



352

Principal versus agente? O caso do vendedor de sistemas contábeis no reconhecimento de receitas e as escolhas contábeis envolvidas

Mestre/MSc. João Paulo Machado Ribeiro [ORCID iD](#), Mestre/MSc. Tadeu Junior de Castro Gonçalves [ORCID iD](#), Doutor/Ph.D. Edilson Paulo [ORCID iD](#)

Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Santa Catarina, Brazil

Mestre/MSc. João Paulo Machado Ribeiro

[0000-0003-1383-8729](tel:0000-0003-1383-8729)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-graduação em Contabilidade - PPGC da Universidade Federal de Santa Catarina/Doutorado

Mestre/MSc. Tadeu Junior de Castro Gonçalves

[0000-0002-2888-1773](tel:0000-0002-2888-1773)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-graduação em Contabilidade - PPGC da Universidade Federal de Santa Catarina/Doutorado

Doutor/Ph.D. Edilson Paulo

[0000-0003-4856-9039](tel:0000-0003-4856-9039)

Programa de Pós-Graduação/Course

PPGC da Universidade Federal de Santa Catarina

Resumo/Abstract

Este Caso para Ensino tem por objetivo discutir os reflexos das escolhas contábeis envolvidas em uma transação que requer reconhecimento de receitas. O caso é contextualizado pelo dilema do principal versus agente, onde, um estudante do curso de ciências contábeis que atua como vendedor de licenças de softwares de sistemas, encontra-se em dúvida sobre qual parte envolvida na transação é o principal ou agente. O dilema do principal versus agente no reconhecimento de receitas foi motivo de consulta pública pelo International Accounting Standards Board (IASB), sobre a necessidade ou não de um novo padrão contábil e recebeu diversas cartas de comentários. O caso está estruturado em duas partes e, foi desenvolvido para ser aplicado na disciplina de Teoria da Contabilidade ou similares do nível graduação. O caso proposto visa contribuir com o pensamento crítico dos alunos a respeito das escolhas contábeis que o profissional contábil pode adotar, associando conhecimentos teóricos desenvolvidos na disciplina de teoria da contabilidade com a prática profissional.

Modalidade/Type

Casos de Ensino / Teaching Cases

Área Temática/Research Area

Educação e Pesquisa em Contabilidade (EPC) / Accounting Education and Research



Principal *versus* agente? O caso do vendedor de sistemas contábeis no reconhecimento de receitas e as escolhas contábeis envolvidas

Resumo

Este Caso para Ensino tem por objetivo discutir os reflexos das escolhas contábeis envolvidas em uma transação que requer reconhecimento de receitas. O caso é contextualizado pelo dilema do principal *versus* agente, onde, um estudante do curso de ciências contábeis que atua como vendedor de licenças de *softwares* de sistemas, encontra-se em dúvida sobre qual parte envolvida na transação é o principal ou agente. O dilema do principal *versus* agente no reconhecimento de receitas foi motivo de consulta pública pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), sobre a necessidade ou não de um novo padrão contábil e recebeu diversas cartas de comentários. O caso está estruturado em duas partes e, foi desenvolvido para ser aplicado na disciplina de Teoria da Contabilidade ou similares do nível graduação. O caso proposto visa contribuir com o pensamento crítico dos alunos a respeito das escolhas contábeis que o profissional contábil pode adotar, associando conhecimentos teóricos desenvolvidos na disciplina de teoria da contabilidade com a prática profissional.

Palavras-chave: Casos para ensino. Reconhecimento. Escolhas contábeis.

1 Introdução

1.1 Contextualização

Tiago Silva, além de ser estudante do curso de ciências contábeis, atua profissionalmente como vendedor de licenças de *softwares* de sistemas contábeis destinados à pequenas empresas em uma revendedora de *software* chamada Soft&Cont. A empresa em que Tiago trabalha possui contrato de distribuição de licenças com o fabricante de *software*, que lhe dá o direito de negociar preços e vender licenças aos clientes. No acordo com a fabricante de sistemas, ficaram estabelecidos as seguintes exigências:

- O revendedor deve fornecer aconselhamento pré-venda, objetivando identificar o *software* que melhor atende as necessidades do cliente e;
- O revendedor possui poder discricionário para definir o preço de venda das licenças dos sistemas.

Ressalta-se que o aconselhamento pré-venda não possui cobranças para o cliente, ou seja, existe a possibilidade do vendedor e cliente não entrarem em acordo e, conseqüentemente, não finalizar a aquisição do sistema. Caso contrário, ou seja, o cliente realize aquisição do *software*, Tiago solicitará com o fabricante uma licença específica, contento ferramentas particulares e até nome da pequena empresa. Pelo exposto, fica estabelecido:

- O fabricante fornece a licença do *software* (por meio de código de ativação de acesso) solicitada pelo vendedor Tiago, emitidas em nome do cliente;
- O fabricante e o cliente celebram contrato com especificações sobre os direitos e garantias sobre funcionalidades e prazo de licença.

Não menos importante, se o vendedor Tiago, no ato de pré-venda aconselhar o cliente a solicitar um sistema que não atendem as necessidades do cliente, o cliente pode não aceitar a licença. Nesse sentido, caberá ao futuro colega de profissão Tiago, descartar o sistema, pois, pelo contrato a revendedora de *software*, o mesmo não poderá devolvê-lo ao fabricante, assim como não vender a outro cliente.

1.2 Qual é o problema?

Como pode-se perceber na contextualização, estamos lidando com três partes envolvidas: (i) fabricante, (ii) empresa revendedora de *software* (onde Tiago trabalha) e o (iii) cliente. À vista disso, o problema surge quando a definição da natureza da entidade como principal ou agente pode não ser tão clara a princípio. Isso é preocupante, pois, dependendo de fatos e circunstâncias específicas, se observará diferentes impactos na estrutura financeira da fabricante e da revendedora de *software*.

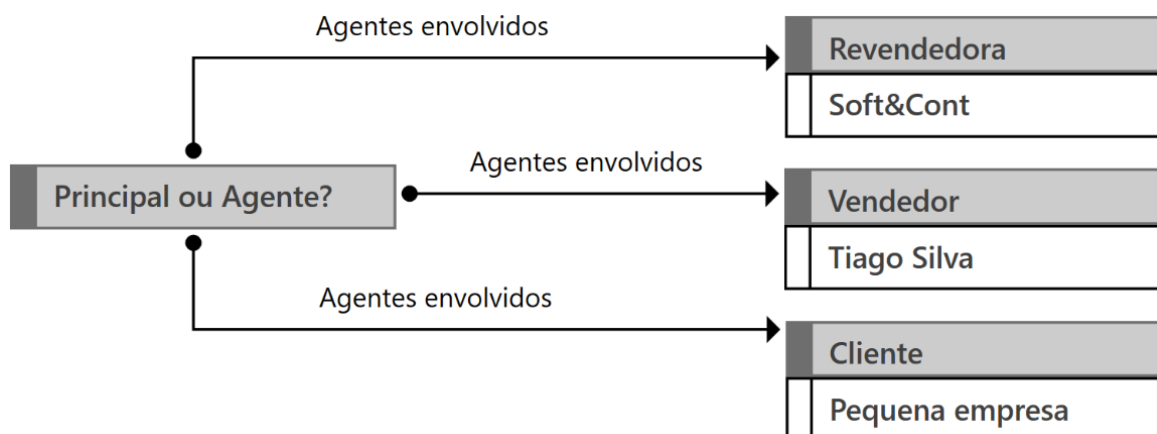


Figura 1. Agentes envolvidos.

No caso relatado, estamos lidando com um problema de identificação do principal e agente em uma transação que requer o reconhecimento de receitas. Diante desse problema, o presente caso tem como propósito discutir os reflexos das escolhas contábeis envolvidas no caso. As considerações sobre principal e agente são abordadas nos itens B34 a B38 do Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente.



2 Recapitulando o conceito de escolhas contábeis

As escolhas contábeis estão rotineiramente presentes na produção da informação contábil, desempenhando um papel relevante nesse processo. Uma definição bastante popular e abrangente acerca do conceito de escolhas contábeis é apresentada por Fields et al. (2001), de acordo com esses autores, uma escolha contábil consiste em qualquer decisão cujo objetivo principal é influenciar (seja na forma ou na substância) a saída do sistema contábil de uma determinada maneira, incluindo não apenas as demonstrações financeiras publicadas de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos (GAAP), mas também declarações de impostos e relatórios regulatórios.

Isto posto, escolhas contábeis estão presentes, por exemplo, na escolha do método de depreciação aplicado para um item de imobilizado, ou ainda, na classificação de uma obrigação como uma provisão ou passivo contingente ao avaliar do nível incerteza quanto a ocorrência e estimativa do valor de desembolso futuro para sua liquidação.

Nesse sentido, é preciso ressaltar que em função dos procedimentos adotados para mensurar e evidenciar informações contábeis, isto é, a forma e ou substância das informações contábeis reportadas geram consequências econômicas, pois afetam os números contábeis utilizados em processos de contratação e tomada de decisões (Holthausen & Leftwich, 1983).

Além disso, é importante considerar que as escolhas contábeis podem ser classificadas em dois níveis de competência: (i) órgãos reguladores e (ii) empresa. No primeiro nível, órgãos reguladores têm o poder de exigir que as empresas evidenciem as informações contábeis de uma determinada maneira ou proibir a utilização de determinado método de mensuração e/ou evidenciação considerado indesejado. No segundo nível, as empresas exercem sua discricionariedade e escolhem dentro das alternativas permitidas pelos órgãos reguladores por um determinado procedimento contábil (Paulo, 2007; Schroeder et al., 2001).

3 O que diz o padrão contábil?

O problema abordado no caso está dentro do escopo do Pronunciamento Técnico CPC 47, correlato a *IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers* emitida pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), que estabelece o tratamento contábil para Receitas de Contratos com Clientes.

Este padrão contábil determina que o reconhecimento de receitas deve ocorrer “*quando (ou à medida que) a entidade satisfizer à obrigação de performance ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo.* (CPC 47, Item 31).”

Ainda de acordo com o pronunciamento, assim como no caso relatado, “*quando outra parte estiver envolvida no fornecimento de bens ou serviços ao cliente, a entidade deve determinar se a natureza de sua promessa é uma obrigação de performance para fornecer os próprios bens ou serviços específicos (ou seja, a entidade é principal) ou para organizar para que esses bens ou serviços sejam fornecidos por outra parte (ou seja, a entidade é agente). A entidade deve determinar se ela é o principal ou o agente para cada bem ou serviço específico prometido ao cliente* (CPC 47, Item B34).”

Logo, a entidade será considerada como **principal** “*se ela controlar o bem ou o serviço especificado antes que o bem ou o serviço seja transferido ao cliente (CPC 47, Item B35)*”. Ao satisfazer os critérios para o reconhecimento de receita a entidade considerada como principal “*deve reconhecer a receita no montante bruto da contraprestação a que espera ter direito em troca do bem ou serviço especificado transferido (CPC 47, Item B35B)*.”

Entretanto, a entidade é considerada como **agente** “*se a obrigação de performance da entidade for providenciar o fornecimento de bens ou serviços especificados por outra parte (CPC 47, Item B36)*”. Nesse caso, a entidade “*não controla o bem ou o serviço especificado fornecido pela outra parte antes que o bem ou o serviço seja transferido ao cliente (CPC 47, Item B34)*”. E, portanto, após satisfazer os critérios para o reconhecimento de receita “*deve reconhecer a receita equivalente ao valor de qualquer taxa ou comissão sobre a qual espera ter direito por providenciar que a outra parte forneça seus bens ou serviços especificados, que serão fornecidos por essa outra parte (CPC 47, Item B34)*”.

Alguns indicadores são listados no Item B37 do CPC 47 para auxiliar na identificar se a entidade possui o controle do bem ou serviço especificado, antes de ser transferido ao cliente tendo, portanto, o papel de principal na transação, sendo estes:

- (a) Responsabilidade primária para o cumprimento do compromisso de fornecer o bem ou serviço especificado;
- (b) Possuir risco de estoque antes que o bem ou o serviço especificado tenha sido transferido ao cliente; ou após a transferência do controle ao cliente (por exemplo, se o cliente tem o direito de retorno);
- (c) Poder de escolha na determinação do preço para o bem ou serviço especificado.

Em relação ao último indicador listado, o próprio pronunciamento ressalta que em alguns casos o agente pode ter liberdade para estabelecer os preços. Por exemplo, o agente pode ter alguma flexibilidade na fixação dos preços, a fim de gerar receitas adicionais pelo serviço de organizar bens ou serviços a serem fornecidos por outras partes para os clientes (CPC 47, tem B37).

4 Parte I

4.1 Questionamentos

Questão 1 – Conforme discutido, as escolhas contábeis influenciam a saída do sistema contábil, isto é, dentre outras possibilidades elas refletem nos números contábeis reportados pelas entidades. Com base nas informações apresentadas feita pelo IASB acerca das escolhas contábeis, na definição do tratamento contábil dado ao reconhecimento de receitas, quais as consequências econômicas da empresa revendedora de *software* em que Tiago trabalha ser classificada como principal ou agente?



Questão 2 – O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, por meio do Pronunciamento Técnico CPC 47 adota integralmente o posicionamento do IASB estabelecido na IFRS 15. Considerando as informações apresentadas sobre o dilema, os tipos de escolhas contábeis e os trechos do Pronunciamento Técnico CPC 47, cite pelo menos duas escolhas contábeis que podem ser consideradas de competência do órgão regulador. Explique as razões desse entendimento.

Questão 3 – Ainda no contexto das escolhas e julgamentos contábeis presente no caso apresentado, quais as escolhas contábeis possíveis a empresa revendedora de *software* na qual Tiago trabalha? Você acredita que essa possibilidade de escolha realmente existe? Liste alguns aspectos positivos e negativos da presença de escolhas contábeis nas normas emitidas pelo IASB.

Questão 4 – Emitindo uma opinião sobre o caso – Imaginando que uma discussão acerca do problema abordado no caso fosse aberta pelo IASB, isto é, se o Comitê, assim como em outras questões em que surgem dúvidas quanto à qual o tratamento contábil mais adequado, estivesse recebendo cartas comentários com opiniões sobre o problema de classificação do revendedor de *software* como principal ou agente e você tivesse a oportunidade de apresentar a sua visão sobre o caso, qual seria o seu ponto de vista sobre o caso? Considerando o padrão contábil apresentado (CPC 47 correlato a IFRS 15), você acredita que seriam necessário ajustes (quais?) ou um novo padrão definir o tratamento contábil sobre o assunto ou este fornece uma base suficiente para o problema de classificação do revendedor de *software*. Apresente os argumentos que fundamentam a sua resposta ao IASB.

Questão 5 – Conforme discutido as escolhas contábeis estão presentes no dia a dia da produção de informação contábil, além disso essa possibilidade de julgamento e discricionariedade entre procedimentos contábeis normalmente está entre os tópicos de discussão quando do processo de criação e reformulação de padrões contábeis dadas as consequências econômicas fruto dessas escolhas. Diante do exposto, qual seria uma das grandes preocupações dos órgãos reguladores ao discutir sobre as escolhas contábeis permitidas nos padrões contábeis?

5 Parte II

5.1 Visão do IASB

As discussões sobre o dilema do caso foram apresentadas ao IASB¹, que apresentou sua visão acerca do problema e abriu consulta pública sobre a necessidade ou não um novo padrão contábil, recebendo algumas respostas por meio de cartas de comentários.

Em contextualização, o Comitê de Interpretação das IFRS relata que o revendedor deve avaliar “*se obtém o controle das licenças de software do fabricante desses sistemas antes de serem transferidas para o cliente*”. E para tanto deve levar em consideração “*fatos e circunstâncias específicos, que incluem os termos e condições dos contratos entre o revendedor e o cliente, o revendedor e o fabricante de software e o fabricante de software e o cliente*”.

¹<https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2020/supply-chain-financing-arrangements-reverse-factoring/tentative-agenda-decision-and-comment-letters/#view-the-comment-letters>



Se após avaliação supracitada não estiver esclarecido se o revendedor é um principal ou agente de acordo com o Comitê de Interpretação, o revendedor considera os indicadores do item B37 (CPC 47) ao avaliar se obtém tal controle. Ao contrastar o caso em questão com os indicadores de controle, o Comitê observou que as licenças de *software* fornecidas ao cliente existem somente após o revendedor fazer um pedido com o fabricante do *software* e este emitir as licenças de *software* em nome do cliente.

“O fabricante do software é responsável pela funcionalidade do software, bem como pela emissão e ativação das licenças”. E, deste modo, *“é responsável por cumprir a promessa de fornecer as licenças ao cliente”*. Entretanto, dado que *“o revendedor é a parte que se relaciona com o cliente antes e depois das licenças de software serem transferidas para o cliente, assumindo a responsabilidade por licenças não aceitas”*. Assim, de acordo com o comitê, o revendedor é, nesses aspectos, responsável pelo cumprimento da promessa de fornecer as licenças ao cliente.

Acerca do risco de estoque, o entendimento do Comitê é de que o revendedor *“não tem risco de estoque antes que as licenças sejam transferidas para o cliente”*, pois, não controla um conjunto de licenças de *software* padrão antes de firmar o contrato com o cliente, *“mas, no caso de não aceitação pelo cliente, o revendedor tem risco de estoque após a transferência”*. Já quanto ao poder de escolha na determinação do preço o Comitê ressalta que este pode ser um indicador *“menos relevante para a avaliação do controle”* caso, por exemplo, haja flexibilidade limitada o mercado para as licenças de *software* para estabelecimento de preço por parte do revendedor.

De maneira geral, as conclusões do Comitê de interpretação sobre a questão foram que a definição sobre se *“o revendedor é um principal ou agente depende dos fatos e circunstâncias específicos, incluindo os termos e condições dos contratos relevantes”*. Portanto, julgamentos serão necessários ao fazer esta avaliação, considerando inclusive a relevância dos indicadores para a avaliação de controle e o grau em que eles fornecem evidências de controle das licenças de *software* padrão antes de serem transferidas para o cliente. Ademais, de acordo com o Comitê *“os princípios e requisitos das Normas IFRS fornecem uma base adequada para um revendedor determinar se é um principal ou agente das licenças de software padrão fornecidas a um cliente”*.

5.2 Respostas das cartas comentários ao problema proposto

Segundo a carta comentário enviada pela Loyola University² *“as circunstâncias específicas de cada contrato influenciam sua qualificação contábil, podendo variar de um caso para outro”*, porém, na opinião dos professores que redigiram a resposta *“com exceção da capacidade real do revendedor de fixar preços e do mecanismo de cobrança dos clientes, todos os indicadores apontam para o papel do revendedor como agente”*.

Em oposição a essa conclusão proposta, para Elsayed Shabaan Eid³ *“O revendedor garante que as licenças de software sejam compatíveis com os requisitos do cliente e corre o risco de reembolsá-las caso não atendam aos requisitos do cliente. Portanto, na minha opinião,*

²http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters//602/602_29612_HoracioMolinaSnchezUniversidadLoyolaAndaluc_0_CLTADPrincipalvsAgentUniversidadLoyolaAndaluca.pdf

³http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters//602/602_29626_elsayedshabaaneidIndividual_0_principalversusagent.pdf

ele é o principal responsável pelo cumprimento do compromisso". Além disso, ele destaca que o revendedor *"assume os riscos relacionados ao estoque a partir do momento em que coloca o pedido de licença de acordo com sua avaliação da natureza e necessidades do cliente"*, bem como dispõe de *"autoridade para fixar o preço na fatura apresentada ao cliente"* e, portanto, *"o revendedor é o Principal"*.

Ademais, alinhadas as conclusões apresentadas pelo Comitê muitas das cartas reforçam que o aspecto essencial a ser avaliado no caso é se a entidade controla o bem ou serviço especificado antes que o bem ou serviço seja transferido para um cliente. E que a *"avaliação dependerá das características particulares de cada contrato"* (GLASS, 2022⁴). Algumas respostas também acreditam ser adequado que *"o Comitê esclareça o(s) tipo(s) de informação que seria necessário"* (EY, 2022⁵) ou ainda manifestam preocupações de que, *"sem uma conclusão holística, é difícil entender os pesos relativos desses critérios e como eles se encaixam no quadro maior para determinar se uma entidade é principal ou agente"* (Deloitte, 2022⁶). Bem como manifestam que *"uma conclusão clara (do IASB) sobre o caso em questão seria útil para fornecer orientação às entidades no exercício do julgamento para avaliação do controle baseado em fatos e circunstâncias para determinar se o revendedor é um principal ou agente"* (ICAI, 2022⁷).

Por fim, as respostas em geral concordam que *"os princípios e requisitos das normas IFRS fornecem uma base adequada para um revendedor para determinar se é principal ou agente"* (SOCPA, 2022⁸).

5.3 Questionamentos

Questão 6 – As discussões regulatórias que envolvem o problema abordado no caso giram em torno do padrão contábil que trata de receitas de contratos com clientes (IFRS 15 adotada no Brasil por meio do Pronunciamento Técnico CPC 47). Com base nos trechos do CPC 47 anteriormente apresentados e no posicionamento do IASB, a qual tipo de sistema contábil pertence este padrão contábil? Busque relacionar as características desse sistema contábil com as informações disponíveis acerca do caso para fundamentar sua resposta.

Questão 7 – É possível observar que, em algumas das cartas de comentários, os respondentes apresentaram um posicionamento justificado com base nos indicadores de avaliação de controle, porém, chegando a conclusões opostas. Na sua visão como usuário externo da informação contábil, como essa discricionariedade na avaliação do controle e, portanto, na classificação da revendedora de *softwares* como principal ou agente poderia ser positiva ou negativa para sua avaliação acerca das divulgações financeiras realizadas pela empresa? Vale lembrar que a fazer essa avaliação de controle provavelmente terá à disposição um conjunto maior de informações sobre o contrato e a essência econômica da transação.

⁴http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters//602/602_29619_GLENIFGLASSGLENIFGLASS_0_GLASSrespons eTADN7IFRS15.pdf

⁵http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters//602/602_29624_ElizabethHenryErnststampYoungEY_0_CLTADPrinc ipalversusAgentSoftwareResellers00092922GblFebruary2022v2.pdf

⁶http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters//602/602_29616_NatalieSutcliffeDeloitteToucheTohmatsuLimited_0_ DTTLcommentletter_PrincipalversusAgentSoftwareResellerIFRS15.pdf

⁷http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters//602/602_29615_CAMPVijayKumarTheInstituteofCharteredAccounta ntsofIndia_0_TADcomments.pdf

⁸http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters//602/602_29614_AbdulrahmanAlrazeenSaudiOrganizationforChartere dandProfessionalAccountants_0_SOCPAcommentonTADPrincipalvsAgentIFRS15signed.pdf

Questão 8 – O processo de regulamentação e definição de padrões contábeis é um processo político no qual diversos interesses estão em jogo. Considerado os trechos citados das cartas de comentários emitidas pelas *bigfour* (Ernst & Young e Deloitte), é possível observar certa sinalização e similaridade no tocante ao posicionamento acerca do tipo de padrão contábil desejado por esses atores. Qual seria esse posicionamento? Por que ele atenderia melhor aos interesses das firmas de auditoria?

6 Nota de Ensino

6.1 Fontes e dados

O caso foi desenvolvido com base na discussão proposta pelo Comitê de Pronunciamentos das IFRS referente ao questionamento se, ao aplicar a IFRS15, um revendedor de *software* é considerado principal ou agente. A contextualização do caso foi realizada de acordo com os documentos publicados no site <https://www.ifrs.org/> (Home > Completed projects > Principal versus Agent: Software Reseller (IFRS 15)). Os documentos analisados foram: documentos de Discussão, minutas de exposição, normas contábeis IFRS emitidas, emendas às normas contábeis IFRS, Interpretações IFRIC, CPC 47, assim como as cartas de comentários recebidas.

6.2 Objetivos educacionais

Esse caso tem por objetivo contribuir com o pensamento crítico dos alunos a respeito das escolhas contábeis que o profissional contábil pode adotar, associando conhecimentos teóricos desenvolvidos na disciplina de teoria da contabilidade com a prática profissional. O caso proposto envolve discussões sobre essência e forma no processo contábil, normatização, procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação, e, importância da tomada de decisão.

Itens de alguns conteúdos programáticos abordados em plano de ensino da disciplina Teoria da Contabilidade em nível de graduação:

- Consequências econômicas da informação contábil
- Princípios e normas contábeis
- Escolhas contábeis
- Estrutura conceitual da contabilidade
- Critérios de reconhecimento de receitas

6.3 Aplicação do caso

O caso está estruturado em duas partes e foi desenvolvido para ser debatido em dois encontros em sala de aula. O primeiro encontro visa discutir as questões de 1 a 5, relacionadas as escolhas contábeis. O segundo encontro visa discutir as questões 6, 7 e 8 relacionadas aos padrões contábeis adotados e posicionamentos de grupos de interesse. Nesse sentido, sugere-se o seguinte plano de aula:

Tempo estimado*	Atividade	Conceitos Mobilizados
0 – 15 min	Apresentação geral do caso, detalhando seus objetivos	Objetivos
30-40min	Discussão sobre as consequências das escolhas contábeis, contextualizar os agentes envolvidos.	-Escolhas contábeis -Princípios contábeis -Demonstrações financeiras
60-90min	1. Sugestão: Formação de minigrupos. 2. Sugestão: Discussão entre grupos.	-IFRS 15 -CPC 47
20-30min	Fechamento da aula com as devidas tomadas de decisão a partir de então.	Decisão do vendedor sobre o dilema Principal ou Agente.

Nota: Quadro adaptado de Partyka et al. (2018). *Tempo estimado para 1 encontro. Sugere-se o plano para o segundo encontro.

6.3 Critérios de avaliação

A aplicação do caso é sugerida para compor parcialmente a nota final do discente na disciplina de teoria da contabilidade, seu peso pode variar de acordo com as avaliações tradicionais de ensino. Conforme sugestão de aplicação, os discentes responderão os questionamentos em minigrupos e, posteriormente, participarão de discussão entre grupos. Como instrumento de avaliação, cita-se o *checklist* de critérios que mensuram a participação durante a discussão desenvolvido por Silva e Bandeira-de-Melo (2021, p.103).

Exemplo de Ficha de Avaliação									
Critérios:									
C1) O participante contribui para o encaminhamento geral da discussão com intervenções que refletem uma análise cuidadosa do caso, usando os fatos do texto e os conceitos vistos na disciplina e no curso?									
C2) O participante consegue responder efetivamente às questões e às críticas das suas colocações?									
C3) Suas sugestões têm aplicabilidade prática?									
C4) O participante está bem preparado, interessado e motivado a participar?									
MODELO 01					MODELO 02				
<Nome do Aluno>					<Número do grupo>				
<FOTO>	C1	C2	C3	C4	ALUNO (A)	C1	C2	C3	C4
	+	+-			-				
	+				-				
			+	+					
				+			+-		
			+		-				-

Figura 2. Silva e Bandeira-de-Melo (2021, p.103).

Sugere-se para entrega posterior, solicitação das respostas dos questionamentos por meio de relatórios, no qual serão avaliados a aplicação dos conceitos discutidos em sala e fundamentação das respostas.

7 Fechamento

Em reunião no mês de abril de 2022, o Comitê de Interpretações das IFRS decidiu finalizar as discussões sobre o dilema Principal *versus* Agente: o caso do revendedor de *software*. O Comitê observou que a conclusão sobre se o revendedor é um principal ou agente de fatos e circunstâncias específicas, incluindo os termos e condições dos contratos. O Comitê concluiu que os princípios e exigências das Normas Contábeis IFRS fornecem base adequada para que um revendedor determine se - no padrão de fatos descrito no pedido - é um principal ou agente para as licenças de *software* padrão fornecidas a um cliente. Conseqüentemente, o Comitê decidiu não acrescentar um projeto que estabelecesse um padrão ao plano de trabalho.

Pelo exposto, corrobora-se Partyka et al. (2018), ao discorrerem que um caso para ensino não é um exercício, não há respostas certas, há as melhores respostas, que podem levar a uma melhor decisão. O educador deverá conduzir a aplicação do caso e orientação das escolhas contábeis de acordo com as definições emitidas pelas normas contábeis. Para adaptação do caso, sugere-se a inclusão de outros métodos de ensino em que os alunos assumam papéis, objetivando defender posições.

Referências

- CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. (2016). *Pronunciamento Técnico CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente*.
http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47_Rev%2014.pdf
- Fields, T. D., Lys, T. Z., & Vincent, L. (2001). Empirical research on accounting choice. *Journal of accounting and economics*, 31(1-3), 255-307.
- Holthausen, R. W., & Leftwich, R. W. (1983). The economic consequences of accounting choice implications of costly contracting and monitoring. *Journal of accounting and economics*, 5, 77-117.
- Partyka, R. B., Lana, J., & Alberton, A. (2018). O Conselho de Administração ou a Carne é Fraca? O Dilema da BRF S.A. *Revista De Educação E Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 12(2). <https://doi.org/10.17524/repec.v12i2.1664>
- Paulo, E. (2007). *Manipulação das informações contábeis: uma análise teórica e empírica sobre os modelos operacionais de detecção de gerenciamento de resultados* (Tese de doutorado, Universidade de São Paulo).
- Schroeder, R. G., Clark, M. W., & Cathey, J. M. (2001). *Financial accounting theory and analysis: text and cases*. John Wiley & Sons.
- Silva, A. D., & Bandeira-de-Mello, R. (2021). Aprendendo em Ação: utilização de Casos na Inovação no Ensino e Aprendizagem. *João Pessoa: Editora UFPB*.