivadores e desafiadores dos profissionais para implementação da norma.

Portanto, espera-se que os resultados deste trabalho contribuam com os profissionais, entidades, docentes e discentes da contabilidade, no sentido de influenciar novos estudos sobre o tema em comento, bem como influenciar a adoção de mecanismos para minimizar os desafios na implementação da norma.

## 2. Fundamentação teórica

### 2.1 Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral 47

A NBC TG 47 é decorrente da convergência da norma internacional IFRS 15 (*Revenue from Contracts with Customers*) Receitas de Contrato com Clientes. A norma desenvolvida pelo IASB e FASB constitui-se em um marco de desenvolvimento das normas contábeis internacionais (COVA, 2015). Assim, a essência da

IFRS 15 é propor um modelo que possa ser aplicado em diversos segmentos de mercado, não se referindo apenas ao reconhecimento das receitas, mas também à mensuração do preço e em sua alocação quanto às obrigações de desempenho do contrato (PIROLO et al., 2016).



“O princípio básico da norma consiste em que a entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes, em um valor que a entidade espera receber em troca dos bens ou da prestação dos serviços (CFC, NBC TG 47, 2016, item 2).”

Para Almeida (2018), na prática, ocorrerão mudanças para as entidades que vendem bens e serviços em apenas um pacote, como, por exemplo, as indústrias automobilísticas, de telecomunicação e de *software* nas vendas de seus produtos juntamente com o serviço sem separá-las para realizar o reconhecimento de receita. Também ocorrerá significativa mudança na contabilização de licenças, pois a NBC TG 47 fornece detalhes suficientes para uma contabilização consistente. Além disso, no ramo de venda de imóveis, será necessário rever se deverá reconhecer a receita ao longo do tempo da construção ou em um único momento, tal como quando o imóvel ficar pronto.

Destaca-se que a NBC TG 47 diverge da legislação tributária brasileira, especialmente o item 9.e, que estabelece o seguinte “quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente.” (CFC, NBC TG 47, 2016, item 9.e).

Nesse caso, para a Receita Federal do Brasil (RFB), a palavra provável traz certa subjetividade ao julgamento no momento do reconhecimento da receita. Quanto ao reconhecimento de passivos em razão de obrigações contratuais, os

itens B.21 a B27 na NBC TG 47 tratam da venda com direito à devolução. Assim, em muitos contratos de venda, o cliente tem o direito de devolver o produto por diversas razões e receber de volta dinheiro, um crédito ou outro produto, tratando-se de um produto como: trocas feitas pelo cliente por produto do mesmo tipo, qualidade, condição e preço não são consideradas devoluções de acordo com o CPC 47. Por fim, o item B.40, que trata de aquisição de bens ou serviços adicionais, também diverge da legislação tributária, pois se, na celebração de um contrato, a empresa conceder ao cliente a possibilidade de um direito a outro bem ou serviço, deve-se reconhecer outra obrigação de desempenho, uma vez que será um pagamento antecipado pelo cliente para adquirir bens e serviços que serão transferidos no futuro.

Essas divergências estão evidenciadas na NBC TG 47 com o anexo IV, número 2, inciso I e II “alíneas a e b” da Instrução Normativa RFB n.º 1.753/2017, alterada pela Instrução Normativa RFB n.º 1771/2017. Já quanto à vigência da NBC TG 47, esta deverá ser aplicada para períodos anuais iniciados em, ou após, 1º de janeiro de 2018, atendendo desta forma às normas internacionais de contabilidade (CFC, NBC TG

47, 2016, item C1). O objetivo principal desta norma é determinar os princípios que deverão ser aplicados pela entidade com o intuito de fornecer informações úteis aos usuários das demonstrações contábeis quanto à natureza, ao valor, à época e à incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de receita de contrato com cliente (CFC, NBC TG 47, 2016, item 1).

O princípio básico da norma consiste em que a entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes, em um valor que a entidade espera receber em troca dos bens ou da prestação dos serviços (CFC, NBC TG 47, 2016, item 2).

Dessa forma, o reconhecimento de receita, conforme a NBC TG 47 (2016), deverá retratar a transferência do controle do bem ou serviço prometido ao cliente, ou seja, o momento em que ocorre a receita está diretamente ligado com essa transferência do controle do bem para o cliente (ALMEIDA, 2018). Assim, para reconhecer a receita é necessário: 1º) identificar o contrato, 2º) identificar a obrigação de desempenho, 3º) determinar o preço da transação, 4º) alocar o preço da transação e por fim, 5º) reconhecimento da receita.

Assim, destaca-se que estes passos têm caráter didático e, não necessariamente, eles são, ou não, sequenciais. Em diversas situações, alguns passos poderão ocorrer de maneira simultânea (GELBCKE, 2018).

## 2.2 Critérios de reconhecimento de receitas com a vigência da NBC TG 47

### 2.2.1 Identificação do Contrato

Para a entidade contabilizar os efeitos de um contrato que esteja no alcance da NBC TG 47, é necessário atender aos seguintes critérios: primeiramente, as partes aprovelem o contrato, seja por escrito, verbalmente ou conforme as práticas utilizadas no negócio e estiverem comprometidas em cumprir suas obrigações; em seguida, quando a entidade puder identificar os direitos de ambas as partes em relação aos bens e serviços que serão transferidos; depois, identificar os termos de pagamento inerentes ao bem ou serviço negocial; posteriormente, quando o contrato possuir substância comercial, isto é, se espera que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se alterem com o resultado do contrato; e, por último, quando

for provável que a entidade receba o montante na qual tem o direito pela troca dos bens e serviços a serem transferidos para o cliente. Para avaliar o recebimento da contraprestação, a entidade deve considerar a capacidade e a intenção do cliente em pagar o valor devido (CFC, NBC TG 47, 2016, item 9).

Por outro lado, para fins de aplicação da norma, um contrato não existe se cada parte do contrato tiver o direito unilateral de cancelá-lo inteiramente sem que este esteja integralmente não realizado e não houver a necessidade de indenizar a outra parte. Um contrato que se encontra inteiramente não realizado está em circunstância em que a entidade (vendedora) não transferiu para o cliente os bens e serviços negociados e quando a entidade ainda não recebeu e nem tem o direito de receber o valor da contraprestação em troca dos bens e serviços prometidos (CFC, NBC TG 47, 2016, item 12).

### 2.2.2 Identificação da obrigação de desempenho

Em um contrato, a obrigação da entidade vendedora pode se restringir à entrega de apenas um único bem ou serviço. Não obstante,

ocorrem com frequência situações em que em um contrato esteja presente a entrega de mais de um bem ou serviço e que poderão ser consideradas obrigações de desempenho distintas (GELBCKE, et al., 2018).

Corroborando, a própria NBC TG 47 determina que, no início do contrato, a entidade deve avaliar todos os bens e serviços prometidos ao cliente e deve identificar como obrigação de desempenho cada promessa, estabelecida no contrato, de transferir para o cliente o bem ou serviço individual/grupo que seja distinto, ou uma série de bens ou serviços distintos que tenham o mesmo padrão de transferência.

Bens e serviços distintos, dependendo do contrato, podem incluir, por exemplo: a venda de bens produzidos pela entidade; revenda de bens adquiridos pela entidade, execução de tarefas estabelecida no contrato para o cliente; concessão de licenças, construção, fabricação ou desenvolvimento de ativo em nome do cliente, entre outros (CFC, NBC TG 47, 2016, item 26).

Por fim, é válido destacar que essa obrigação de separação de diversos desempenhos não é algo novo, pois, conforme era estabelecido na NBC TG 30, os critérios de reconhecimento utilizados na nor-

“Por outro lado, para fins de aplicação da norma, um contrato não existe se cada parte do contrato tiver o direito unilateral de cancelá-lo inteiramente sem que este esteja integralmente não realizado e não houver a necessidade de indenizar a outra parte.”

ma deveriam ser geralmente aplicados em separado a cada transação. Todavia, em outras situações, poderia ser necessário aplicar os critérios de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de apenas uma transação, com o intuito de refletir a essência econômica da transação. Portanto, o registro separado para cada receita decorrente de um bem ou serviço que represente uma obrigação de desempenho já existia, porém não era devidamente respeitada (GELBCKE, et al., 2018).

### 2.2.3 Determinação do preço da transação

Para fins de determinação do preço da venda, a entidade deverá observar as práticas usuais de negócio. O preço da transação é o valor da contraprestação que a entidade espera receber pela troca da transferência de bens e serviços prometidos ao cliente, exclusive quantias cobradas em nome de terceiros, como, por exemplo, impostos sobre venda (CFC, NBC TG 47, 2016).

Tanto a natureza como a época e o valor da contraprestação a receber do cliente afetam as estimativas do preço da transação. Conforme a NBC TG 47, a entidade deve considerar os efeitos de todos os itens a seguir para fins de determinação do preço da transação. São estes:

- (a) contraprestação variável; (b) restrição de estimativas de contraprestação variável; (c) existência de componente de financiamento significativo no contrato; (d) contraprestação não monetária; e (e) contraprestação a pagar ao cliente. (CFC, NBC TG 47, 2016, item 48, p.12).

Primeiramente, se um contrato inclui um valor variável como contraprestação prometida, a entidade deverá estimar o valor ao qual

ela terá direito de receber em troca dos bens e prestação de serviços. As variações no valor a receber podem ocorrer por meio de descontos, reembolsos, créditos, incentivos, bônus por desempenho, penalidades, entre outros (GELBCKE, et al., 2018).

Sendo assim, para fins da mensuração dessa variação, esta deverá ser realizada por meio do método do valor esperado ou pelo método do valor mais provável, sendo que o valor esperado é a soma de valores ponderados em função da probabilidade de uma gama de possíveis valores de contraprestação que é mais cabível em situações onde há um grande número de contratos com características semelhantes. Por outro lado, o método do valor mais provável significa que a entidade deverá optar por escolher aquela opção que seja mais possível de acontecer, como, por exemplo, quando a entidade possui apenas dois possíveis valores de contraprestação a receber pelo cumprimento das obrigações de desempenho (GELBCKE, et al., 2018).

### 2.2.4 Alocação do preço da transação

O objetivo em alocar o preço da transação é alocar o preço de uma transação a cada obrigação de desempenho pelo valor de contra-

prestação que a entidade espera receber pela troca de bens e serviços prometidos. Logo, se estiver prevista no contrato apenas uma obrigação de desempenho, não há necessidade de realizar esta etapa, haja vista que neste caso o preço da transação já é o preço da obrigação individual (CFC, NBC TG 47, 2016).

O critério para alocar o preço da transação é baseado no valor do preço de venda individual dos bens e serviços distintos. No início do contrato, a entidade deverá determinar o preço de venda individual de cada bem ou serviço distinto e, posteriormente, alocar o preço da transação de maneira proporcional ao preço de venda individual (CFC, NBC TG 47, 2016).

A NBC TG 47 diz que a entidade ao estimar o preço de venda individual deve levar em consideração todas as informações, tais como: as condições de mercado; fatores específicos da entidade; e informações sobre o cliente ou classe de clientes que estejam mais acessíveis à entidade.



### 2.2.5 Reconhecimento da receita após satisfazer a obrigação de desempenho

Uma receita deve ser reconhecida quando uma entidade vendedora cumpre seu papel preestabelecido no contrato, ou seja, ela cumpre sua obrigação de desempenho pela entrega dos bens e serviços prometidos para o cliente (GELBCKE, et al., 2018).

De acordo a NBC TG 47, o ativo é considerado transferido na proporção em que o cliente obter o controle sobre ele. Esse controle é obtido quando se tem a capacidade de direcionar seu uso e adquirir benefícios remanescentes, ou não permitir que outra entidade direcione seu uso ou obtenha benefício, como, por exemplo, pela venda e troca do ativo, pelo uso para aumentar o valor de outros ativos, também por meio da caução em garantia de empréstimo, entre outros.

Deste modo, na medida em que a entidade vendedora transfere o controle do bem ou serviço para o cliente, a obrigação de desempenho é satisfeita, e então a receita passa a ser merecida pela entidade, portanto, deve ser reconhecida (GELBCKE, et al., 2018).

Conforme o autor supracitado, na última etapa, do processo, é necessário verificar se a obrigação de desempenho é do tipo que se satis-

faz, em um único momento, ou se é do tipo que se satisfaz ao longo do tempo, em que as receitas são reconhecidas também à medida do tempo.

De acordo a NBC TG 47, a transferência do controle do ativo ao longo do tempo para o cliente e, consequentemente, a satisfação da obrigação de desempenho e reconhecimento de receitas ao longo do tempo ocorrerá se a entidade atender pelo menos um dos seguintes critérios: primeiro, de modo simultâneo o cliente recebe e consome o benefício do ativo transferido; segundo, o desempenho da entidade vendedora cria ou melhora um ativo, na qual o cliente irá controlá-lo à medida que o ativo é criado ou melhorado; ou, terceiro, o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com possibilidade de uso alternativo pela entidade, e a entidade possui direito executável de pagamento pelo desempenho realizado até o momento presente.

Ocorrendo um desses critérios, o reconhecimento de receita ao longo do tempo deve ser realizado por meio da mensuração do progresso da satisfação da obrigação de desempenho (ALMEIDA, 2018).

Por outro lado, se a entidade não satisfaz às obrigações de desempenho ao longo do tempo, resta ape-

nas a opção que a obrigação é satisfeita em um único ponto no tempo. A complexidade nesta situação está na definição do ponto que ocorre a satisfação da obrigação (GELBCKE, et al., 2018).

### 2.3 Elementos motivadores e desafiadores para implementar a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral 47

A convergência das normas internacionais de contabilidade exige dos profissionais de contabilidade conhecimento amplo das normas internacionais e das normas locais (SOUZA E COUTINHO FILHO, 2007). Além disso, para convergência das normas, requer realizar investimentos pessoais, tecnologia e processos para ser consistente (GRECCO et al., 2013).

Consequentemente, as exigências para o processo de convergência das normas ocasionam desafios para os profissionais da contabilidade. Silva et al. (2010) pesquisaram sobre a percepção dos profissionais de contabilidade quanto às dificuldades na adoção das IFRS e os impactos prováveis no patrimônio e resultado, para as companhias brasileiras de saneamento. Observando apenas as dificuldades encontradas quanto à adoção das IFRS, constata-

“Por fim, é válido destacar que essa obrigação de separação de diversos desempenhos não é algo novo, pois, conforme era estabelecido na NBC TG 30, os critérios de reconhecimento utilizados na norma deveriam ser geralmente aplicados em separado a cada transação.”

ram como sendo as principais: a falta de conhecimento com as normas IFRS, as dificuldades com o idioma inglês, a falta de profissionais qualificados no mercado, o suporte ao sistema de informação e a influência da legislação fiscal brasileira.

Já Castilhos et al. (2015) realizaram um estudo sobre a adaptação das normas internacionais de contabilidade nos escritórios contábeis do Município de Caxias do Sul (RS). Identificaram-se na pesquisa algumas dificuldades para a adaptação, tais como: grande aumento no tempo de trabalho e nos custos; dificuldade no entendimento das novas normas, devido à complexidade das mesmas; escassez de material bibliográfico de apoio e formação; dificuldade na capacitação dos colaboradores para atender às IFRS.

Por outro lado, o processo de convergência não implica apenas desafios, mas também oportunidades (KPMG, 2008). Dessa forma, as oportunidades são observadas tanto em aspectos operacionais quanto em aspectos estratégicos. Ao referir-se no campo operacional, têm-se como oportunidades a utilização da convergência das normas para tornar o processo contábil e a elaboração das demonstrações financeiras mais eficientes, evitando, por exemplo, a duplicação da elaboração de tais demonstrações. No campo estratégico, percebem-se oportunidades no que tange à preparação de demonstrações financeiras em uma linguagem internacional, refletindo a apresentação de informações com mais transparência e com melhor entendimento para analistas e investidores.

### 3. Metodologia

Quanto ao objeto deste trabalho, realizou-se uma pesquisa de campo em escritórios de contabilidade de Montes Claros (MG), a qual possui, aproximadamente, 404.804

habitantes, população estimada para 2018, conforme o INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE (2017). Ressalta-se a escolha desta cidade, em função de ser considerada o polo comercial do norte de Minas Gerais.

Por sua vez, para conhecimento da população para a realização da pesquisa de campo, utilizou-se o site da Prefeitura Municipal de Montes Claros para consultar as empresas cadastradas no fisco municipal e que emitem Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), utilizando-se das seguintes palavras-chaves no campo de buscas do site: "contabilidade, contábil e contábeis". Desta forma, os escritórios de contabilidade com o nome cadastral de pessoa física não entram no universo desta pesquisa.

Em seguida, elaborou-se uma planilha com o nome das empresas e com o respectivo número do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ). Posteriormente, utilizou-se o portal da Receita Federal do Brasil para pesquisar, por meio do CNPJ, o número de telefone, endereço e a situação cadastral de cada um dos escritórios, o que originou um universo constituído por 62 (sessenta e dois) escritórios ativos.

Após a identificação do universo, utilizou-se o questionário como instrumento para a coleta de dados, elaborado com base na literatura sobre o tema, contendo 17 (dezesete) perguntas de múltipla escolha, sendo todas fechadas. Este foi aplicado aos profissionais responsáveis pelos escritórios ou pelo departa-

mento contábil, haja vista que estes estão ligados diretamente ao processo de reconhecimento de receitas e à implementação da NBC TG 47.

Entre o universo da pesquisa, obteve-se a resposta de 53 (cinquenta e três) questionários. Os meios utilizados para aplicação dos questionários foram: contato telefônico, envio de questionário por *e-mail* e, por fim, aplicação dos questionários presencialmente, mas não utilizando o método de entrevista.

Na sequência, desenvolveu-se a tabulação dos dados coletados utilizando planilhas eletrônicas. Em posse dos resultados apresentados por meio de gráficos e tabelas, direcionou-se à análise e à discussão dos resultados, a fim de responder aos objetivos preestabelecidos por meio da análise de conteúdo.

### 4. Análise dos dados e discussão dos resultados

Destaca-se que o questionário da pesquisa somente poderia ser respondido pelo profissional da contabilidade responsável pelo escritório ou pelo profissional responsável pelo departamento contábil. Do total dos 53 questionários respondidos, 53% foram respondidos pelos contadores responsáveis pelos escritórios.

A Tabela 1 evidencia o porte das empresas atendidas pelos escritórios pesquisados, sendo 1 (um) para a maior frequência e 5 (cinco) para a menor frequência.

Tabela 1 – Porte das empresas atendidas pelos escritórios de contabilidade

Porte das empresas atendidas pelos escritórios de contabilidade	Frequência				
	1	2	3	4	5
Microempreendedor Individual (MEI)	2	1	13	5	10
Microempresa	30	6	0	2	2
Empresa de pequeno porte	12	22	3	1	2
Empresa de grande porte	5	1	5	8	14
Outros	2	0	3	5	9

Fonte: pesquisa de campo – setembro, 2018. (elaboração própria)



Conforme os dados apresentados na Tabela 1, percebe-se que 30 (trinta) dos escritórios pesquisados atendem com maior frequência às microempresas (ME). Destaca-se que 12 escritórios atendem com maior frequência às empresas de pequeno porte (EPP) e 22 escritórios atendem com maior frequência às empresas de pequeno porte, conforme frequência 2 da Tabela 1.

Quanto aos microempreendedores individuais (MEI), são a menor quantidade de clientes que os escritórios possuem. Na frequência 1, é o maior público em apenas 2 escritórios. Conclui-se desta forma que os escritórios não atendem ao MEI com frequência. Isso, possivelmente, deve-se ao fato do MEI, de acordo a Lei Complementar n.º 123/2006, não ser obrigado a ter um contador para manter sua escrituração contábil regular.

Por outro lado, as microempresas e empresas de pequeno porte são os tipos de empresas que os escritórios atendem com maior frequência. Isso se justifica pela grande quantidade destes tipos de empresas no Brasil. De acordo com informações do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2018), as microempresas e empresas de pequeno porte, representam 98,5% do total de empresas privadas do país.

Na sequência, questionou-se aos pesquisados se as operações de reconhecimento de receita eram realizadas com base na NBC TG 47.

Constatou-se, conforme Gráfico 1, que 64% dos escritórios pesquisados utilizam a NBC TG 47 para contabilizar as operações de reconhecimento de receitas dos seus clientes. Destaca-se que esta resposta está alinhada ao que determina a NBC TG 47, pois, conforme item C1 da norma, ela deverá ser aplicada para períodos anuais iniciados em, ou após, 1º de janei-

ro de 2018, atendendo, desta forma, às normas internacionais de contabilidade (NBC TG 47, item C1, 2016). Especialmente, como forma de demonstrar a justificativa dos 36% de escritórios mostrados que não aplicam a NBC TG 47, observa-se a Tabela 2:

Em suma, os escritórios que justificaram a não utilização da NBC TG 47, não o fazem por dois motivos: primeiro por falta de conhecimento sobre a norma, o que implica a necessidade de realizar uma capacitação técnica; segundo, por não possuir clientes com operações necessárias à aplicação da norma, neste caso atendem basicamente às microempresas. Observa-se, conforme o Gráfico 1, que 30 (trinta) dos escritórios pesquisados atendem com maior frequência as microempresas (ME).

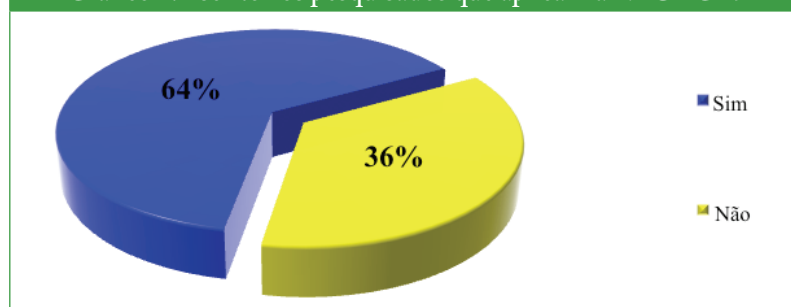
Sendo assim, 31,58% dos escritórios, que representam a soma dos percentuais das justificativas de número (3, 4, 5 e 6) não ado-

tam a NBC TG 47, possivelmente, pelo fato de serem microempresas cuja aplicação da NBC TG 47 não é necessária, tendo em vista a NBC TG 1000 que dispõe sobre a contabilidade das microempresas e empresas de pequeno porte.

Outros 31,58% dos profissionais que alegaram não utilizar a NBC TG 47 por falta de conhecimento, devem ficar atentos quanto à observância à letra “s” do item 5 do Código de Ética do Profissional da Contabilidade aprovado pela NBC PG 01, de 7/2/2019, que veda ao contador executar trabalhos técnicos contábeis sem observância das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Em seguida, indagou-se acerca do conhecimento, por parte dos dirigentes do departamento contábil e os contadores responsáveis pelos escritórios, a respeito da NBC TG 47, cujos resultados são analisados no Gráfico 2.

Gráfico 1. Escritórios pesquisados que aplicam a NBC TG 47



Fonte: pesquisa de campo – setembro, 2018. (elaboração própria)

Tabela 2 – Justificativa dos escritórios pesquisados que não aplicam a NBC TG 47

Nº	Justificativa	Percentual
1	Não justificou	36,84%
2	Falta de conhecimento	31,58%
3	Contabilização realizada por meio de notas fiscais e cupons fiscais	10,53%
4	Não possui clientes com operações que se aplique a NBC TG 47	10,53%
5	O departamento contábil trabalha apenas com apuração de simples conferência de boletos, extratos, balanço	5,26%
6	Atendem basicamente as microempresas.	5,26%

Fonte: pesquisa de campo – setembro, 2018. (elaboração própria)

Observa-se, conforme Gráfico 2, que 34% dos profissionais alegam ter pouco conhecimento. Isso pode refletir negativamente quando na necessidade da aplicação da NBC TG 47, pois ela exige do profissional muita interpretação, preparação e capacidade técnica para correta aplicação.

Por outro lado, essa falta de conhecimento pode ter sua origem em virtude da não necessidade de aplicação no escritório, em função de não possuir clientes com operações dependentes da norma em discussão, o que não impede o profissional de se capacitar, manter-se atualizado e preparado para uma possível implementação.

Destaca-se que os órgãos da classe contábil, especialmente os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs) têm empreendido esforços no sentido de oferecer cursos e treinamentos sobre a implementação da NBC TG 47, com a finalidade de os profissionais da contabilidade oferecerem informações úteis, íntegras e tempestivas para a correta tomada de decisão. Inclusive o Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (CRCMG) ofertou o curso "NBC TG 47 – Receita de Contrato com Cliente" em 16/10/2018, no sentido de treinar o profissional da contabilidade para a correta implementação da norma (CRCMG, 2018).

Na sequência, questionou-se aos pesquisados sobre o conhecimento em relação à nova metodologia. Os resultados estão expostos no Gráfico 3:

A metodologia da NBC TG 47, conforme Almeida (2018), consiste no fato de que a receita deve retratar a transferência do controle do bem ou serviço prometido ao cliente, além de ser mensurada em um valor que reflita a remuneração na qual a entidade espera ter direito de receber na venda de bens e prestação dos serviços.

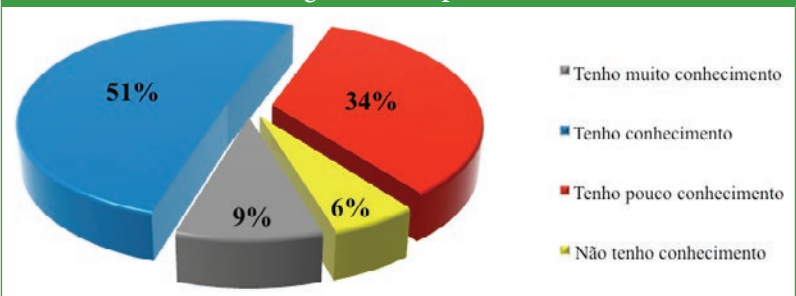
Depreende-se do Gráfico 3 que 35,85% dos profissionais alegam ter pouco conhecimento, acompanhado de 9,43% dos que não tem conhecimento em relação à metodologia. Isso trará dificuldade na aplicação da metodologia, bem como na correta implementação da norma. Por outro lado, os profissionais que possuem conhecimento (43,40%) e os que possuem muito conhecimento (11,32%) sobre a metodologia da NBC TG 47, provavelmente não encontraram muitas dificuldades na implementação da norma, no que diz respeito, a sua compreensão.

Referindo-se ao conhecimento, competências e habilidades dos pro-

fissionais, identificou-se que 62% dos pesquisados não receberam capacitação técnica para implementar a NBC TG 47. Nesse sentido, haverá muitos desafios técnicos para a devida implementação da norma. Destaca-se ainda que, 64% dos escritórios informaram aplicar a norma, no entanto, apenas 38% dos profissionais da contabilidade indicaram ter se capacitado tecnicamente para a correta implementação.

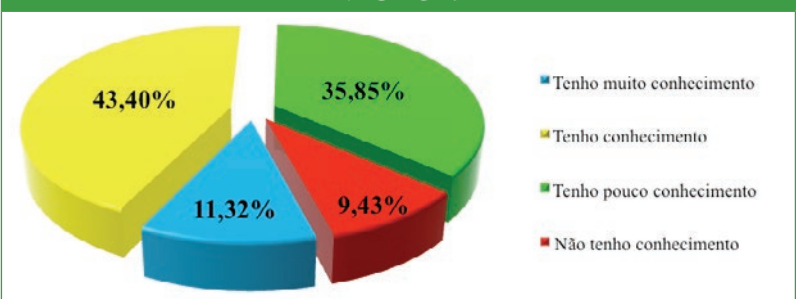
A partir de então, propôs-se aos respondentes à apresentação do(s) motivo(s) para não capacitação técnica acerca da norma. As justificativas estão abaixo relacionadas, conforme Tabela 3:

Gráfico 2. Conhecimento geral dos respondentes sobre a NBC TG 47



Fonte: pesquisa de campo – setembro, 2018. (elaboração própria)

Gráfico 3. Conhecimento dos respondentes sobre a metodologia da NBC TG 47



Fonte: pesquisa de campo – setembro, 2018. (elaboração própria)

Tabela 3 - Justificativa da não capacitação técnica dos respondentes sobre a NBC TG 47

Justificativas	Percentual
Não justificou	42%
Falta de cursos preparatórios sobre a NBC TG 47	25%
Não tinha conhecimento sobre a existência da norma	27%
Estudos mediante aprendizado na faculdade	3%
Outros	3%

Fonte: pesquisa de campo – setembro, 2018. (elaboração própria)

Diversos são os motivos apontados pelos profissionais para não terem se capacitado em relação à norma, entre eles, cabe destacar a falta de conhecimento sobre a existência da norma, representado com percentual de 27% e a falta de cursos preparatórios sobre a NBC TG 47 com o percentual de 24%.

Além disso, 6% dos respondentes não se capacitaram, pois não perceberam a necessidade de aplicação da norma. No entanto, tal fato não impede de se manterem atualizados e preparados para uma futura aplicação. Em outras respostas, representando 3% na visão do respondente as empresas dependem de cultura referente à gestão e no norte de Minas Gerais não encontram empresários preparados para receberem a norma, sendo que estes não possuem departamentos para informar a contabilidade em termos de investigar departamento como: financeiro, estoque, contratos e investidores. A Tabela 4 evidencia os elementos desafiadores sobre os quais os profissionais pesquisados se depararam no processo de implementação da NBC TG 47. Vale ressaltar que, 1 (um) representa na percepção do respondente o elemento mais desafiador, enquanto 9 (nove) representa o elemento menos desafiador:

Tabela 4 – Desafios para implementar a NBC TG 47

Desafios para implementar a NBC TG 47	Frequência								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Dificuldade no entendimento da NBC TG 47, devido sua complexidade	13	2	4	7	5	4	2	1	2
A falta de conhecimento com as normas IFRS (normas internacionais de contabilidade)	7	6	4	5	5	4	4	4	3
Dificuldades com o idioma inglês, pois inviabiliza a leitura de outros materiais	10	8	4	7	3	0	6	3	2
Escassez de material bibliográfico de apoio e formação	1	5	9	2	12	4	2	4	3
Escassez da oferta de capacitação técnica	3	5	9	6	6	4	5	1	3
Aumento do tempo de trabalho dedicado às novas rotinas da NBC TG 47	5	4	4	6	3	9	5	5	2
Dificuldade em exercer o julgamento dos fatos, conforme a NBC TG 47	6	2	3	10	8	5	3	2	2
Influência da legislação fiscal brasileira	9	5	4	3	7	4	2	7	1
Não sabe responder / não possui desafio para implementação da NBC TG 47	13	1	1	1	1	0	2	2	20

Fonte: pesquisa de campo – setembro, 2018. (elaboração própria)

Destaca-se que o maior desafio apontado é a dificuldade de entendimento da norma devido sua complexidade, respondido por 13 respondentes na frequência 1. Esta situação, possivelmente, justifica-se pela pouca vivência com os termos utilizados na linguagem das normas internacionais convergidas, resultando em dificuldades quanto à sua compreensão.

Outro desafio é o idioma inglês apontado com 10 respostas na frequência 1. O fato de a NBC TG 47 ter sido convergida a partir da IFRS 15 (norma publicada pelo Iasb e Fasb que trata de Receita de Contrato com Cliente) levou a diversos

materiais de pesquisa surgirem no idioma citado.

Quanto à influência da legislação fiscal brasileira respondido por 9 profissionais na frequência 1, resalta-se que esse desafio se dá em virtude das divergências de procedimentos presentes na NBC TG 47 comparado à determinação na legislação fiscal brasileira. Por exemplo, podem-se citar os itens 9.e, B21 a B27 e item B40 da NBC TG 47, que tratam, respectivamente, da aplicação do critério relativo à possibilidade de a entidade não receber a contraprestação, sobre a qual tem direito na identificação do contrato, vendas com direito à devolução

“O objetivo em alocar o preço da transação é alocar o preço de uma transação a cada obrigação de desempenho pelo valor de contraprestação que a entidade esperar receber pela troca de bens e serviços prometidos.”

e direito da aquisição opcional de bens ou serviços adicionais ou com desconto. A adoção destes itens por parte da entidade abrange métodos ou critérios divergentes da legislação tributária/fiscal brasileira (RFB, anexo IV, número 2, inciso I e II “alínea a e b” da instrução normativa RFB n.º 1.753/2017, alterada pela instrução normativa RFB n.º 1771/2017).

Sobre a dificuldade de exercício do julgamento dos fatos conforme a NBC TG 47, representado com 6 respostas na frequência 1 e também 10 respostas na frequência 4, destaca-se que de acordo com Souza (2009), a transição da convergência das normas brasileiras às internacionais traz a substituição de um modelo baseado em regras/normas por outro baseado em princípios, na qual a essência econômica dos fatos prevalece sobre a forma jurídica.

Além dos desafios, a aplicação da NBC TG 47 também traz benefícios. Sendo assim, foi requisitado aos respondentes à enumeração por ordem de frequência dos elementos mais motivadores para implementação da norma. Destaca-se o 1 (um) representar o elemento mais motivador, enquanto 5 (cinco) o menos motivador, conforme expostos na tabela 5:

Diante da Tabela 5, pode-se notar que tornar a elaboração das demonstrações financeiras mais eficientes é o principal elemento motivador para a implementação da NBC TG 47, com 25 respostas na frequência 1. O principal elemento motivador dos respondentes está alinhado ao intuito do lasb e do Fasb quando desenvolveram a IFRS 15. As intenções eram, por exemplo: retirar as inconsistências e deficiências observadas nas normas anteriores sobre reconhecimento de receitas; melhorar a comparabilidade das práticas de reconheci-

Tabela 5 – Elementos motivadores para implementar a NBC TG 47

Elementos motivadores para implementar a NBC TG 47	Frequência				
	1	2	3	4	5
Tornar a elaboração das demonstrações financeiras mais eficientes	25	6	4	3	3
Preparação de demonstrações financeiras com entendimento a nível internacional	12	11	12	2	2
Desenvolvimento profissional na área de contabilidade internacional	10	9	11	7	2
Oportunidade de trabalho em empresas que necessitam utilizar normas internacionais	9	5	10	11	3
Não sabe responder/não possui elementos motivadores para implementação da NBC TG 47	12	2	2	2	23

Fonte: pesquisa de campo – setembro, 2018. (elaboração própria)

# NBC TG 47

mento de receitas entre setores, entidades que operam nestes, jurisdições e mercados de capitais; bem como reduzir a quantidade de normas e interpretações e a complexidade das regras aplicáveis no reconhecimento de receita (EY, 2014).

Quanto à preparação de demonstrações financeiras com entendimento a nível internacional, respondido por 12 profissionais na frequência 1, deve-se ao fato de a harmonização da contabilidade internacional ser de grande relevância, pois, conforme Viceconti e Neves (2013), as normas internacionais de contabilidade têm como objetivo facilitar a análise dos investidores internacionais, no que se refere às demonstrações financeiras. Além disso, é uma contribuição da contabilidade à economia global, pois viabiliza investimentos e fluxos de capitais oriundos do exterior.

O desenvolvimento profissional, na área de contabilidade internacional, apontado com 10 respostas na frequência 1, demonstra que a implementação da NBC TG 47 pode proporcionar aos profissionais mais

experiências no tocante ao conhecimento de normas de contabilidade internacionais e, conseqüentemente, poderão surgir novas oportunidades e caminhos na sua trajetória profissional.

## 5. Considerações finais

Considerando que o objetivo geral desse estudo foi investigar os desafios encontrados pelos profissionais da contabilidade dos escritórios de contabilidade de Montes Claros (MG), quanto à implementação da NBC TG 47, constatou que 51% dos respondentes consideram ter conhecimento sobre a norma e 9% alegam ter muito conhecimento, ou seja, 60% conhecem a NBC TG 47, demonstrando que estes profissionais buscaram se atualizar. Por outro lado, ainda há 40% de profissionais que revelaram ter pouco ou nenhum conhecimento sobre norma.

Ademais, identificou-se que 62% dos pesquisados não realizaram capacitação técnica, para trabalhar na implementação da NBC TG 47. Já quanto aos elementos desafiadores e motivadores, destacam-se a dificuldade no entendi-

mento da NBC TG 47 e com o idioma inglês e também a influência da legislação fiscal brasileira.

O desafio, no entendimento da NBC TG 47, devido a sua complexidade, está relacionado com a pouca vivência com os termos utilizados na linguagem das normas internacionais convergidas. Quanto ao desafio com o idioma inglês, torna-se necessário que os profissionais busquem aprendê-lo. Além de facilitar

a leitura das IFRS, trabalhos científicos e pesquisas realizadas ao redor do mundo. No que se refere ao desafio da influência da legislação fiscal brasileira, possivelmente se dá em virtude das divergências de procedimentos presentes na NBC TG 47 com relação ao que é determinado na legislação fiscal brasileira.

Portanto, evidencia-se como principais contribuições desse estudo a sua efetiva utilização como

parâmetro para novas pesquisas sobre o tema, bem como a evidência da necessidade de atualização por parte dos profissionais da contabilidade.

Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se analisar os impactos da adoção da NBC TG 47 no reconhecimento e mensuração das receitas das empresas do setor de construção civil, listadas na BM&FBOVESPA.

## Referências

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Contabilidade intermediária em IFRS e CPC*. 2ª ed, São Paulo: Gen/atlas, 2018.

BRASIL. *Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006*. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Diário Oficial da União. Brasília, 14 dez. 2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm). Acesso em: 15 de novembro de 2018.

CASTILHOS, Nádia Cristina; et al. *Normas Internacionais de Contabilidade: Um Estudo Sobre a Adaptação dos Escritórios Contábeis do Município de Caxias do Sul*. Universidade de Caxias do Sul- XV Mostra de Iniciação Científica, Pós-graduação, Pesquisa e Extensão. Caxias do Sul, 2015. Disponível em: <http://www.ucs.br/etc/conferencias/index.php/mostraucspgga/xmostrappga/paper/view/4259>. Acesso em: 19 de agosto de 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Norma brasileira de contabilidade técnica geral 47- Receita de contrato com cliente*. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG47.pdf>. Acesso em: 10 de maio de 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC n.º 803/1996, alterada pela Resolução CFC 1307/2010- Código de Ética Profissional do Contador*. Disponível em: [www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_803.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_803.doc). Acesso em: 01/11/2018.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE MINAS GERAIS. *Cursos presenciais realizados em anos anteriores no CRCMG*. Disponível em: <https://crcmg.org.br/cursos/cursos-do-crc/situacao/anos-anteriores>. Acesso em: 04/04/2019.

COVA, Carlos José Guimarães. *Os Impactos da Assimilação da Norma Internacional de Relatório Financeiro (IFRS 15), que Trata do Reconhecimento das Receitas de Contratos com os Clientes, e seus Efeitos Assimétricos nas Demonstrações Financeiras das Empresas Brasileiras*. Pensar Contábil, v. 17, n. 64, Rio de Janeiro p. 48- 56, 2015. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs2.2.308/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/2623/2205>. Acesso em: 25 de maio de 2018.

ERNST e YOUNG; FIPECAFI. *Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras*. 2ª ed, São Paulo: Atlas, 2010.

EY. *Aplicando as Normas IFRS: IFRS 15 receita de contrato com clientes*. Disponível em: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia\\_IFRS\\_2015/\\$FILE/Guia\\_IFRS15\\_Web.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia_IFRS_2015/$FILE/Guia_IFRS15_Web.pdf). Acesso em: 20 de maio de 2018.

FRANÇA, Iara Soares; et al. *Cidades Médias, Fluxos Aéreos: O Papel Regional de Montes Claros/MG*. Associação de Geógrafos Brasileiros. Caderno Prudentino de Geografia, Presidente Prudente, n. 37, v.1, p.62-71, jan/jul.2015. Disponível em: <http://revista.fct.unesp.br/index.php/cpg/article/view/3554/3338>. Acesso em 04 de maio de 2018.

GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3ª ed, São Paulo: Gen/Atlas, 2018.

GRECCO, Marta Cristina Perluccio; et al. *Percepção dos profissionais brasileiros com relação ao processo de convergência contábil às normas internacionais*. UEM- Paraná, p. 111-118, 2013. Disponível em: <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/17587/12013>. Acesso em: 17 de outubro de 2018.

---

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA IBGE. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/municipio/314330>. Acesso em: 20 de agosto de 2019.

---

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS. *Quem nós somos*. Disponível em: <https://www.IFRS.org/about-us/who-we-are/>. Acesso em: 12/11/2018.

---

KPMG. *Desafios de um processo de convergência*. 2.ed. 2008. Disponível em: [http://www.kpmg.com.br/publicacoes/audit/IFRS/IFRS\\_hoje\\_2\\_jul\\_08.pdf](http://www.kpmg.com.br/publicacoes/audit/IFRS/IFRS_hoje_2_jul_08.pdf). Acesso em: 25/08/2018.

---

PIROLO, Gabriel Moreira. SANTOS, Eliézer Oliveira. SANCHES, Simone Leticia Raimundini. GONÇALVES, Marguit Neumann. *O IFRS 15 no reconhecimento das receitas em empresas de construção civil listadas na BM&FBOVESPA*. Anais X Congresso ANPCONT. Ribeirão Preto, 2016. Disponível em: <https://docplayer.com.br/42650192-O-IFRS-15-no-reconhecimento-das-receitas-em-empresas-de-construcao-civil-listadas-na-bm-fbovespa.html>. Acesso em: 16 de junho de 2018.

---

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Instrução Normativa RFB n.º 1753/2017 alterada pela Instrução Normativa RFB n.º 1771/2017-Dispõe sobre os procedimentos para anular os efeitos dos atos administrativos emitidos com base em competência atribuída por lei comercial que contemplem modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=87571&visao=anotado>. Acesso em: 10 de novembro de 2018.

---

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/RO/Anexos/Perfil%20das%20ME%20e%20EPP%20-%2004%202018.pdf>. Acesso em: 06 de novembro de 2018.

---

SILVA, Pedro Cláudio; WEFFORT, Elionor Farah Jreige; PETERS, Marcos Reinaldo Severino; CIA, Joanília Neide de Sales. *Impacto da Adoção das IFRS nas Empresas Brasileiras de Saneamento: a Percepção dos Profissionais do Setor*. v. 21 n. 2 (2010): Volume 21, número 2, abril/junho. 2010. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/885>. Acesso em: 10 de agosto de 2018.

---

SOUZA, Alan A. S. e COUTINHO FILHO, Fernando B. *Harmonização Internacional: um estudo sobre as dificuldades de convergência das normas contábeis brasileiras em relação às normas internacionais de contabilidade (IFRS)*. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. Anais. São Paulo, 26 e 27 de Julho de 2007.

---

SOUZA, Ricardo Garcia. *Normas internacionais de contabilidade: percepções dos profissionais quanto às barreiras para sua adoção no Brasil*. Dissertação apresentada à Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2009. Disponível em: [http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/5692/6807\\_0200641.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/5692/6807_0200641.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em: 19 de agosto de 2018.

---

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES Silvério das. *Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras*. 17.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2013.

---