



Divulgação dos principais assuntos de auditoria sobre o reconhecimento de receitas: uma análise comparativa

Submetido em: 19/02/2019

Aprovado em: 19/04/2019

Ana Carolina Vasconcelos Colares¹
Jaqueline Nunes da Silva²
Alisson Bruno de Oliveira³
Christian Luiz Gonçalves Moreira⁴
Demian Silva Aguiar⁵

Resumo

O Pronunciamento Técnico CPC 47, que estabelece um conjunto de medidas e tratamentos a serem aplicados no reconhecimento de receita decorrente de contratos com clientes, foi recentemente divulgado e ainda há poucos estudos que relacionam a aplicação da norma e os efeitos da sua divulgação. Nessa ótica, a presente pesquisa tem como objetivo analisar comparativamente a divulgação dos principais assuntos de auditoria sobre o reconhecimento de receitas durante o exercício de 2017. Assim, foi aplicado o estudo de 105 empresas brasileiras listadas na B3 analisando os motivos levantados e as conduções utilizadas pelos auditores independentes no reconhecimento de receitas. Durante essa análise observou-se que três dos setores de atuação das empresas concentram 79,19% dos PAA, com média de 3,295 PAA por relatório. As firmas do tipo *Big Four* foram responsáveis por 81% do total de organizações auditadas, por 84% dos motivos para ser PAA de receitas e 85% do total de conduções. Ao nível de governança corporativa, Novo Mercado e Tradicional Bovespa, respondem por 92,48% dos PAA sobre reconhecimento de receitas relatados. Considerando a categorização de motivos de ser PAA, observou-se que 5 das 12 categorias respondem por 71,79% dos motivos de ser PAA e 5 categorias de condução respondem por 59,47% das conduções utilizadas. Os resultados obtidos permitem concluir que enquanto os motivos se concentram em aspectos relacionados à complexidade no reconhecimento de receitas e no alto volume e valor das

¹Professora Assistente do Departamento de Ciências Contábeis da PUC Minas. Doutoranda em Ciências Contábeis pela UFMG. E-mail: carolinacolares@pucminas.br

²Graduado em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. E-mail: jack_nsilva@yahoo.com.br

³Graduado em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. E-mail: alissontilico@hotmail.com

⁴Graduado em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. E-mail: christianmoreira@uol.com.br

⁵Graduado em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. E-mail: demian.sa@outlook.com

transações, as conduções fixaram-se nos controles internos e análise documental e ainda que há uma tendência na padronização dos motivos e conduções adotados pelas firmas de auditoria, sobretudo as *Big Four*, o que ressalta ser uma postura mais conservadora dessas empresas. Na mesma linha, constatou-se que os níveis com maior governança corporativa possuem uma média maior de motivos e conduções o que pode ser explicado por possuírem regras mais rigorosas e maiores níveis de transparência.

Palavras-chave: novo relatório de auditoria; principais assuntos de auditoria; reconhecimento de receitas; IFRS 15.

1. INTRODUÇÃO

Ainda há poucos estudos que analisam os efeitos ou determinantes da divulgação dos principais assuntos de auditoria (PAA), pois trata-se de uma recente alteração na estrutura do relatório de auditoria baseada na NBC TA 701, que os define como as áreas avaliadas de maior risco de distorção relevante, áreas das demonstrações contábeis que também envolveram julgamento significativo por parte da administração ou efeito sobre a auditoria de fatos ou transações significativos ocorridos (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016). No entanto, no âmbito internacional, essa mudança tem sido implementada há mais tempo que no Brasil e já sendo identificadas algumas evidências empíricas relacionadas.

No estudo de Köhler, Ratzinger-Sakel e Theis (2016), os autores constataram que a seção dos principais assuntos de auditoria não tem valor comunicativo, o que implica que os investidores têm dificuldades em processar a informação transmitida por eles. A pesquisa de Lennox, Thompson e Schmidt (2015) corrobora com os achados e complementa que os investidores já foram informados sobre a grande maioria dos riscos de relatórios financeiros antes que os relatórios de auditoria estendido fossem introduzidos. Por outro lado, Cardoso e Matos (2017) constataram que o investidor valoriza relatórios de auditoria e percebe qualidade significativamente maior nas demonstrações financeiras e no trabalho do auditor quando apresentam os resultados dos procedimentos efetuados nas áreas consideradas como as mais significativas pelo auditor, embora não se tenha identificado diferença significativa de propensão a investir.

Quanto às variáveis relacionadas com a divulgação dos PAA, também há poucas evidências encontradas. Na pesquisa de Marques e Souza (2017), os autores constataram que as empresas auditadas pelas *Big Four* e aquelas listadas em níveis diferenciados de governança corporativa na B3 apresentaram menores médias de PAA reportados, porém não se observaram diferenças estatisticamente significativas em uma amostra de 49 empresas.

Os resultados de Dogan e Arefaine (2017) sugerem ainda que os auditores são céticos sobre o relatório de auditoria ser tão específico e transparente quanto o esperado pelo IASB (*International Auditing and Assurance Standard Board*), uma vez, que, existe um medo subjacente de ultrapassar os limites da confidencialidade entre auditor e auditado.

Baseado nos estudos anteriores busca-se nesta pesquisa analisar comparativamente a divulgação dos principais assuntos de auditoria sobre o reconhecimento de receitas, durante o exercício de 2017, um dos temas mais citados como PAA conforme pesquisa do Ibracon (2017). Para alcançar o objetivo geral, propõe-se ainda a análise dos seguintes objetivos específicos: Investigar a relação da divulgação desse tema como principal assunto de auditoria com os setores econômicos da B3; analisar a relação da divulgação desse tema como principal assunto de auditoria com o tipo de empresa de auditoria; verificar a relação da divulgação desse tema com o nível de governança apresentada pelas empresas; e, verificar como foi conduzido esse assunto nos procedimentos de auditoria.

Este estudo contribuirá com melhor entendimento sobre os efeitos da divulgação dos principais assuntos de auditoria, orientando profissionais, empresas e usuários na interpretação e na observação da reação do mercado frente à sua divulgação. Além disso, trata-se de um tema oportuno, dada a aplicação do pronunciamento contábil CPC 47 correlacionado à norma Internacional de Contabilidade – IFRS 15, que estabelece um conjunto de medidas a serem aplicadas no reconhecimento de receita decorrente de contratos com clientes.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1. Novo relatório de auditoria independente

Através de uma pesquisa documental, realizada por meio da literatura relacionada e das normas internacionais de auditoria, Nwaobia, Luke e Theophilus (2016) avaliaram se os novos padrões de relatórios de auditoria podem ser considerados uma resposta às lacunas de expectativas criadas para o processo de auditoria, assim entendidas como a diferença de percepção, acerca do que seria a auditoria, na opinião dos principais interessados. A conclusão do estudo é de que a qualidade do relatório do auditor é fundamental para os usuários e que os novos padrões são uma resposta adequada à demanda deles por relatórios mais informativos e relevantes. Na opinião dos autores o novo regime aumentará a confiança dos usuários e contribuirá com a transparência e qualidade da auditoria, na medida em que reduz as assimetrias

das informações, que são a base para tomada de decisão. Também contribuirá no diálogo entre o auditor e os responsáveis pela governança.

Pornupatham (2016) estudou os diversos pontos de vista entre auditores, usuários profissionais, representados por alunos do Mestrado em Finanças, e usuários gerais, representados por estudantes de Master in Business Administration (MBA) na Tailândia, acerca do novo relatório de auditoria proposto pelo International Auditing and Assurance Standards Board (IASB). A pesquisa foi feita por meio de um questionário aplicado a 137 pessoas que abordava áreas como responsabilidade de gestão, responsabilidade do auditor, principais questões de auditoria, continuidade da entidade e valor geral do relatório. Os resultados indicaram a existência de uma diferença de expectativas entre auditores e usuários em relação ao novo relatório de auditoria. Os usuários profissionais valorizaram bastante as seções do novo relatório enquanto os auditores se sentiram inseguros sobre sua utilidade, possivelmente por estarem preocupados com o custo e com o aumento da sua carga de trabalho na preparação do relatório. Os usuários em geral demonstraram menor interesse no novo relatório do que usuários profissionais, provavelmente pela dificuldade em compreender as informações fornecidas, prestando assim menos atenção às informações disponibilizadas.

Matos e Cardoso (2017) propuseram um debate sobre três hipóteses formuladas a partir da mudança na regra de apresentação do relatório do auditor independente com a inclusão dos principais assuntos de auditoria. A pesquisa foi elaborada com 169 participantes de dois públicos específicos: investidores individuais sem vínculo com alguma organização e investidores e analistas de investimento de algumas organizações que exercem atividade ligada ao mercado financeiro. Os resultados apontam para uma valorização dos relatórios de auditoria que contenham as informações sobre os principais assuntos de auditoria e consideram ser de maior qualidade esses relatórios, porém a propensão aos investimentos nas empresas não é alterada em função da abordagem dos principais assuntos de auditoria.

Cordos e Fulop (2017) apresentaram um estudo sobre as percepções dos usuários referente às mudanças propostas pelo IASB considerando a introdução dos principais assuntos de auditoria nos relatórios auditados. A pesquisa foi realizada em 2013 pelo referido órgão e analisou as repostas dos europeus. Foi observado que a grande maioria (87%) concorda com a inclusão dos principais assuntos de auditoria nos relatórios auditados, enfatizando que essa mudança será benéfica para a todos os envolvidos embora 50% dos entrevistados demonstre preocupação quanto a normatização, que deverá fornecer uma estrutura adequada de orientação aos auditores para a emissão desse novo relatório.

Costa, Freire e Araújo (2017) estudaram como estão estabelecidos os Principais Assuntos de Auditoria (PAA) no Novo Relatório do Auditor Independente (NRA), com o objetivo de identificar e analisar o seu teor e especificação. A amostra foi composta por 13 empresas do setor de construção civil pertencentes ao segmento do Novo Mercado. A pesquisa realizada utilizou a abordagem qualitativa e caráter exploratório, selecionando nuvens de palavras dentro de cada PAA, para auxiliar na identificação dos PAA destacados, o motivo da escolha e maneira que foram conduzidos no trabalho. Observou-se uma média de quatro PAA por relatório, sendo que 22% deles referiam-se a “Reconhecimento de receita. Verificou-se ainda a adequação à norma no que remetia aos critérios para considerar um risco como PAA e se os mesmos continham procedimentos aplicados de forma individual à cada uma delas. Apesar de estar de acordo com as normas, os assuntos divulgados envolviam situações usuais, indicando que as empresas de auditoria tiveram uma postura mais conservadora, tratando as regras e não as exceções. Outro ponto levantado refere-se à subjetividade dos parâmetros para determinar o PAA.

Marques e Souza (2017) estudaram quais são os PAA, conforme NBC TA 701, reportados pelas empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA analisando também o conteúdo das motivações para a opinião acerca do risco de descontinuidade (NBC TA 570). A amostra foi composta por 49 empresas que compunham o IBOVESPA em dezembro de 2016. As metodologias utilizadas foram a análise de conteúdo, a estatística descritiva, testes de diferenças entre as médias/medianas e a correlação de Spearman. Observou-se uma média de 3,89 PAA por relatório. Quatro tipos de PAA foram responsáveis por 54% do total de PAA reportados: 16% sobre “Recuperabilidade dos ativos”, 15% sobre “Contingências”, 13% sobre “Reconhecimento de receitas” e 10% sobre “Projeção de resultados futuros para realização de ativos”. Observou-se que a maioria dos PAA reportados relaciona-se à estimativas e/ou que possibilitam o gerenciamento de resultados, tratando-se daqueles assuntos que aumentam o risco de auditoria e que o segmento econômico não interferiu na média dos resultados. A análise de correlação sugere que quanto maior o nível de governança, menor será a propensão a se reportar um PAA dessa categoria. Além disso, verificou-se que quanto maior a quantidade de PAA, maior será a quantidade de páginas do relatório.

Manuel e Quel (2017) estudaram o que se sabe sobre a “expectativas dos usuários” ou “expectativa quanto ao desempenho da auditoria” e como o Novo Relatório de Auditoria está abordando este assunto. O estudo desenvolvido foi do tipo qualitativo, baseado na revisão do histórico de estudos, as mais atuais iniciativas debatidas globalmente nos mais diversos fóruns, observação e interação em encontros profissionais, congressos e reuniões de trabalho, além da

revisão bibliográfica e análise documental. As principais mudanças adotadas para atender às expectativas do usuário foram: a reorganização dos parágrafos buscando refletir a ordem de importância dos assuntos, a confirmação de independência do auditor em relação a companhia auditada, a declaração do Chief Executive Officer (CEO) e Chief Financial Officer (CFO) quanto à existência de incerteza relevante relacionada com a capacidade da companhia de continuar operando, a inclusão de um novo parágrafo para empresas listadas detalhando os PAA encontrados durante a auditoria, uma nova seção sobre outras informações que acompanham as demonstrações financeiras e os resultados dos procedimentos de auditoria aplicados, a avaliação dos executivos quanto à sua responsabilidade de a companhia continuar operando, e a descrição mais detalhada das responsabilidades do auditor, inclusive quanto ao tema da continuidade operacional da companhia.

Severiano, Alencar e Garcia (2017) propuseram identificar quais serão os principais obstáculos que a adoção da IFRS 15 poderá provocar nas empresas brasileiras que estão sujeitas a adoção da referida norma. Utilizando-se de uma pesquisa qualitativa com a adoção do método de amostragem por acessibilidade, foram aplicados questionários estruturados com roteiro de perguntas pré-determinadas a seis profissionais experientes que atuam nas áreas contábeis de grandes empresas e auditoria das demonstrações contábeis. Os profissionais entrevistados levantaram muitos pontos que demandarão observações e adequações nas empresas como, por exemplo, a revisão de processos internos e dos sistemas de informação, além do desenvolvimento dos controles internos das organizações. A conclusão do estudo é de que a nova IFRS 15 provocará impactos positivos no tange ao alinhamento do método de reconhecimento da receita entre as empresas embora possa demandar uma antecipação da análise dos impactos e adequação aos novos requerimentos pelas empresas brasileiras.

Colares, Alves e Ferreira (2018) estudaram a perspectiva dos auditores independentes acerca das novas regras do relatório do auditor independente adotadas no fim de 2016 e seus desdobramentos no planejamento e na cobrança dos honorários. Utilizando o método de pesquisa descritiva, exploratória e documental, foram aplicados 63 questionários a auditores independentes com ampla experiência e cargos de gerência nas empresas. Os resultados mostraram que a maioria dos auditores concorda com a importância da comunicação dos principais assuntos de auditoria e também acreditam que haverá um aumento dos honorários e do tempo de planejamento a depender do tamanho da empresa, órgãos reguladores e se a empresa nunca foi auditada anteriormente. No entanto, entendem que as empresas com melhores práticas de governança terão menor impacto.

2.2. Reconhecimento de receitas

Nos últimos anos, o movimento de convergência das normas contábeis ao redor do mundo tem aumentado significativamente, tonando-se um tema frequentemente analisado e discutido nos diversos segmentos envolvidos com relatórios financeiros. Aí estão incluídos os que preparam, os que auditam e os analistas de mercados financeiros, que, apoiando os investidores e credores, representam o primeiro e grande grupo de usuários de tais relatórios.

A adoção das normas contábeis emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB), chamadas de International Financial Reporting Standard (IRFS) continuará exigindo muito esforço de todos os que se relacionam com a informação contábil.

Para o IASB, a receita é reconhecida quando se pode ser medida em base confiável. De igual modo, e por estar associado ao ativo, o seu reconhecimento ocorre simultaneamente ao aumento do ativo ou à redução do passivo. Somente após existir plenas condições de reconhecimento do ativo é que a receita também será reconhecida. Ainda, de acordo com IASB, a receita deve ser medida por itens que possuem bases confiáveis e “grau suficiente de certeza”. (NIYAMA, 2008, p.197, grifo nosso).

Considerando que a relação existente entre comprador e vendedor é específica de cada transação, a rigor não deveriam existir padrões ou regras para determinar que momento uma transação específica será reconhecida. Isso representa um problema para os legisladores na medida em que a criação de normas contábeis terá dificuldade em enquadrar todos os casos existentes. Esse aspecto termina por fortalecer a posição daqueles que acreditam que deve prevalecer a essência sobre a forma. NIYAMA (2008, p.197).

A maioria das normas que versavam sobre o reconhecimento de receita determinava que a entidade reconhecesse suas receitas de vendas considerando a transferência dos riscos e benefícios da propriedade. No Pronunciamento Técnico CPC 47 o foco está no controle, ou seja, uma entidade deve avaliar a transferência de um bem ou serviço considerando o momento em que o cliente obtém o controle desse bem ou serviço. (GELBCKE et al., 2018)

Para tanto, o novo pronunciamento estabeleceu requisitos para reconhecimento e mensuração de receitas de contratos de clientes, definindo cinco etapas que devem ser percorridas para se identificar, reconhecer e mensurar receitas de operações mercantis que estejam abarcadas pelo escopo da norma, quais sejam: Etapa 1- Identificação do contrato com cliente; Etapa 2- Identificação das obrigações contratuais de performance (desempenho); - Etapa 3- Determinação do preço de transação; Etapa 4- Alocação do valor de contrato nas

obrigações de performance (desempenho) e Etapa 5- Reconhecer a receita quando (ou a medida que) a entidade satisfizer uma obrigação de performance (desempenho).

O princípio fundamental deste modelo reside no dever de as entidades reconhecerem a receita para representar a transferência dos bens ou serviços prometidos aos clientes – e o montante da receita reconhecida deve refletir a contraprestação que elas esperam receber em troca desses bens ou serviços.

Cova (2015) analisou os principais aspectos da implementação da norma IFRS 15 destacando as alterações nas práticas contábeis adotadas em alguns ramos de atividade empresarial de capital aberto no Brasil e os impactos desses ajustes nas demonstrações financeiras e nos processos de negócios dessas empresas. Os dados da pesquisa bibliográfica e documental foram levantados através de materiais publicados em livros, artigos, revistas e legislação sendo tratados de forma qualitativa com limitação em função dos escassos materiais decorrente da recente aplicabilidade da norma IFRS 15. O autor concluiu que para as empresas de capital aberto no Brasil a assimilação dos princípios impostos pela IFRS 15, na qual, afetará o reconhecimento, a mensuração e a divulgação de receita, sendo, esta, o indicador de desempenho financeiro mais importante para a avaliação das empresas, demandará um criterioso planejamento de implementação em decorrência dos impactos em diversas áreas da empresa, tais como, de tecnologia de informação, de gestão tributária, de assessoria jurídica, de marketing e vendas, de recursos humanos, de relação com os investidores, da alta administração e não apenas do departamento financeiro.

Oncioiu e Tănase (2016) desenvolveram um estudo com objetivo de delinear uma visão ampla dos requisitos da IFRS 15 com relação ao reconhecimento de receita. O estudo trouxe como principal resultado, a confusão dos profissionais mediante à utilização da IFRS 15, sugerindo como causa relevante a utilização da IFRS 15 a partir de conceitos presentes em outras orientações, como a IAS 11 e a IAS 18. De acordo com a pesquisa, os conceitos sobre a receita, arranjos e valor justo seriam os mais passíveis de divergências e conclui que a adoção da IFRS 15 é complexa. Todavia, a implementação do padrão garante aos usuários de demonstrações contábeis, acesso a informações mais úteis.

Khamis (2016) procurou destacar as percepções de preparadores (contadores-chefes, executivos de contas e etc.) e auditores egípcios sobre a IFRS 15, focando no nível de familiaridade, padrão e facilidade de aplicação em diferentes setores de negócios no Egito. O estudo se baseou em entrevistas, indicação de estudo de caso e questionário com uma amostra de 34 preparadores e 31 auditores egípcios, sendo, que, 88,3% dos participantes trabalhavam em empresas de contabilidade local ou em empresas de diversos setores econômicos e os

preparadores possuíam, em média, 8,56 anos e os auditores 7,6 anos de experiência na função de contador. Os resultados concluíram que para a aplicação dos princípios da IFRS 15 as empresas devem avaliar seus sistemas e processos de reconhecimento da receita porque haverá um impacto significativo, para mais ou para menos dependendo do setor da economia e que preparadores e auditores egípcios, apesar do longo período de divulgação da IFRS 15, não estão familiarizados e consideram difícil a aplicação de seus conceitos e princípios da IFRS 15, sendo relevante, segundo a recomendação de Khamis (2016), um programa de treinamento e educação sobre princípios.

Dani et al. (2017) analisaram 23 empresas brasileiras de construção civil listadas na BM&FBovespa, no período de 2013 à 2015. Foram analisados dados trimestrais das empresas, com o objetivo de relacionar a qualidade da informação contábil e a adoção antecipada da norma IFRS 15. Os resultados da pesquisa evidenciaram que a adoção antecipada da IFRS15 é relevante no sentido de que tornam as receitas mais comparáveis e consistentes, o que anteriormente era inviabilizado pela adoção de diferentes critérios para a contabilização das receitas. Ainda de acordo com o estudo, as organizações que adotam a norma IFRS 15 possuem maior relevância informacional e atendem as expectativas do mercado, gerando impacto positivo no valor das ações no mercado financeiro.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia científica compreende o conjunto de etapas ordenadamente dispostas a serem executadas na investigação de um fenômeno. A presente pesquisa é classificada quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem do problema conforme Beuren et al. (2008).

Quanto aos objetivos, o estudo se caracteriza por ser descritivo. A pesquisa descritiva é uma característica do enfoque dos objetivos deste trabalho, podendo ser definida por “descrever, narrar, classificar características de uma situação e estabelece conexões entre a base teórico-conceitual existente ou de outros trabalhos já realizados sobre o assunto” (CHAROUX, 2006, p. 39). Para alcançar o objetivo desta pesquisa o qual é analisar comparativamente a divulgação dos principais assuntos de auditoria sobre o reconhecimento de receitas, durante o exercício de 2017, faz-se necessário descrever o conteúdo dos relatórios de auditoria, em especial os PAA relacionados com reconhecimento de receitas, para se obter dados e resultados que possam ser quantificados e analisados.

Além de descritiva, a pesquisa também é classificada como exploratória, tendo em vista a abordagem de um tema recente e pouco estudado, que é a alteração da estrutura do relatório

de auditoria independente com inclusão na forma de divulgação do auditor quanto aos principais assuntos de auditoria. Mesmo no contexto internacional, o qual a norma foi discutida pelo IFAC (*International Federation of Accountants*) e aplicada aos relatórios financeiros no exercício de 2015, a temática ainda é pouco explorada, sendo evidenciadas poucas publicações sobre o tema nas plataformas internacionais de periódicos acadêmicos.

Com relação aos procedimentos da pesquisa, estes se referem à forma pela qual se conduz o estudo, com um foco na maneira como se obtém os dados (BEUREN et al., 2008). Este estudo utiliza a pesquisa documental, uma vez que serão analisados os relatórios de auditoria independente das empresas brasileiras de capital aberto no exercício de 2017.

Sobre a abordagem do problema, esta pesquisa possui natureza qualitativa e quantitativa. Para responder o problema de pesquisa, faz-se necessário analisar inicialmente a divulgação dos principais assuntos de auditoria quanto ao reconhecimento de receitas, analisando também a justificativa desses assuntos e como as auditorias adereçaram a esse tema. A abordagem quantitativa se destaca por possuir dados e evidências coletadas que podem ser quantificados e mensurados estatisticamente, visando constatar se tais PAA teriam relação estatisticamente significativa com os setores de atuação e tipo de auditor independente.

3.1. Amostra e coleta dos dados

O universo de estudo foi coletado dentre as empresas listadas na B3, excluídas as empresas do setor financeiro, por possuírem uma contabilidade bastante peculiar, inclusive com regulamentação diferenciada, além das empresas estrangeiras, já que alguns países não adotaram a IFRS. Foram excluídas também empresas que apresentaram dados incompletos, resultando em um universo de 299 empresas. A amostra incluiu as empresas em recuperação judicial que publicaram as demonstrações consolidadas ao final do ano de 2017. Dentre essas, 105 empresas apresentaram como principal assunto de auditoria o Reconhecimento de Receita. Com base nisto, a amostra da pesquisa foi de 105 companhias divididas entre os seguintes setores econômicos da B3:

Tabela 1 – Empresas da amostra por setor econômico

Setor Econômico	Empresas	%
Bens Industriais	21	20
Consumo Cíclico	28	27

Consumo Não Cíclico	6	6
Materiais Básicos	2	2
Saúde	6	6
Tecnologia da Informação	5	5
Telecomunicações	4	4
Utilidade Pública	33	31
TOTAL	105	100%

Fonte: Resultados da pesquisa (2018)

Durante a coleta dos dados, foram consideradas variáveis tais como setor, empresa responsável pela auditoria, nível de governança, tipo de opinião de auditoria, a quantidade de principais assuntos de auditoria e o conteúdo destes, analisando se havia PAA de reconhecimento de receitas ou não.

Para que pudesse ser analisado o conteúdo dos relatórios das empresas da amostra, os PAA foram categorizados conforme o Quadro 1, na qual, foram definidas categorias para o motivo alegado pelos auditores independentes para que o assunto fosse classificado principal assunto de auditoria sobre reconhecimento de receitas e também, categorias para entendimento sobre como a auditoria conduziu tal assunto.

Quadro 1 – Categorias de enquadramento da amostra

Categoria - Motivo de ser PAA
Alto nível de utilização e dependência dos sistemas de informática
Alto valor das Transações
Alto volume e descentralização de Transações
Complexidade na determinação do MOMENTO do reconhecimento da Receita
Complexidade na manutenção de rotinas e controles internos
Complexidade na MENSURAÇÃO da Receita
Elevado nível de automação do processo de registro de receitas e riscos de distorções relevantes
Julgamento da administração envolvido no reconhecimento da Receita
Potencial impacto do reconhecimento de receitas nas demonstrações financeiras consolidadas e/ou individuais da Companhia
Premissas complexas para reconhecimento da receita
Reconhecimento de Receitas de Combinação de Negócios
Retomada das atividades operacionais da companhia
Categoria - Condução da Auditoria
Ampliação da análise (época, natureza ou extensão) dos procedimentos de auditoria para obter evidências suficientes e adequadas

Avaliação / Adequação das divulgações
Avaliação da aderência às políticas e estimativas contábeis adotadas pela Companhia
Avaliação de existência de tendências não usuais
Entendimento sobre o setor de atuação, os fluxos de negócios e de aspectos contratuais praticados pela Companhia
Entendimento, Avaliação e Testes dos Controles Internos
Execução de confirmações externas
Inspeções, Conciliações e Testes Documentais por amostragem.
Necessidade de recálculo e/ou ajuste das demonstrações
Realização de indagações, entrevistas e questionários para uma amostra
Revisão dos papéis de trabalho
Utilização de Especialistas

Fonte: Resultados da pesquisa (2018)

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A amostra apresentou um total de 105 PAA sobre reconhecimento de receita, ou seja, 30,35% do total de 346 PAAs apresentados nas 105 empresas da amostra. A Tabela 2 apresenta a quantidade percentual de PAA de receita por setor:

Tabela 2 – PAA por setor da amostra

	Quantidade Total de Empresas por Setor	PAA sobre Receita por Setor	Percentual de PAA de Receita no Setor
Bens Industriais	63	21	33,33%
Consumo Cíclico	78	28	35,90%
Consumo Não Cíclico	25	6	24,00%
Materiais Básicos	32	2	6,25%
Petróleo, Gás e Biocombustíveis	9	0	0,00%
Saúde	14	6	42,86%
TI	7	5	71,43%
Telecom	4	4	100,00%
Utilidade Pública	67	33	49,25%
Total Geral	299	105	-

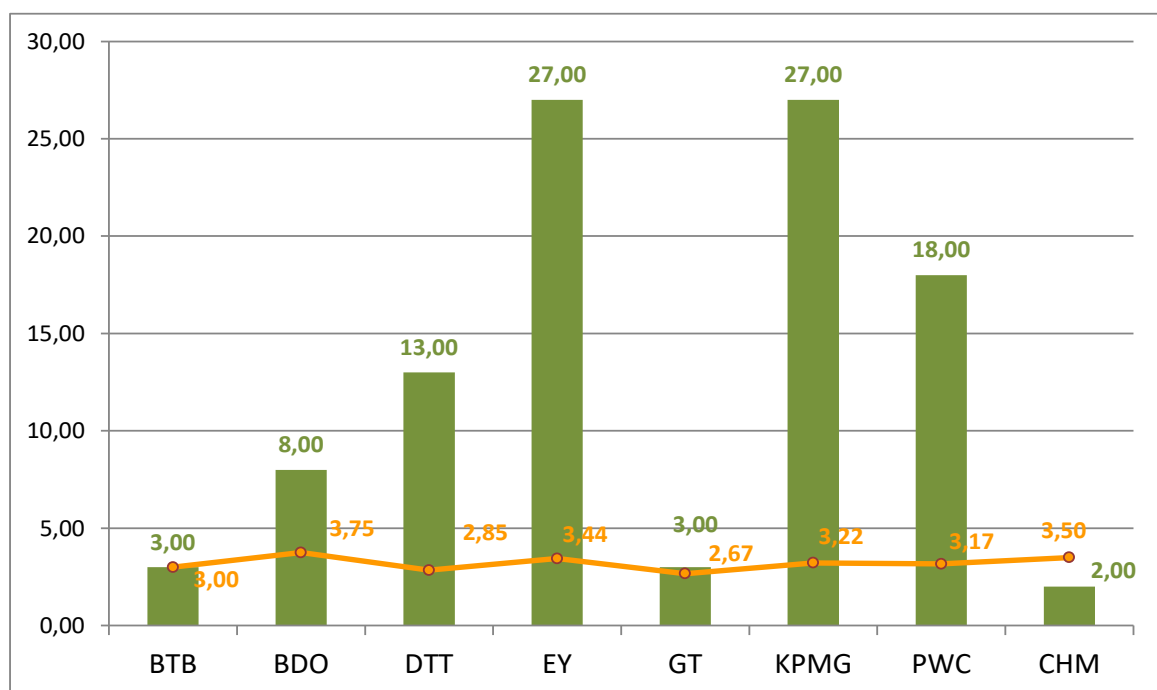
Fonte: Resultados da pesquisa (2018)

A participação percentual do PAA de receitas foi mais significativo nos setores de Telecomunicações, Tecnologia da Informação e Utilidade Pública, no correspondendo a

100,00%, 71,43% e 49,25%, respectivamente. Esses percentuais são bastante relevantes, sugerindo que o Reconhecimento de Receitas, nesses setores, possui complexidades que merecem a atenção dos auditores.

O Gráfico 1 mostra a quantidade de relatórios e média de PAA por firma de Auditoria, quais sejam: Baker Tilly Brasil RS Auditores Independentes S/S (BTB), BDO RCS Auditores Independentes SS (BDO), Deloitte Touche Tohmatsu (DTT), ERNST & YOUNG (EY), Grant Thornton (GT), KPMG, PricewaterhouseCoopers (PWC) e Crowe Horwath Macro A.I. (CHM).

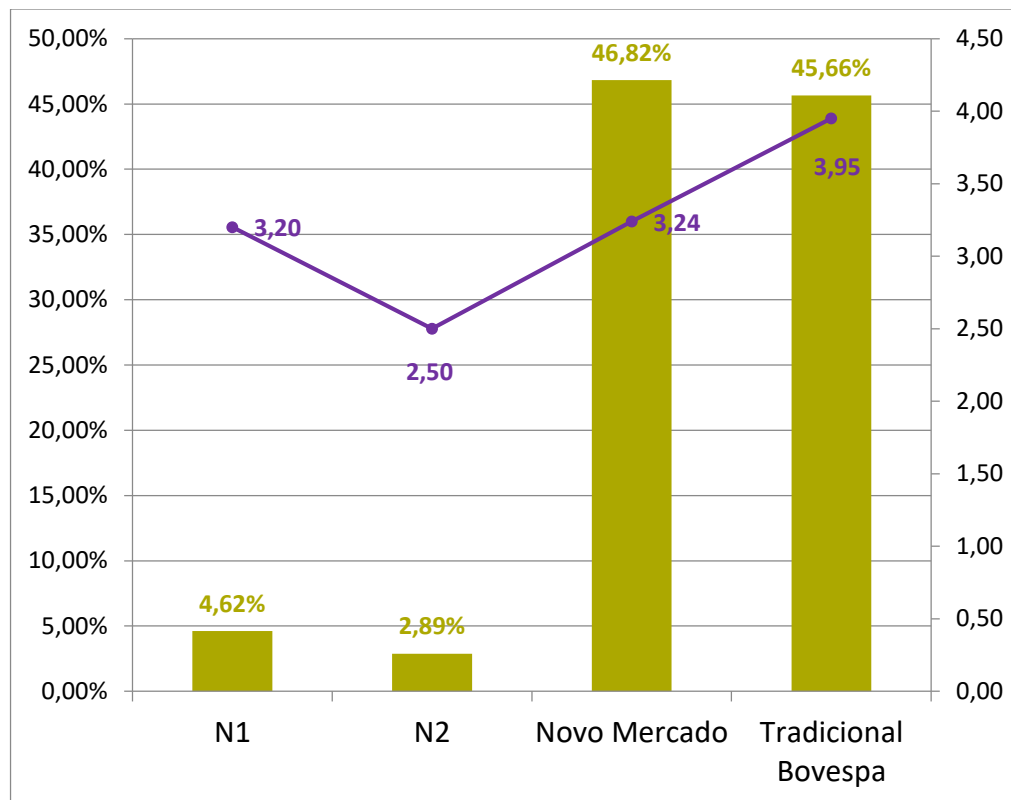
Gráfico 1 – Quantidade de Relatórios e Média de PAA por firma de Auditoria



Fonte: Resultados da pesquisa (2018)

Com base no Gráfico 1, observa-se que 85 empresas são auditadas pelas quatro maiores firmas de auditorias, denominadas *Big Four*, o que representa 81% do total de entidades auditadas. A média total de Principais Assuntos de Auditoria (PAA) por relatório é de 3,295, e, portanto, nota-se que sete das 12 firmas de auditoria apresentam média inferior. Foram excluídas do gráfico as firmas que fizeram menos de duas auditorias no período considerado: Mazars Auditores Independentes, Pemom Auditores Independentes S.S., Taticca Auditores Independentes S.S e Tríplíce auditoria, que fizeram 01 auditoria cada uma, indicando 02, 05, 08 e 03 PAA's, respectivamente, em seus relatórios. No entanto, os PAA's indicados por elas compõem a média geral apresentada.

Gráfico 2 – PAA por tipo de Governança



Fonte: Resultados da pesquisa (2018)

O Gráfico 2 mostra a relação entre a quantidade total de PAA's e o nível de Governança das empresas auditadas. Percebe-se que 92,49% dos PAA foram relatados em empresas pertencentes ao Novo Mercado e ao nível tradicional Bovespa. Nota-se ainda que as empresas pertencentes aos níveis de governança N1, N2 e Novo Mercado possuem uma média de PAA abaixo da média da amostra, que é de 3,295, o que sugere que um maior nível de governança reduz a indicação de assuntos de auditorias por parte dos auditores. As empresas listadas nos níveis Balcão Organizado, Bovespa Mais e Bovespa Fix, 3, 2 e 1, respectivamente, foram tratados como Tradicional Bovespa.

Analisando a distribuição dos PAA sobre reconhecimento de receita por nível de governança percebe-se que a concentração se mantém nas empresas pertencentes ao Novo Mercado e ao nível tradicional Bovespa, respondendo, da mesma forma, por 86% do total.

A Tabela 3 descreve o perfil das opiniões de auditoria na amostra. A maioria dos relatórios de auditoria não indicou ressalva ou qualquer outro tipo de opinião modificada.

Tabela 3 – Opinião de auditoria

Tipo de opinião	Quantidade de Relatórios	%
Com ressalva	2	1,90%
Sem ressalva	103	98,10%
Total	105	100,00%

Fonte: Resultados da pesquisa (2018)

Já a Tabela 4 apresenta a quantidade de principais assuntos de auditoria por relatório, sendo que a média de PAA por relatório de auditoria é de 3,295. Não foi observado nenhum relatório sem PAA, o que normalmente aconteceria em relatórios com abstenção de opinião ou quando o auditor entende que não há principais assuntos de auditoria a serem reportados, conforme NBC TA 701 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Tabela 4 – Quantidade de PAA por relatório

PAA por relatório	1	2	3	4	5	6	8	Total
No de relatórios	2	30	28	30	12	2	1	105
%	1,90%	28,57%	26,67%	28,57%	11,43%	1,90%	0,95%	100,00%
Total de PAA	2	60	84	120	60	12	8	346,00

Fonte: Resultados da pesquisa (2018)

Para analisar o conteúdo dos PAA sobre reconhecimento de receitas, as informações foram classificadas em categorias criadas conforme informações dos relatórios de auditoria.

A Tabela 5 mostra o percentual de cada uma das categorias de Motivos de ser PAA em cada um dos setores pesquisados, enquanto a Tabela 6 mostra o percentual de cada uma das categorias das Condições adotadas em cada um dos setores da amostra, quais sejam: bens industriais (BI), consumo cíclico (CC), consumo não cíclico (CNC), materiais básicos (MB), saúde (S), tecnologia da informação (TI), telecomunicações (TC) e utilidade pública (UP).

Tabela 5 – Percentual dos Motivos de ser PAA de reconhecimento de receitas por setor

MOTIVO DE SER PAA	Setor								Total Geral
	BI	CC	CNC	MB	S	TI	TC	UP	
Alto nível de utilização e dependência dos sistemas de informática	3%	1%	5%	0%	6%	8%	0%	10%	5%
Alto valor das Transações	14%	15%	5%	20%	24%	0%	0%	9%	12%

Divulgação dos principais assuntos de auditoria sobre o reconhecimento de receitas: uma análise comparativa

Alto volume e descentralização de Transações	7%	11%	15%	0%	12%	8%	33%	8%	10%
Complexidade na determinação do MOMENTO do reconhecimento da Receita	14%	11%	25%	20%	24%	8%	8%	11%	13%
Complexidade na manutenção de rotinas e controles internos	12%	11%	5%	0%	12%	8%	8%	5%	8%
Complexidade na MENSURAÇÃO da Receita	17%	18%	25%	0%	6%	33%	25%	19%	18%
Elevado nível de automação do processo de registro de receitas e riscos de distorções relevantes	2%	3%	0%	0%	0%	0%	8%	0%	1%
Julgamento da administração envolvido no reconhecimento da Receita	15%	20%	15%	40%	12%	25%	17%	20%	19%
Potencial impacto do reconhecimento de receitas nas demonstrações financeiras consolidadas e/ou individuais da Companhia	7%	6%	5%	20%	6%	8%	0%	7%	6%
Premissas complexas para reconhecimento da receita	5%	3%	0%	0%	0%	0%	0%	7%	4%
Reconhecimento de Receitas de Combinação de Negócios	3%	1%	0%	0%	0%	0%	0%	5%	3%
Retomada das atividades operacionais da companhia	2%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
TOTAL GERAL	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Resultados da pesquisa (2018)

A Tabela 5 mostra a distribuição das categorias de motivo pelos setores de atuação das empresas. Percebe-se que o Julgamento da administração envolvido no reconhecimento da Receita foi o motivo mais alegado em três dos 08 setores analisados, assim como a Complexidade na determinação do momento do reconhecimento da Receita e na mensuração da Receita, que foram alegadas como motivos em quatro dos 08 setores. Pela Tabela 5 percebe-se ainda o percentual de recorrência de cada categoria de motivo no conjunto amostral, evidenciando que as quatro principais categorias: Complexidade na Mensuração da Receita; Complexidade na determinação do Momento do reconhecimento da Receita; Julgamento da administração envolvido no reconhecimento da Receita e Alto volume e descentralização de Transações respondem por 60% dos principais motivos apontados.

Sobre a condução dada pelos auditores para os PAA considerando os setores de atuação das empresas, na Tabela 6, observa-se que a condução categorizada como Entendimento, Avaliação e Testes dos Controles Internos esteve presente em todos os setores analisados. Esse fato evidencia a importância dos controles internos na condução das auditorias. A Tabela 6 também evidencia a recorrência das categorias de condução no conjunto da amostra. Percebe-se, de maneira semelhante, que algumas categorias respondem pela maior parte das conduções utilizadas: Entendimento, Avaliação e Testes dos Controles Internos; Inspeções, Conciliações e Testes Documentais por amostragem e Avaliação / Adequação das divulgações respondem por 57% das conduções utilizadas.

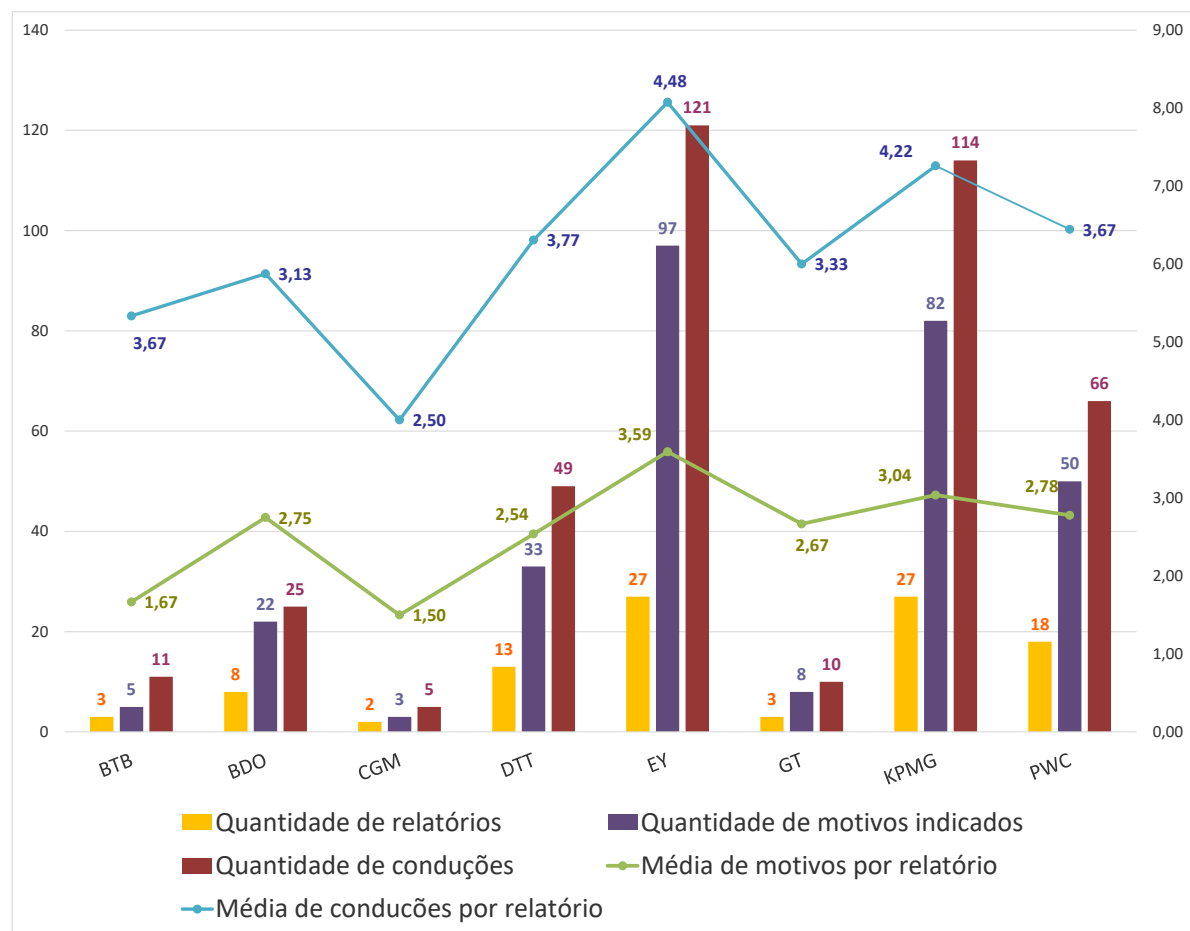
Tabela 6 – Percentual das Conduções utilizadas para PAA de reconhecimento de receitas por setor

CONDUÇÃO	Setor								
	BI	CC	CNC	MB	S	TI	TC	UP	Total Geral
Ampliação da análise (época, natureza ou extensão) dos procedimentos de auditoria para obter evidências suficientes e adequadas	1%	4%	0%	0%	4%	0%	0%	1%	2%
Avaliação / Adequação das divulgações	11%	11%	9%	0%	16%	13%	8%	12%	11%
Avaliação da aderência às políticas e estimativas contábeis adotadas pela Companhia	11%	6%	9%	0%	12%	9%	0%	14%	10%
Avaliação de existência de tendências não usuais	1%	3%	9%	0%	8%	0%	8%	0%	2%
Entendimento sobre o setor de atuação, os fluxos de negócios e de aspectos contratuais praticados pela Companhia	4%	9%	0%	17%	0%	4%	8%	4%	5%
Entendimento, Avaliação e Testes dos Controles Internos	24%	24%	27%	33%	24%	22%	31%	23%	24%
Execução de confirmações externas	5%	6%	5%	17%	0%	4%	0%	3%	4%
Inspeções, Conciliações e Testes Documentais por amostragem.	24%	23%	27%	17%	24%	22%	23%	18%	22%
Necessidade de recálculo e/ou ajuste das demonstrações	8%	7%	9%	0%	4%	17%	8%	7%	8%

Realização de indagações, entrevistas e questionários para uma amostra	3%	2%	0%	0%	4%	4%	8%	2%	2%
Revisão dos papéis de trabalho	1%	0%	5%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Utilização de Especialistas	5%	5%	0%	17%	4%	4%	8%	16%	9%
TOTAL GERAL	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Resultados da pesquisa (2018)

Gráfico 3 – Motivos de PAA sobre reconhecimento de receitas e conduções de auditoria por firma de auditoria



Fonte: Resultados da pesquisa (2018)

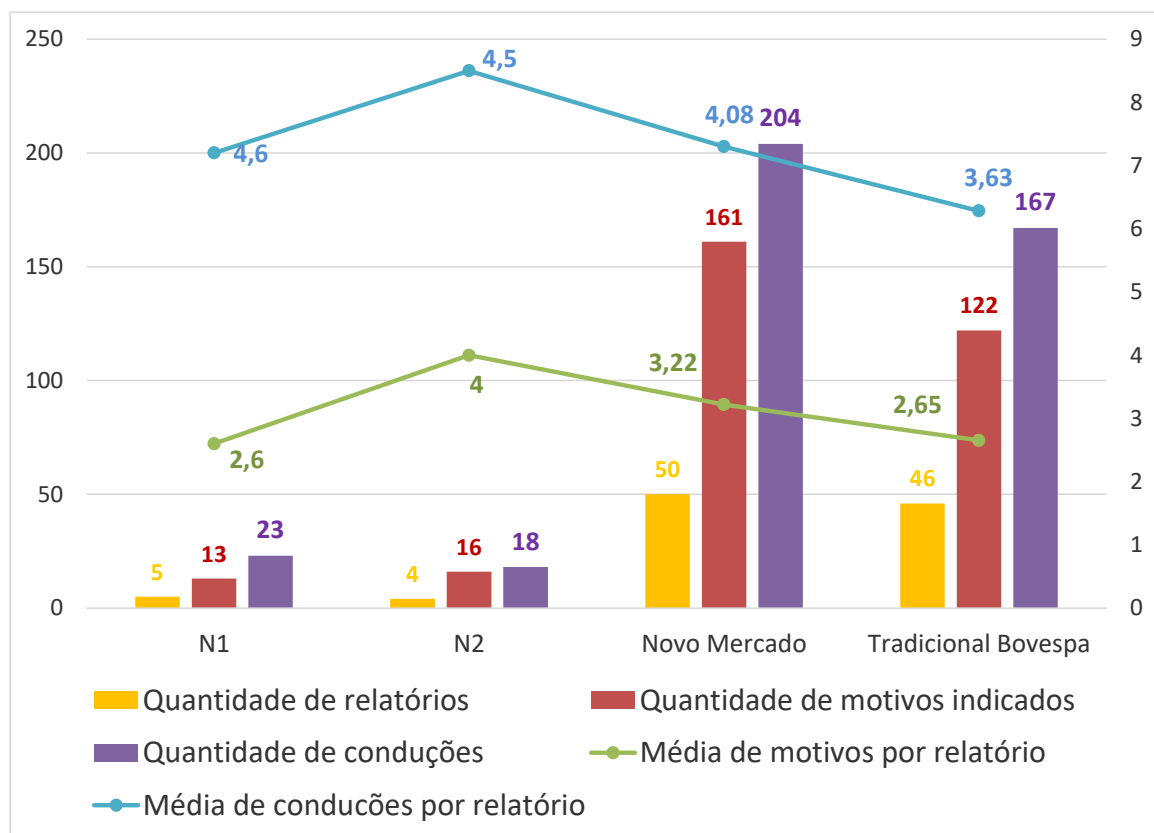
O Gráfico 3 mostra um perfil das firmas de auditoria no que diz respeito a quantidade de motivos de ser PAA sobre reconhecimento de receitas e a quantidade de conduções adotadas. Fica claro a relação entre o tamanho da firma de auditoria e a quantidade de apontamentos feitos no relatório. As *Big Four*, em conjunto, indicaram 262 motivos de ser PAA o que representa 84% do total. Já com relação às conduções, as quatro maiores firmas de auditoria adotaram 350 conduções de auditoria, o que representa 85% do total.

Ao se observar os valores médios de Motivos de ser PAA sobre reconhecimento de receitas por relatório, 2,97, e a média de conduções por relatório, 3,92, novamente, constata-se que as *Big Four* apresentam, individualmente, médias superiores ou muito próximas à média global.

Esses fatos sugerem que as maiores firmas de auditoria possuem uma postura mais conservadora na condução de seus trabalhos, pois além de possuírem uma reputação a zelar, não necessitam barganhar com os clientes, podendo realizar um trabalho mais amplo e criterioso.

Foram excluídas do gráfico as firmas que fizeram menos de duas auditorias no período considerado: Mazars Auditores Independentes, Pemom Auditores Independentes S.S., Taticca Auditores Independentes S.S e Tríplice auditoria. Essas firmas indicaram, como motivo de ser PAA 01, 05, 03 e 03, respectivamente, em seus relatórios e fizeram 04, 03, 02 e 02 conduções, respectivamente. Os valores mencionados compõem as médias gerais apresentadas.

Gráfico 4 – Motivos de PAA sobre reconhecimento de receitas e conduções de auditoria por nível de Governança



Fonte: Resultados da pesquisa (2018)

O Gráfico 4 mostra a distribuição dos motivos de PAA e conduções de auditoria por nível de Governança. Constata-se que os maiores níveis de Governança demandam mais motivos e mais conduções de auditorias por parte dos auditores, por possuírem regras mais rigorosas e maiores níveis de transparência.

5. CONCLUSÃO

A análise das 105 empresa que apresentaram PAA sobre reconhecimento de receitas, que compõe a amostra desta pesquisa, observou-se que a sua divulgação foi mais recorrente nos setores de Telecomunicações, Tecnologia da Informação e Utilidade Pública.

As maiores empresas de auditoria, conhecidas como *Big Four*, foram responsáveis por 81% do total de organizações auditadas e a média de PAA por relatório foi de 3,295. Ao relacionar as categorias de motivos para ser PAA e conduções adotadas pelas empresas de auditoria, observou-se que as *Big Four* foram responsáveis por 84% dos motivos para ser PAA e 85% do total de conduções, o que ressalta uma postura mais conservadora destas empresas, indicando um zelo maior pela sua reputação.

Com relação ao nível de governança corporativa, 92,48% dos PAA sobre reconhecimento de receitas foram relatados em empresas do Novo Mercado e Tradicional Bovespa. Os maiores níveis de Governança, N1 e N2, respondem pelo restante dos PAA: 7,52%, apresentando média de PAA por relatório inferior à media global da amostra. Isso sugere que um nível de governança corporativa maior indica um menor número de PAA. Possivelmente por essas empresas possuírem controles internos mais rigorosos para atenderem a essa classificação de transparência.

No entanto, a média de motivos e conduções foram mais elevados nos níveis de governança superiores, o que pode ser explicado por possuírem regras mais rigorosas e maiores níveis transparência.

Considerando a categorização de motivos de ser PAA, observou-se que das 12 categorias definidas, as 5 categorias com maiores percentuais individuais respondem por 71,79% dos motivos de ser PAA sobre reconhecimento de receita, sinalizando um padrão nos motivos indicados pelas empresas de auditoria para a apresentação do PAA sobre reconhecimento de receita. Já nas categorias para condução da auditoria, das 12 categorias definidas, as 5 categorias com maiores percentuais individuais, respondem por 75,73% das conduções utilizadas. Nas conduções a concentração é menos expressiva, mas uma das categorias representa 24,03% das conduções utilizadas pelas empresas de auditoria:

entendimento, avaliação e testes dos controles. Enquanto os motivos se concentraram em aspectos relacionados à complexidade no reconhecimento de receitas e no alto volume e valor das transações, já as conduções fixaram-se nos controles internos e análise documental, que implicaram em avaliações, inspeções e testes.

Com relação a recente revisão da IFRS, sobre o tema reconhecimento de receitas, não se verificou alterações na divulgação dos relatórios, decorrentes dessa revisão, pois nenhum dos relatórios de auditoria citou a revisão.

Como recomendação, sugere-se a análise das divulgações dos relatórios de auditoria nos anos subsequentes de modo a auxiliar na identificação de tendências e confirmar hipóteses levantadas nesta pesquisa.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CARDOSO, Ricardo Lopes; MATOS, Thiago Macedo Pereira de. **O impacto de Key Audit Matters (KAM) sobre a análise das demonstrações contábeis e sobre a propensão a investir**. 2017. Disponível em: <<http://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb3/paper/view/6166>>. Acesso em: 18 ago. 2018.

CHAROUX, O. M. G. **Metodologia: processo de produção, registro e relato do conhecimento**. 3. ed. São Paulo: DVS Editora, 2006.

COLARES, V.C.A.; ALVES, C.K.I.; FERREIRA, O.C. Principais assuntos de auditoria: expectativas dos auditores independentes quanto ao novo relatório de auditoria. **Revista Mineira de Contabilidade**. v. 19, n.3. 64-76, 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 705: Modificações na opinião do auditor independente**. 2016. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/01/NBCTA705_aud.docx>. Acesso em: 20 set. 2018.

CORDOS, S.G.; FULOP, T.M. **A framework for understanding and researching audit changes: key audit matters**. In: Universidade Babeş-Bolyai, 2017, Romênia.

COSTA, Fabiana Oliveira de Carvalho; FREIRE, Mac Daves de Moraes; ARAÚJO, Kleber Domingos de. **Novo relatório do auditor independente: conservadorismo ou singularidade?** VIII Congresso Brasileiro de Administração e Contabilidade – AdCont 2017, Rio de Janeiro, p. 1-16, out. 2017.

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: CRCRJ Conselho Regional de Contabilidade do RJ, Rio de Janeiro, v. 17, n. 64, p. 48-55, set./dez. 2015.

DANI, Andréia Carpes et al. **Efeito da adoção antecipada da IFRS 15 na Qualidade da Informação Contábil.** 2017. Disponível em:

<<http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/33913>>. Acesso em: 31 ago. 2018.

DOGAN, Bozan Berivan; AREFAINE, Bana. **The implementation of ISA 701 - Key Audit Matters:** Empirical evidence on auditors' adjustments in the new audit report. Uppsala University Publications. 2017. Disponível em: <<http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1134640/FULLTEXT01.pdf>>. Acesso em: 26 ago. 2018.

GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária:** aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

IBRACON. **A experiência da aplicação do Novo Relatório do Auditor:** 1º. Ano -

Principais Assuntos de Auditoria. 2017. Estudo elaborado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Disponível em:

<<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detDocumento.php?cod=100>>. Acesso em: 15 ago. 2018.

KHAMIS, Amr M. **Perception of Preparers and Auditors on New Revenue Recognition Standard (IFRS 15):** Evidence From Egypt. Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis, Banda Aceh, v. 3, n. 2, p. 1-18, 2016.

KÖHLER, Annette; RATZINGER-SAKEL, Nicole VS; THEIS, Jochen. **Os Efeitos das Principais Questões de Auditoria no Valor Comunicativo do Relatório do Auditor:** Evidências Experimentais de Profissionais de Investimento e Investidores Não Profissionais. 2016. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2838162>. Acesso em: 10 set. 2018.

LENNOX, Clive S.; THOMPSON, Anne; SCHMIDT, Jaime J. **Is the Expanded Model of Audit Reporting Informative to Investors? Evidence from the UK.** 2015. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/317887145_Is_the_Expanded_Model_of_Audit_Reporting_Informative_to_Investors_Evidence_from_the_UK>. Acesso em: 27 set. 2018.

MANUEL, Jorge; QUEL, Luiz Felipe. **Innovation in the international standards for the new independent audit report.** *RISUS- Journal on Innovation and Sustainability*, São Paulo, v.8, n. 1, p. 130-143, Mar-Jun. 2017.

MARQUES, Vagner Antônio; SOUZA, Marcella Kattiany Pereira de. **Principais assuntos de auditoria e opinião sobre o risco de descontinuidade:** uma análise das empresas do Ibovespa. Revista de Informação Contábil, v. 11, n.4, 2017. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/230107/25628>> Acesso em: 30 set. 2018.

MATOS, P.M.T.; CARDOSO, L.R. **O impacto de Key Audit Matters (KAM) sobre a análise das demonstrações contábeis e sobre a propensão a investir.** In: CONGRESSO UNB DE CONTABILIDADE E GOVERNANÇA, 3, 2017, Brasília.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

NWAOBIA, Appolos N.; LUKE, Onuoha; THEOPHILUS, Aguguom A. The new auditors' reporting standards and the audit expectation gap. **International Journal of Advanced Academic Research - Social & Management Sciences**. v.2, n. 11. 118-133, 2016.

ONCIOIU, Ionica; TANASE, Alin-Eliodor. **Revenue from Contracts with Customers under IFRS 15: New Perspectives on Practice**. EuroEconomica, Vol 35, No 2 (2016). Disponível em: <<http://journals.univ-danubius.ro/index.php/euroeconomica/article/view/3636/3752>>. ISSN: 1582-8859. Acesso em: 31 ago. 2018.

PORNUPATHAM, Sompong. Perception Differences of Auditors, Professional Users, and General Users towards the New Auditor's Report. **Chulalongkorn Business Review**. v. 38, n.1. 1-24, 2016.

SEVERIANO, Larissa Sales; ALENCAR, Roberta Carvalho de; GARCIA, Editinetti André da Rocha. **Adoção da IFRS 15 – Revenue from contracts with customers em empresas brasileiras**: Principais obstáculos. Ciências Sociais Aplicadas em Revista: UNIOESTE/MCR. v.17, n. 32. 146-166, 2017.