

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS
MESTRADO EXECUTIVO EM GESTÃO EMPRESARIAL**

**ANÁLISE DA IMPLEMENTAÇÃO DO PRONUNCIAMENTO CPC 47
NA PERSPECTIVA DA GESTÃO DA INOVAÇÃO DE PROCESSOS**

DISSERTAÇÃO APRESENTADA À ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA E DE EMPRESAS PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE

PATRICIA DE MONTEIRO RAMALHO PEREIRA
Rio de Janeiro - 2017

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS**

PATRICIA DE MONTEIRO RAMALHO PEREIRA

**ANÁLISE DA IMPLEMENTAÇÃO DO PRONUNCIAMENTO CPC 47
NA PERSPECTIVA DA GESTÃO DA INOVAÇÃO DE PROCESSOS**

**Dissertação de Mestrado apresentada à
Escola Brasileira de Administração Pública
e de empresas da Fundação Getúlio Vargas,
para obtenção do título de Mestre em
Administração.**

Prof. Ricardo Lopes Cardoso

**RIO DE JANEIRO
2017**

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Mario Henrique Simonsen/FGV

Pereira, Patricia de Monteiro Ramalho.

Análise da implementação do pronunciamento CPC 47 na perspectiva da gestão da inovação de processo / Patricia de Monteiro Ramalho Pereira. – 2017. 46 f.

Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa.

Orientador: Ricardo Lopes Cardoso.

Inclui bibliografia.

1. Desenvolvimento organizacional. 2. Mudança organizacional. 3. Planejamento estratégico. 4. Indústria petrolífera. I. Cardoso, Ricardo Lopes, 1975-. II. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. III. Título.

CDD – 658.406



PATRICIA DE MONTEIRO RAMALHO PEREIRA

**“ANÁLISE DA IMPLEMENTAÇÃO DO PRONUNCIAMENTO CPC 47 NA PERSPECTIVA DA
GESTÃO DA INOVAÇÃO”.**

Dissertação apresentado(a) ao Curso de Mestrado Profissional Executivo em Gestão Empresarial do(a) Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas para obtenção do grau de Mestre(a) em Administração.

Data da defesa: 01/12/2017

ASSINATURA DOS MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Ricardo Lopes Cardoso', is written over a horizontal line.

Ricardo Lopes Cardoso
Orientador(a)

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Joaquim Rubens Fontes Filho', is written over a horizontal line.

Joaquim Rubens Fontes Filho
Membro Interno

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Natan Szuster', is written over a horizontal line.

Natan Szuster
Membro Externo

Dedico este trabalho a minha irmã, que hoje já não pode contemplar este momento da minha vida. Sem sua dedicação e seus conselhos que me ajudaram a moldar o meu caráter, tudo isto não seria possível.

Dedico este trabalho também a Xica, minha fiel companheira e que esteve ao meu lado durante todo o momento em que eu estava estudando.

Agradecimentos

Agradeço a Deus por ter me permitido chegar tão longe, colocando à minha disposição oportunidades que só me fizeram crescer na vida e na carreira. Por ter me dado uma nova chance na minha vida e ter me permitido chegar até aqui com saúde.

Agradeço as minhas amigas de trabalho por todo o suporte e compreensão nos momentos mais difíceis. Sem elas o caminho no qual me encontro seria mais complicado.

As minhas amigas de vida, por terem me feito rir quando eu estava passando por momentos de estresse.

Aos meus colegas de turma, por terem aberto meus horizontes, em especial a Elaine Sampaio por ter sido minha grande companheira ao longo desses dois anos.

E aos meus pais que permitiram que eu me dedicasse aos estudos sem ter a necessidade de me preocupar com mais nada.

RESUMO

Objetivo - Este trabalho tem como finalidade identificar as ações relacionadas a inovação de processos e quais mudanças podem existir nas práticas contábeis em uma empresa por meio de um estudo de caso. Sendo assim, foi levado em consideração a implementação do pronunciamento CPC 47 em uma empresa multinacional de grande porte do ramo de óleo e gás.

Metodologia – Foi levada em conta a vivência da pesquisadora, visto que ela presenciou em sua rotina o processo de implementação do pronunciamento e foram realizadas entrevistas com os responsáveis pela adaptação do novo processo da empresa estudada no Brasil de maneira a dar embasamento ao relato de experiência. Além disso, foi feita uma correlação entre as informações levantadas, a revisão da literatura sobre a gestão da inovação de processos e o novo pronunciamento.

Resultado - As mudanças nos processos ocorreram por meio das etapas: avaliação, em que foi feita uma análise prévia do pronunciamento e foram identificadas as alterações necessárias; invenção, momento em que ocorre o planejamento e experimentação do que foi levantado na etapa anterior; implementação, fase em que o pronunciamento entra em vigor e ocorre a adoção da inovação e teorização e rotulagem, na qual há a avaliação dos impactos e os possíveis erros são reparados.

Limitações - O estudo limitou-se na implementação de apenas um pronunciamento, nas entrevistas com dois gestores e na vivência prática da própria autora.

Contribuição prática - Ao compreender o processo de implementação do novo pronunciamento, as empresas podem entender quais ações são indispensáveis e quais podem ser ignoradas de forma ser possível mitigar os efeitos das mudanças. Pesquisas futuras podem fazer a análise dos resultados em um contexto mais abrangente e podem complementar este resultado ao analisar empresas que já tenham passado por todo o processo de implementação de modo a mostrar quais foram as reais consequências nos sistemas e no modo de trabalho.

Originalidade - Apesar de haver um conhecimento sobre mudanças organizacionais, a forma como as empresas efetivamente implementam tais mudanças não é um assunto totalmente esclarecido.

Palavras-chave: Processo; Inovação; Gestão; Implementação; Pronunciamento

Categoria do artigo: Dissertação de Mestrado / Artigo original

ABSTRACT

Purpose - This work aims to identify the actions related to process innovation and the changes that can exist in the accounting practices in a company through a case study. Therefore, it was considered pronouncement CPC 47 implementation in a large multinational company in the business of oil and gas.

Methodology – It was considered the experience of the researcher, since she witnessed in her routine the implementation process of the pronouncement. Also, interviews were conducted with managers of the company, responsible for the adaptation of the new process in Brazil. In addition, a correlation was made between the information gathered, the literature's review about the innovation processes management and the new announcement.

Findings - The result was that changes in procedures occurred through the following steps: assessment, step that was made an analysis of the announcement and the identification of necessary changes; invention, step that was planned and tested the previous step; implementation, phase that innovation is adopted and theorizing and labeling, step which the assessment of impacts and the possible errors are repaired.

Research limitations - The study is limited to the implementation of only one pronouncement, in interview with two managers and the author's experience.

Practical implications - The practical contribution of the study is that how the process of the new standard is implemented, companies can understand which actions are really essential and which can be ignored so can be possible to mitigate the effects of the changes. Future research can make the analysis of the results in a bigger context and can complement this result analyzing companies that have already done the entire implementation process in order to show what were the real consequences on the systems and in the labor.

Originality - Although there is a knowledge of management innovation, how companies effectively implement such changes is not something totally known.

Keywords: Process; Management Innovation; Implementation; Pronouncement

Paper category: Master thesis / Research paper

Sumário

1. Introdução	9
1.1 Contextualização	9
1.2 Definição do problema.....	10
1.3 Objetivo	10
1.4 Delimitação do estudo	10
1.5 Relevância do estudo	11
2. Conceitos Gerais da Contabilidade	12
2.1 Conceitos e objetivo da Contabilidade	12
2.2 IFRS (International Financial Reporting Standard) / CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis)	12
2.3 CPC 30	13
2.4 CPC 17	15
2.5 IFRS 15.....	16
3. A Gestão da Inovação de Processos	23
4. Metodologia	25
4.1 Método de Pesquisa.....	26
4.2 Análise e Tratamento dos Dados	26
5. Limitações.....	28
6. A empresa pesquisada	28
6.1 Descrição	28
6.2 Histórico	29
6.3 Informações Contábeis	30
6.4 Reconhecimento da Receita	32
7. Resultados e Análises.....	33
7.1 Avaliação	35
7.2 Invenção	38
7.3 Implementação	42
7.4 Teorização e Rotulagem.....	43
8. Conclusão.....	43
Referências.....	47

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

O ambiente empresarial contemporâneo tem se tornado cada vez mais desafiador por conta do aumento da concorrência, problemas econômicos, necessidade de rápida adaptação e instabilidade no mercado. As empresas têm buscado diversas formas de se destacar para conseguir mostrar o seu diferencial competitivo e assim se manter em atividade (BARNEY; HESTERLY, 2007).

Além de precisar ter um plano estratégico de maneira a conseguir operar em diversos mercados e identificar quais são suas oportunidades e ameaças no ambiente competitivo, assim como reconhecer suas forças e fraquezas organizacionais, uma empresa precisa ser lucrativa (BARNEY; HESTERLY, 2007).

A contabilidade tem um papel chave para a mensuração da performance de uma organização, visto que ela tem o objetivo de registrar e informar os fatos econômicos e financeiros da entidade (SZUSTER et al., 2013).

Sendo assim, a receita é um fator de grande relevância, já que reflete fortemente no resultado e na análise de uma empresa, sendo essencial para cálculos de índices e de investimentos.

Com o objetivo de unificar todas as normas que tratam do reconhecimento da receita a fim de mitigar a complexidade e solucionar algumas deficiências percebidas nas normas existentes, o Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards Board* - IASB) decidiu reformar as normas contábeis que tratam do reconhecimento da receita, o que culminou com a publicação do IFRS 15, o qual corresponde ao pronunciamento CPC 47, à deliberação Comissão de Valores Mobiliários (CVM) 762 e à Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral (NBC TG 47) emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

As alterações nos pronunciamentos afetarão de várias maneiras as empresas de diferentes portes e ramos de atuação. Estas alterações podem influenciar a apuração do resultado, a situação financeira e patrimonial das empresas, as margens reconhecidas ao longo dos contratos de venda e/ou de prestação de serviços, a parametrização existente nos sistemas e nos processos, os programas de remuneração variável e a distribuição de dividendos.

Uma avaliação detalhada do impacto que o novo pronunciamento contábil pode ter nas demonstrações financeiras se faz necessária e para isso identificar os recursos imprescindíveis para implementação do pronunciamento é de extrema importância.

Deste modo, este presente trabalho buscou entender quais ações estão sendo tomadas por diversas áreas para a implementação do CPC 47 e quais estão sendo os impactos deste novo pronunciamento nos departamentos envolvidos.

1.2 Definição do problema

Considerando que a implementação do pronunciamento CPC 47 é obrigatória a todas as empresas que obtêm receitas decorrentes de contratos com clientes, a presente pesquisa buscou entender como aconteceu este processo de implementação, por meio das ações ocorridas em uma empresa do ramo de óleo e gás.

1.3 Objetivo

Este trabalho teve como finalidade identificar, descrever e analisar as atividades que tiveram que ser realizadas devido à alteração de um pronunciamento, assim como quais são as mudanças nas práticas contábeis que ocorreram em uma empresa multinacional de grande porte do ramo de óleo e gás.

A pesquisa buscou compreender o processo para que o novo pronunciamento seja implementado de forma ser possível entender quais ações que são realmente necessárias para que uma mudança de processo ocorra dentro de uma empresa da forma mais adequada. Para isso foram verificadas as práticas de gestão, processos e estruturas por meio da vivência prática da autora, da análise documental e das entrevistas com os gestores que tiveram como finalidade validar e reinterpretar os dados encontrados.

Uma alteração na organização, seja ela obrigatória ou por iniciativa da própria empresa, faz com que sejam revelados gargalos e ineficiências que podem ser corrigidas por meio da implementação de um novo processo.

1.4 Delimitação do estudo

O estudo pretende abordar como ocorreu a implementação de um novo processo dentro de uma empresa. Como este tema é muito abrangente, foi preciso delimitar a pesquisa

considerando apenas o pronunciamento CPC 47, que entrará em vigor em Janeiro de 2018, pois sua implementação é obrigatória a todas as empresas de capital aberto ou de grande porte, por força da Lei nº 11.638/07 e da deliberação CVM 762 e à NBC TG 47.

Sendo assim, foram apresentados os princípios dos pronunciamentos existentes sobre o reconhecimento da receita (CPC 30 e CPC 17), assim como os impactos que ocorrerão com a implementação do CPC 47 a partir da análise dos processos elaborados para que este pronunciamento fosse colocado em prática.

Além disso, foram consideradas as informações existentes em uma empresa do setor de óleo e gás para o estudo de caso.

Conforme a Lei nº 11.638/07, a empresa estudada é considerada como de grande porte, visto que possui receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais). Além disso, ela está presente em vários países e abrange diversos segmentos.

Com o intuito de compreender melhor o estudo de caso, a presente pesquisa considerou somente os fatos que ocorreram dentro da empresa que está localizada no Brasil, não sendo levada em consideração como a empresa atuou em outros países.

1.5 Relevância do estudo

Apesar de existirem estudos sobre mudanças organizacionais, a forma como as empresas implementam tais mudanças não é um assunto totalmente esclarecido. Sendo assim, ao analisar como ocorreu o processo de implementação do pronunciamento CPC 47 pela empresa estudada é possível entender quais ações podem ser consideradas indispensáveis e quais podem ser ignoradas de forma a ser possível mitigar os efeitos das mudanças.

Outro ponto importante é que ao conhecer o processo de implementação do CPC 47, os profissionais estarão mais aptos a implementar outros novos pronunciamentos contábeis no futuro do que aqueles que nunca participaram de uma mudança de processo.

Além disso, pesquisas futuras podem fazer a análise dos resultados em um contexto mais abrangente e podem complementar este resultado ao analisar empresas que já tenham passado por todo o processo de implementação de modo a mostrar quais foram as reais consequências nos sistemas e no modo de trabalho

2 CONCEITOS GERAIS DA CONTABILIDADE

2.1 Conceitos e objetivo da Contabilidade

A Contabilidade tem como objetivo registrar, resumir, classificar e comunicar as informações financeiras de uma entidade aos tomadores de decisões (executivos, acionistas, fornecedores e todos os demais interessados) por meio da elaboração de demonstrações contábeis. As informações são registradas no livro contábil de acordo com suas características econômicas e ocorrem em concordância com a legislação vigente em cada país. No Brasil, as empresas de capital fechado não precisam publicar os relatórios contábeis, enquanto que as de capital aberto são obrigadas a emitir estes relatórios de acordo com os pronunciamentos desenvolvidos pelo Comitê de Pronunciamento Contabil (CPC) que tem como base os padrões internacionais (IFRS – *International Financial Reporting Standard*) que são emitidos pelo IASB (*International Accounting Standards Board*) (SZUSTER et al., 2013).

As demonstrações contábeis servem como forma de análise da situação patrimonial, econômica e financeira de uma empresa. Por meio desse tipo de dado é possível prover informação relevante às pessoas ou grupos relacionados a entidade (governos, clientes, entre outros) (SZUSTER et al., 2013).

2.2 IFRS (*International Financial Reporting Standard*) / CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis)

Com o objetivo de harmonizar as demonstrações financeiras publicadas pelas empresas de capital aberto de maneira a deixá-las mais uniformes, tecnicamente robustas e mais confiáveis, diversos países concluíram que era necessário utilizar uma norma padrão. Sendo assim, foram criados critérios universais a serem utilizados de forma idêntica pelos países (BIAR et al., 2008). Estes critérios são denominados IFRS (*International Financial Reporting Standard*) e são emitidos pelo IASB (*International Accounting Standards Board*), que é uma organização que tem como finalidade publicar e atualizar normas, sendo formada por profissionais de todos os continentes. Apesar de existirem outras normas, como a USGAAP (utilizada pelos EUA), o IFRS foi estabelecido como a norma principal para a mensuração das informações contábeis para a maioria das empresas (SZUSTER et al., 2013).

A razão da existência destas normas é exigir que as entidades divulguem informações suficientes para permitir que os usuários das informações financeiras entendam a natureza, o valor, a época e a incerteza da receita e fluxos de caixa (BIAR et al., 2008).

Em relação ao Brasil, foi promulgada a Lei nº 11.638/07 que tem como finalidade garantir que os pronunciamentos existentes no país estejam em consonância com as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS). Estes pronunciamentos só poderão ser regulamentados e legitimados pelo CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis). Criado em 2005, o CPC é um órgão regulador, autônomo que, de acordo com a Resolução nº 1.055/05, tem o objetivo de estudar, preparar e emitir os Pronunciamentos Técnicos sobre os procedimentos de contabilidade, levando sempre em conta os padrões internacionais (BIAR et al., 2008).

Desde então, os pronunciamentos contábeis brasileiros passaram a ser estabelecidos de acordo com as normas internacionais de contabilidade, emitidas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*) (IUDÍCIBUS et al., 2010).

2.3 CPC 30

Um desses pronunciamentos técnicos estabelecidos foi o CPC 30 que faz referência ao reconhecimento da receita, sendo elaborado a partir do IAS 18 *Revenue*, emitido pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) (BIAR et al., 2008).

Esse pronunciamento técnico, aprovado em 2012, define a receita como:

aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumento do patrimônio líquido, desde que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.

A receita inclui somente as transações oriundas de suas próprias atividades. Sendo assim, as quantias cobradas por conta de terceiros não serão contabilizadas como receita, pois não são benefícios econômicos que passarão ao cliente e consequentemente não resultam em aumento do patrimônio líquido.

O pronunciamento obriga as empresas a contabilizar suas receitas de acordo com algumas regras. Primeiro é preciso entender que existem três tipos de transações que fazem com que as receitas sejam reconhecidas: venda de bens; prestação de serviços e utilização, por

parte de terceiros, de outros ativos da entidade que geram juros, *royalties* e dividendos. Posteriormente é preciso determinar quando a receita deverá ser reconhecida.

De acordo com o CPC 30, “o reconhecimento consiste na inclusão do montante monetário de um item no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado de uma empresa”. Além disso, o documento cita que a receita só deve ser reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluirão para a entidade e possam ser mensurados de forma confiável.

O pronunciamento esclarece que a receita só poderá ser considerada como realizada quando os produtos produzidos ou serviços prestados pela entidade são transferidos para outra empresa ou pessoa física mediante o pagamento ou compromisso de pagamento pelo trabalho executado. Sendo assim, todos os riscos e benefícios inerentes ao contrato precisam também estar sob responsabilidade do comprador, mesmo que ainda não tenha ocorrido a transferência do documento legal ou da posse do ativo para o cliente. Logo, a receita é reconhecida no resultado em função de sua realização, não podendo haver qualquer incerteza quanto a sua execução.

O pronunciamento também menciona que as receitas e as despesas relacionadas à mesma transação devem ser reconhecidas simultaneamente. As despesas, incluindo garantias e outros custos a serem incorridos após a entrega dos bens podem ser confiavelmente mensuradas quando as condições para o reconhecimento da receita tenham sido satisfeitas. Além disso, é preciso que o direito que cada entidade terá em relação à transação contratada, a contraprestação a ser trocada e o modo e termos da liquidação estejam acordados pelas entidades envolvidas. Caso as despesas não possam ser mensuradas de forma confiável, a receita não pode ser reconhecida e quaisquer valores já recebidos pela venda dos bens deverão ser reconhecidos como passivo.

Sendo assim, o pronunciamento cita que a receita deve ser reconhecida apenas quando:

- a) A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens.
- b) Não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos.
- c) Seja provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade.
- d) As despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas.

É importante que a entidade tenha um sistema eficaz para que seja possível revisar e, quando necessário, alterar as estimativas de receita à medida que os serviços forem sendo executados.

2.4 CPC 17

O CPC 17 tem como objetivo estabelecer critérios para a contabilização da receita e das despesas dos contratos de construção, levando em consideração a norma “IAS 11 - *Construction Contracts*”.

De acordo com este pronunciamento, um contrato de construção é um contrato negociado para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos desde que estes estejam diretamente relacionados ao seu uso final. Neste contrato é necessário que estejam identificadas as seguintes informações:

- a) Os direitos de cada uma das partes envolvidas.
- b) A contraprestação a ser paga pela entrega do ativo.
- c) A forma e os termos da liquidação.

Além disso, de acordo com o pronunciamento, os custos do contrato devem compreender:

- a) Os custos diretamente relacionados à construção do ativo acordado.
- b) Os custos atribuíveis à atividade do contrato de modo geral, como prêmios de apólices de seguro e gastos gerais de construção (*overhead*).
- c) Outros custos atribuídos ao cliente, desde que estejam de acordo com os termos do contrato.

O pronunciamento também cita que o reconhecimento da receita só deve ocorrer quando for possível estimar com confiabilidade que os benefícios econômicos referentes ao ativo fluíram para o cliente. Sendo assim, é preciso estar sempre revisando as estimativas da receita e dos custos, visto que se a conclusão do contrato não puder ser estimada com confiabilidade, nenhum lucro deve ser reconhecido.

Como durante os estágios iniciais de um contrato, muitas vezes, não é possível estimar com confiabilidade a sua conclusão, o reconhecimento da receita só deve ocorrer na medida em os custos incorridos possam ser recuperados.

Conforme descrito no CPC 17, a receita deve ser contabilizada de acordo com o estágio de execução (*stage of completion*) do contrato, também denominado como método da percentagem completada, e pode ser determinado por meio das seguintes maneiras:

- a) A proporção dos custos incorridos em relação aos custos totais estimados do contrato.
- b) Medição do trabalho executado ou
- c) Evolução física do trabalho contratado.

Por esse método é possível compreender como está sendo o desempenho do projeto ao longo do tempo, visto que é feita uma verificação entre os custos incorridos e a receita contratual à medida que cada estágio de execução do contrato é alcançado.

2.5 IFRS 15

Devido à complexidade do assunto, foi percebida a necessidade de alterar o reconhecimento das receitas para que haja um modelo único de contabilização. Dessa forma, foi emitida uma nova norma, a IFRS 15, que foi traduzida para as normas contábeis brasileiras por meio do CPC 47. Segundo descrito na IFRS 15, a decisão de desenvolver a nova norma teve como princípio aperfeiçoar a comparabilidade das práticas utilizadas para o reconhecimento da receita de forma a resolver algumas deficiências percebidas nas normas anteriores, além de conceder uma estrutura mais consistente, como a redução da complexidade da aplicação das regras de reconhecimento de receitas, diminuindo o volume de normas e interpretações sobre o assunto e disponibilizar informações mais úteis para os usuários das demonstrações financeiras (EY, 2014).

Devido ao fato de haver diversas alterações significativas na forma de reconhecer a receita, a IFRS 15 só deverá ser aplicada nos exercícios contábeis a partir de 2018, havendo tempo suficiente para que haja a adequação desta norma pelas empresas.

De acordo com o documento *IFRS 15 Revenues from contracts with Customers*, o novo modelo de reconhecimento da receita tem como princípio fundamental a aplicação de cinco etapas, conforme visualizado a seguir:

ETAPA 1: Identificar o contrato

O primeiro passo consiste em entender o significado de um contrato. Conforme consta na norma, “contrato é um acordo, seja escrito ou oral, entre duas ou mais entidades que cria direitos e obrigações aplicáveis para ambas as partes”. É preciso também que todas as entidades envolvidas tenham aprovado o contrato de forma a estarem cientes dos fatos e circunstâncias em relação aos termos e condições estabelecidos. Além disso, nenhuma das partes pode ter o direito de unilateralmente cancelá-lo sem compensar a outra parte (EY, 2014).

Também devem ser identificados no contrato os direitos de cada parte em relação aos bens e serviços a serem transferidos, assim como as condições de pagamento existentes. Além disso, é preciso que o contrato tenha uma substância comercial, ou seja, é esperado que o risco, a época ou o montante dos fluxos de caixa futuros mudem em consequência da evolução do trabalho executado (EY, 2014).

De acordo com a norma IFRS 15, um dos critérios fundamentais para a identificação e validação de um contrato é avaliar a capacidade do cliente em pagar a contraprestação esperada, o que pode ser feito por meio da análise do risco de crédito deste cliente. O reconhecimento da receita só pode ocorrer quando sua realização é provável, isto é, existe a intenção do cliente em quitar com o pagamento conforme acordado.

Um contrato entre uma entidade e um cliente pode conter múltiplos contratos. Uma negociação de diversos contratos requer que eles sejam celebrados na mesma data ou em datas próximas, com o mesmo cliente e quando forem negociados como um pacote que possui o mesmo objetivo comercial (EY, 2014).

ETAPA 2: Identificar as obrigações de desempenho

Em relação a esta etapa, o pronunciamento descreve que as obrigações de desempenho estão associadas à promessa de transferir o produto ou serviço ao cliente sendo necessário, portanto, indicar os tipos de itens considerados como bens ou serviços prometidos no contrato de forma ser possível identificar as obrigações de desempenho.

Sendo assim, se os bens ou serviços contratados forem distintos, as obrigações de desempenho serão contabilizadas separadamente, visto que não possuem as mesmas características e nem o mesmo padrão de transferência. Portanto, um produto ou serviço é distinto se o cliente se beneficiar do produto ou serviço isoladamente e a promessa de

transferir o produto ou serviço ao cliente é identificável separadamente de outras promessas no contrato. Também podem existir várias obrigações de desempenho dentro de um único contrato, mesmo que se tenha como pretensão entregar um único produto ou serviço. É importante observar que a maneira como os bens e serviços estão estipulados no contrato interfere na conclusão sobre eles serem ou não distintos, sendo necessário avaliar cada contrato específico com seus clientes para determinar se os bens e serviços precisam ser tratados de forma diferente (EY, 2014).

A norma também prevê contratos que possuam partes que não estejam diretamente envolvidas no fornecimento de bens e serviços para o cliente. Nestes casos, a entidade deve verificar se sua obrigação de desempenho é fornecer o bem ou serviço diretamente, obtendo o controle destes bens e serviços antes de transferi-los para o cliente. Caso isso ocorra, a entidade está atuando como o principal no contrato, o que faz ela seja considerada como contratante e a receita reconhecida seja o valor bruto que a entidade espera ter o direito a receber. Quando uma entidade tem como obrigação providenciar que a outra parte forneça o bem ou serviço e ela não controla em nenhum momento os bens e serviços, a entidade é considerada uma empresa contratada, e isso faz com que a receita reconhecida seja o valor líquido que a empresa tem o direito de receber.

Outra forma de contrato que a IFRS 15 aborda é o contrato de venda em que é oferecido ao cliente a opção de adquirir bens ou serviços adicionais, que podem ser precificados com desconto ou gratuitos. Este opção pode ser considerada uma obrigação de desempenho separada se a entidade fornecer ao cliente um desconto que ele não receberia se não aceitasse o contrato. O preço descontado não pode refletir o preço de venda individual, pois isso faria com que a entidade fizesse uma opção de marketing e não concedido um direito material.

ETAPA 3: Determinar o preço da transação

De acordo com a norma, o preço da transação é a remuneração prevista em um contrato que uma entidade espera ter pela transferência de produtos ou serviços prometidos, sem considerar estimativas sobre pedidos adicionais e valores cobrados em nome de terceiros, como impostos sobre vendas. O preço da transação é reconhecido como receita à medida que as obrigações de desempenho são satisfeitas, sendo ajustado pelos efeitos do valor temporal do dinheiro.

Conforme citado no pronunciamento, para que se possa incluir a contraprestação no preço da transação estimado a entidade precisa considerar que não haja uma reversão significativa da receita nos períodos futuros. Sendo assim, para que não haja uma reversão significativa do valor da receita acumulada já reconhecida, é preciso restringir a contabilização relacionada a contraprestação variável. Para isso, será preciso verificar alguns aspectos como:

- a) Se o valor da contraprestação pode ser influenciado por fatores externos, como volatilidade do mercado, condições climáticas e risco de obsolescência do objeto prometido.
- b) Se a expectativa de que a incerteza sobre o valor da contraprestação deixa de existir a curto e médio prazo.
- c) Se a experiência em relação ao tipo de contrato assinado é limitada.
- d) Há a possibilidade da entidade alterar o preço ou condições de pagamento oferecendo descontos devido a contratos semelhantes.
- e) O contrato tem uma série de possíveis valores de contraprestação.

É importante levar em consideração que, para algumas transações, a época do pagamento não coincide com a época da transferência dos bens ou serviços para o cliente.

A entidade precisa reconhecer a receita por um valor que reproduza o valor que o cliente teria pago à vista no momento em que os bens ou serviços tiverem sido transferidos para o cliente, levando em consideração o período de tempo esperado entre a transferência dos bens ou serviços prometidos pela entidade e o pagamento feito pelo cliente, assim como as taxas de juros vigentes no mercado (EY, 2014).

ETAPA 4: Alocar o preço da transação

Uma entidade aloca o preço da transação para cada obrigação de desempenho em função dos preços de venda de cada produto ou serviço distinto prometido no contrato. Este preço de venda individual reflete o valor pelo qual uma entidade venderia cada produto ou serviço separadamente e é calculado pelo na data da assinatura do contrato, não sendo atualizado para refletir as variações existentes quando o bem ou o serviço é efetivamente entregue ao cliente (EY, 2014).

Conforme descrito no pronunciamento da IFRS 15, a melhor forma para estimar o preço de venda individual é verificar o preço de vendas desse bem ou serviço para clientes em situação semelhante. Caso isso não seja possível, a entidade considerará todas as informações

que estejam acessíveis, como as tendências atuais do mercado, fatores específicos da entidade e do cliente, potenciais limitações sobre o preço de venda do produto, preços de concorrentes para um produto semelhante ou idêntico e a vida útil esperada do produto, pois dessa maneira será possível aplicar os métodos para o cálculo da estimativa de forma consistente quando houver situações semelhantes. Como a entidade pode utilizar preços distintos em diferentes regiões geográficas, mercados e clientes, pode-se estabelecer uma faixa de valores para o seu preço de venda individual em vez de um único valor estimado.

A norma ainda cita que para encontrar o preço de venda individual adequado é preciso levar em conta algumas abordagens, sendo a avaliação do mercado ajustada, o custo esperado mais margem de lucro e a residual as mais utilizadas.

De acordo com o documento referente a IFRS 15, a abordagem de valor de mercado ajustado consiste na avaliação do mercado em que a entidade participa de maneira a estimar o preço que o cliente estaria disposto a pagar por um bem ou serviço, se baseando mais em influências externas do que internas da própria entidade. Esse método é mais utilizado quando o bem ou serviço já foi vendido pela entidade anteriormente, o que possibilita uma melhor previsão da demanda de mercado.

Já o método do custo esperado mais margem, de acordo com o documento, tem como premissa a projeção, pela entidade, dos custos esperados para satisfazer uma obrigação de desempenho, que precisa ser claramente identificável, adicionando uma margem para esse bem ou serviço. Essa abordagem considera os fatores internos da entidade, porém não deixa de considerar os externos, visto que o preço deve refletir o que o mercado pretende pagar e não apenas a margem desejada pela entidade.

A IFRS 15 também cita que a abordagem residual só poderá ser usada quando as transações possuírem múltiplos elementos e se o preço de venda for altamente variável, não podendo ser estimado a partir de transações passadas ou outras evidências observáveis ou se o preço de venda independente não está disponível, pois não foi anteriormente vendido em base individual. Seu cálculo, portanto, possui a seguinte fórmula:

$$\begin{aligned} &\text{Abordagem de valor de mercado ajustado} \\ &+ \text{Abordagem de custo esperado mais uma margem} \\ &(\text{=}) \text{Abordagem residual} \end{aligned}$$

Os preços de vendas individuais serão atualizados de acordo com os fatos e circunstâncias considerados por cada entidade em suas obrigações de desempenho, não

podendo alterar o método utilizado em sua estimativa. Estas revisões deverão ocorrer regularmente, podendo ser mensal, trimestral ou semestral (EY, 2014).

Após a entidade ter determinado o preço de venda individual para os bens e serviços separados em um acordo, a entidade aloca o preço da transação a essas obrigações de desempenho por meio do método do preço de venda individual relativo, desde que esta alocação não envolva uma contraprestação variável e descontos. Esse método tem como base alocar o preço da transação a cada obrigação de desempenho utilizando a mesma proporção que o preço de venda individual de cada obrigação de desempenho tem em relação à soma dos preços de venda individuais de todas as obrigações de desempenho. Já a alocação da contraprestação variável deve ocorrer de forma integral a uma parte do contrato, não podendo ocorrer em todas as obrigações de desempenho e nem a todos os bens ou serviços prometidos (EY, 2014).

ETAPA 5: Reconhecer a receita

Uma entidade reconhece a receita quando satisfaz uma obrigação de desempenho através da transferência de um produto ou serviço prometido a um cliente, ou seja, quando o cliente obtém o controle do produto ou serviço. Esse controle representa a transferência dos direitos relativos aos ativos ao cliente, assim como impede que outras entidades dirijam o uso dos ativos durante a sua vida econômica ou obtenham algum tipo de benefício em relação a estes ativos (EY, 2014).

O montante da receita que é reconhecida se refere ao montante destinado à obrigação de desempenho que foi satisfeita. A obrigação de desempenho pode ser satisfeita em um ponto no tempo (*Point in time*), que será mais utilizado quando há a promessa de transferir mercadorias a um cliente ou ao longo do tempo (*Over Time*), que será mais utilizado quando há a promessa de transferir serviços para um cliente, conforme determinado na data da assinatura do contrato (EY, 2014).

Segundo a norma IFRS 15, se um ou mais dos critérios abaixo for atendido, a entidade reconhece a receita ao longo do tempo, utilizando o método que melhor refletir o seu desempenho ao transferir os bens ou serviços ao cliente:

a) O cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios fornecidos pelo desempenho da entidade, sendo aplicado somente a serviços (puros) e não a bens. Estes benefícios precisam ser prontamente identificados e ocorrer de forma simples e direta ou o

trabalho concluído pela entidade até a presente data não precisaria ser refeito ou continuado por outra entidade.

b) A entidade cria ou aprimora um ativo que o cliente controla.

c) Não é criado um ativo com uso alternativo para a entidade, ou seja, existe uma restrição contratual sobre o ativo não poder ser destinado para outro uso, como a sua venda para um cliente diferente. Quando uma entidade cria um ativo altamente personalizado a um cliente específico, o retrabalho ou a sua venda ocorre por um preço reduzido. Sendo assim, em qualquer momento durante o prazo do contrato, a entidade tem o direito a remuneração pelo desempenho daquilo que já fez até a data, mesmo que o cliente possa rescindir o contrato por outros motivos que não a incapacidade da entidade em entregar aquilo que foi acordado. O valor desta remuneração deve se aproximar a recuperação do custo incorrido para satisfazer a obrigação de desempenho até o presente momento acrescentado de uma margem de lucro razoável.

A entidade só pode utilizar um método para a mensuração da evolução até a completa satisfação da obrigação de desempenho. Esse método pode ser de saída (*outputs*) ou de entrada (*inputs*). Os métodos de saída reconhecem a receita com base no valor do bem ou serviços que foi transferido para o cliente até a data em relação aos bens ou serviços remanescentes prometidos no contrato. As desvantagens deste método são que as saídas podem não ser diretamente observáveis e as informações requeridas para aplicá-lo podem não estar disponíveis para a entidade. Já os métodos de entrada reconhecem a receita com base nas entradas que já ocorreram para satisfazer uma obrigação de desempenho em relação ao total de entrada esperado, podendo ser recursos consumidos, horas de mão de obra, tempo transcorrido ou horas-máquinas usadas. A desvantagem deste método é que pode não haver uma ligação entre as entradas e a transferência do controle sobre os bens e serviços ao cliente, o que ocorre quando os custos incorridos não contribuem ou não são proporcionais para a satisfação da obrigação de desempenho (EY, 2014).

A norma também cita para que a obrigação de desempenho possa ser satisfeita em um ponto no tempo, ou seja, quando o controle é transferido em um determinado momento para o cliente, é necessário que possua pelo menos um dos indicadores abaixo:

a) Se há uma obrigação presente de pagar por um ativo.

b) Se a posse física é transferida, ou seja, o cliente obteve controle do ativo.

c) Se a titularidade legal é transferida. O cliente é responsável pelo ativo, mesmo que ainda não tenha obtido o controle do mesmo.

- d) Se os riscos e benefícios da propriedade são transferidos para o cliente.
- e) Se aceitou o ativo. Se o cliente aceitou o ativo, ele também obteve a capacidade de dirigir o uso a obter benefícios do ativo prometido.

Outro item importante para o reconhecimento da receita é o tratamento contábil para os custos que uma entidade tem para obter e cumprir um contrato. De acordo com a norma, os custos incorridos para se obter um contrato serão reconhecidos como um ativo, caso a entidade tenha o objetivo de recuperá-los. Essa recuperação poderá ocorrer por meio de um reembolso (recuperação direta) ou por meio da margem do contrato (recuperação indireta) e deve acontecer ao longo de um período inferior a um ano.

Em relação a divulgação das informações contábeis, a IFRS15 propõe que a receita proveniente dos contratos com o cliente seja divulgada separadamente das outras fontes de receita da entidade.

3 A Gestão da Inovação de Processos

A inovação é considerada uma forma de impulsionar o crescimento e a melhoria do desempenho de uma empresa. Sendo assim, a gestão da inovação tem como objetivo promover mudanças dentro das empresas de forma planejada por meio de novas práticas de gestão, processos e estruturas (VOLBERDA; VAN DEN BOSCH; MIHALACHE, 2014).

A gestão da inovação, portanto, é considerada um processo no qual os agentes de mudança, sejam eles externos ou internos, são chamados para assegurar que as modificações ocorram de forma adequada. As decisões precisam ser tomadas de forma racional, baseadas na análise cuidadosa dos custos e benefícios e com perspectivas de fornecer maior eficiência para a empresa (VOLBERDA; VAN DEN BOSCH; MIHALACHE, 2014).

Os agentes são responsáveis por divulgar e assegurar a aceitabilidade do novo processo. Os agentes externos, como as empresas de consultoria ou outras partes interessadas, por sua vez, estão incumbidos em promover um discurso mais amplo a cerca do processo que será mudado assim como entender as particularidades das organizações para que a mudança ocorra de maneira progressiva (VOLBERDA; VAN DEN BOSCH; MIHALACHE, 2014). O envolvimento externo pode ajudar no direcionamento da mudança visto que muitas empresas possuem experiência em relação à implementação de um novo processo (MOL; BIRKINSHAW, 2014).

Já os agentes de mudança internos, que incluem os funcionários e gerentes de empresa, desempenham um papel decisivo na geração, adoção coercitiva ou adaptação da inovação da gestão. Enquanto que os executivos estão comprometidos em buscar o equilíbrio entre a mudança e a rotina existente, os gerentes de nível inferior estão engajados em buscar soluções para a implementação do processo (VOLBERDA; VAN DEN BOSCH; MIHALACHE, 2014).

A experiência externa pode ajudar na implementação de inovações de uma forma mais eficaz por já possuir um modelo para inovação. É fornecido um treinamento de um método para inovar, assim como a sua estruturação, o que pode ser útil para aumentar as chances de a inovação ser bem sucedida, já que ajudaria, inicialmente, os agentes internos a melhor contextualizar o problema (MOL; BIRKINSHAW, 2014).

Existem três tipos de gestão de inovação: novo para o mundo, novo para a organização e adaptado ao seu contexto e novo para a organização sem adaptação. Essa fragmentação ocorre porque as organizações são influenciadas e precisam responder pelas mudanças em seu ambiente, assim como também o ambiente pode ser afetado pelas ações das organizações, podendo estar simultaneamente em evolução (VOLBERDA; VAN DEN BOSCH; MIHALACHE, 2014).

a) Novo para o mundo: Há uma alteração no processo de maneira que os gestores consigam desenvolver suas próprias inovações de gestão ou optem por adotar práticas existentes de fora da organização.

b) Novo para a organização e adaptado ao seu contexto: A prática adotada é adaptada para o específico contexto organizacional de maneira a ajustá-la para ficar em concordância com o contexto local.

c) Novo para a organização sem adaptação: Os processos são adotados e aplicados sem qualquer adaptação e contribuição significativa para o contexto organizacional específico.

Já o processo interno em uma organização consiste em quatro fases (VOLBERDA; VAN DEN BOSCH; MIHALACHE, 2014):

a) Motivação: Os gestores avaliam a necessidade de ocorrer uma alteração nos processos e o que irá influenciar e impulsionar a inovação. Já os agentes externos são responsáveis por identificar novas ameaças ou oportunidades (MOL; BIRKINSHAW, 2014). Sendo assim, esta é a etapa em que ocorre a identificação das alterações necessárias, seja ela

estrutural ou comportamental. Além disso, é o momento em que ocorre a geração da inovação e há uma preocupação em como a novo processo pode ser trazido a organização por meio de uma perspectiva racional. As novas práticas gerenciais a serem implementadas passam por seleção e os critérios de seleção são definidos não só em termos de rentabilidade, mas também incluem as forças de mercado, pressões competitivas e normas institucionais.

b) **Invenção:** Compreende a experimentação das novas práticas propostas pelos agentes de mudança internos ou externos. É definida uma estratégia de mudança de acordo com o diagnóstico realizado, levando em consideração as metas e os prazos, as técnicas utilizadas, os grupos envolvidos em cada processo e o resultado esperado. Esta etapa é onde ocorre a difusão da inovação e tem como foco a análise interna da organização por meio da investigação dos processos. A extensão e a velocidade de difusão dependem da observação e da complexidade do processo.

c) **Implementação:** É o momento em que as mudanças são colocadas em prática por meio do comprometimento das pessoas e acompanhamento do processo. Este é o momento que ocorre a adoção da inovação por meio da implementação do novo processo e investigação os ativadores e inibidores dos procedimentos a serem adotados.

d) **Teorização e rotulagem:** Nesta última fase, os agentes de mudança internos e externos visam construir legitimidade, dentro e fora da organização, ocorrendo o controle e avaliação dos impactos vindos com a mudança. Eles estão envolvidos em contextualizar como o novo processo de gestão interna afetará as práticas externas. Além disso, os agentes externos têm a função de criar teorias sobre as práticas utilizadas fora do contexto imediato (MOL; BIRKINSHAW, 2014).

Para uma compreensão mais ampla do por que e como as organizações introduzem as inovações de gestão, é preciso envolver os indivíduos que compõem as organizações, identificar os problemas, procurar soluções, fornecer idéias e tomar decisões (VOLBERDA; VAN DEN BOSCH; MIHALACHE, 2014).

4 METODOLOGIA

Nesta sessão será descrito o método de pesquisa utilizado e o passo a passo de como foi realizada a análise e o tratamento dos dados.

4.1 Método de Pesquisa

Foram utilizados os métodos qualitativos para o tratamento dos dados, pois utiliza o estudo de caso como estratégia para examinar os acontecimentos abordados. A metodologia do estudo de caso é usada para testar uma teoria, contribuindo para o desenvolvimento tanto da teoria como da prática em administração de empresas (ZANNI; MORAES; MARIOTTO, 2011).

O presente estudo envolve a exploração de um caso por meio de uma coleta de dados em profundidade abrangendo também a obtenção de informações por meio do contato direto da pesquisadora com a situação estudada de maneira a apresentar as questões de forma estruturada para que seja possível analisá-las.

As fontes de evidência são extremamente importantes para o estudo de caso, pois servem como base para a sua validação. Neste caso foram utilizados a documentação, os registros em arquivo, a vivência prática e as entrevistas não estruturadas com os gestores que participaram de forma mais efetiva no processo de implementação do pronunciamento na empresa estudada para fazer a triangulação dos dados. A razão da utilização de mais de uma fonte de evidência é que qualquer conclusão será muito mais convincente se for baseado em fontes distintas de informação (YIN, 2010).

O relato de experiência pode contribuir de forma relevante para o tema abordado, pois é possível descrever como as ações estão sendo tomadas em uma situação real, trazendo considerações significativas para o estudo (ABNT, 2002).

A utilização de entrevistas não estruturadas também auxilia na compreensão de especificidades do tema abordado, contribuindo para a exploração mais detalhada da questão, visto que é feita por meio de uma conversa informal e os entrevistados têm a liberdade para discorrer sobre o assunto sugerido. Esse tipo de fonte foi utilizado devido ao fato de que a pesquisadora desejava obter o maior número possível de informações sobre o processo de implementação do pronunciamento pela empresa estudada, além de buscar por meio das visões dos entrevistados uma formulação mais precisa das ações que foram tomadas.

4.2 Análise e Tratamento dos Dados

O desenvolvimento deste trabalho será detalhado a seguir, ocorrendo de acordo com as seguintes etapas principais:

ETAPA 1: Vivência prática

Buscou-se trazer uma visão mais prática, oriunda da experiência da autora, que exerce sua atividade profissional na empresa que está sendo abordada e que vivência como está ocorrendo o avanço da inovação do processo relacionado a implementação do CPC 47.

Sendo assim, pretendeu-se demonstrar quais procedimentos estão sendo utilizados para que o novo pronunciamento, que entrará em vigor no ano de 2018, seja aplicado na rotina dos departamentos.

ETAPA 2: Entrevista com os gestores

Foram feitas entrevistas abertas com os gestores de uma empresa do ramo de óleo e gás que foram escolhidos como os pontos focais pela matriz para ajudar na adaptação do novo processo no Brasil. Eles foram responsáveis em difundir o conhecimento e as implicações do novo pronunciamento nas principais áreas que serão impactadas pela implementação.

Foram estruturadas algumas perguntas iniciais que foram respondidas dentro de uma conversa informal. A pesquisadora assumiu uma postura de ouvinte, interferindo na fala dos entrevistados apenas para fazer algumas perguntas e assim melhorar o entendimento das questões que foram surgindo no decorrer da conversa.

Esta etapa ajudou a validar e reinterpretar os achados da vivência prática da autora assim como o descrito na análise documental.

ETAPA 3: Análise

Este estudo procurou analisar e entender como ocorreu o processo para que o CPC 47 fosse implementado em uma empresa multinacional do ramo de óleo e gás, fazendo uma correlação entre a vivência prática e as entrevistas não estruturadas com os gestores.

Além disso, foram abordados os conceitos referentes a teoria da contabilidade, a gestão da inovação de processos e a sua importância em relação a administração de empresas, para que seja possível entender o contexto que se encontra o presente estudo.

Também foram utilizadas técnicas interpretativas de forma a sintetizar e validar os conceitos encontrados com o intuito de descrever com maiores detalhes o processo de implementação como um todo.

Portanto, foi demonstrado como o novo pronunciamento pode impactar os processos da empresa por meio da abordagem de um estudo de caso, de forma a colaborar com a identificação dos efeitos mais relevantes.

5 LIMITAÇÕES

O estudo se centrou na vivência prática da própria autora, dando espaço a subjetividade e interpretação da mesma, diferindo um pouco da visão tradicional acadêmico-científica. Enquanto a visão acadêmico-científica se preocupa com a fronteira do conhecimento e partindo do geral para se particularizar, a visão presente nesta pesquisa orienta seus esforços em demonstrar como a alteração da forma de contabilizar a receita pode impactar os processos de uma entidade, partindo desta vivência da autora para assim buscar a generalização.

Além disso, foram encontradas algumas restrições quanto aos dados coletados já que não existem muitos textos e artigos que tratem do tema proposto.

6 A EMPRESA PESQUISADA

Esta seção objetiva dimensionar uma empresa ligada ao segmento de óleo e gás, que serviu como base para o estudo de campo, inicialmente descrevendo suas características e a sua estrutura básica. Depois será mostrado um breve histórico desta organização, a fim de introduzir a compreensão de sua estrutura organizacional, suas principais operações e a sua relevância no mercado de óleo e gás no Brasil. Por fim, será evidenciado, com maiores detalhes, como é feito o reconhecimento da receita nos projetos da empresa, destacando os aspectos mais relevantes.

6.1 Descrição

A entidade abordada é uma empresa estrangeira, de capital aberto, que atua no Brasil e em diversos países. Seu objetivo principal é oferecer soluções e tecnologias inovadoras nas áreas de gerenciamento de projetos, engenharia e construção para a indústria de óleo e gás.

A empresa é considerada uma das maiores do ramo e opera em três segmentos de negócio: *Subsea*, *Onshore* e *Offshore*. A seguir serão descritas de que forma ela atua nestes segmentos:

- *Subsea*: Gerenciamento de projetos e serviços submarinos na área de óleo e gás, fabricação, lançamento e instalação de dutos (rígidos e flexíveis) e equipamentos. As operações de lançamento são realizadas por navios de construção submarina de sua frota, conhecidos como PLSV (*Pipe Laying Support Vessel*).

- *Onshore*: Desenvolvimentos de tecnologias, serviços e soluções como estudos, engenharia, aquisição e construção e consultoria de gerenciamento de projetos. Suas atividades englobam unidades de tratamento e liquefação de Gás Natural (LNG), *Gas-To-Liquids* (GTL), refino de petróleo, tubulação *onshore*, petroquímica, biocombustíveis e energias renováveis, dentre outros setores.

- *Offshore*: Engenharia e fabricação de plataformas fixas para águas rasas e de plataformas flutuantes para águas profundas. Os principais projetos referentes a este segmento são: SPAR, plataformas semi-submersíveis e FPSO (*Floating Production Storage and Offloading*).

6.2 Histórico

A empresa possui mais de 30.000 trabalhadores, sendo mais de 3.000 somente no Brasil, estando presente em mais de 45 países. A empresa possui diversos ativos, como uma frota de barcos e fábricas.

No Brasil a empresa conta com mais de uma fábrica que possuem capacidade para armazenar carretéis e produzir e fornecer tubos, umbilicais, linhas flexíveis e *risers*, e também estruturas DRAPS (*Drilling, Refining and Onshore Applications*).

A empresa ainda possui diversos navios de construção submarina e de lançamento de tubos em águas profundas em nosso país.

Além disso, a empresa é arrendatária de um porto que é considerado um importante centro logístico para a movimentação de cargas e apoio a projetos *Offshore*.

A empresa também possui uma Base Operacional que é responsável pelo gerenciamento das operações com Veículos de Operação Remota (ROVs), embarcações de apoio, logística de materiais, logística de pessoal *Offshore* e relacionamento com as equipes de projetos e com clientes.

6.3 Informações contábeis

Como pode ser visualizado no Quadro 1, o total da margem bruta do grupo representou 13,9%, 12,1% e 14,1% da receita para os anos 2016, 2015 e 2014, respectivamente. Já o EBITDA, que é considerado um dos mais importantes parâmetros informativos, visto que é utilizado como uma medida de comparação financeira das empresas (SZUSTER et al., 2013) equivaleu a 11,2% do total da receita em 2016, 10,6% em 2015 e 10,3% em 2014.

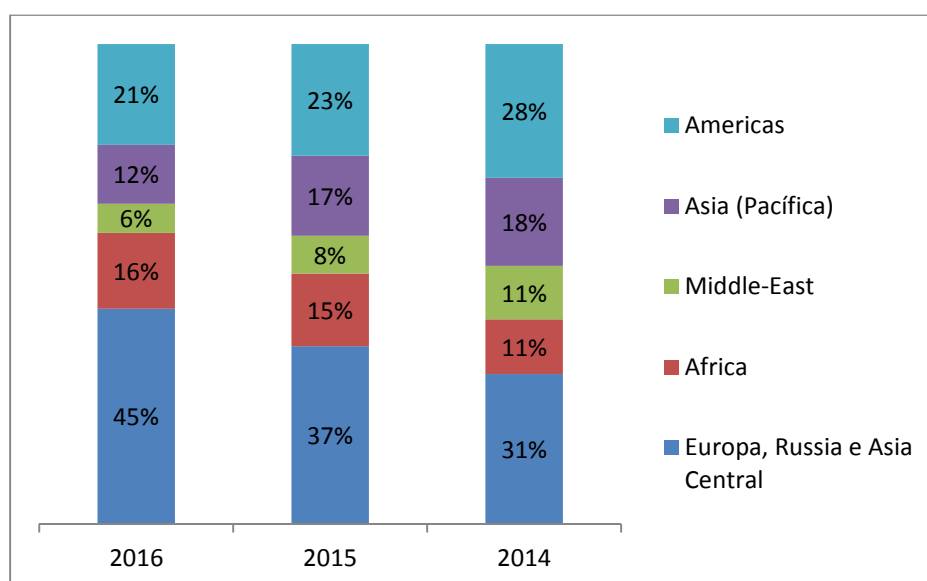
Quadro 1 – Informações contábeis da empresa

	2016	2015	2014
<i>(Margem Bruta / Rec)</i>	13,9%	12,1%	14,1%
<i>(EBITDA / Rec)</i>	11,2%	10,6%	10,3%

Fonte - a autora (2017)

As Américas, que é formada por diversos países, inclusive o Brasil, é considerada uma importante região para a empresa, visto que contribuiu com 21% do total da receita em 2016, 23% do total da receita em 2015 e contribuiu com 28% do total da receita da empresa em 2014, ficando atrás somente da região denominada de Europa, Rússia e Ásia Central. No Gráfico 1 é possível verificar qual é o impacto de cada região no total da receita considerada.

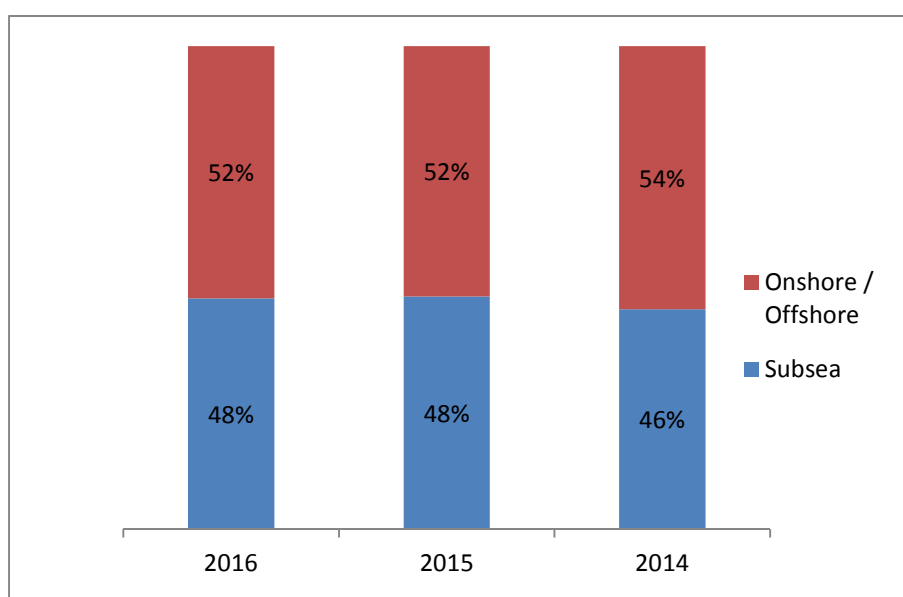
Gráfico 1 – % da Receita correspondente a cada região



Fonte - a autora (2017)

Em relação à divisão por segmento, os segmentos *Onshore* e *Offshore* equivalem a mais da metade da receita total da empresa tanto em 2016 quanto em 2015 e 2014, conforme pode ser visualizado no Gráfico 2. A receita do segmento *Onshore* e *Offshore* é equivalente a 52% do total da receita divulgada em 2016, 52% da receita divulgada em 2015 e 56% da receita divulgada em 2014. Já o segmento *Subsea* equivale a 48% do total em 2016, 48% do total em 2015 e 46% do total em 2014.

Gráfico 2 – Abertura da Receita por segmento de negócio



Fonte - a autora (2017)

Outras informações importantes são os dados financeiros por segmento. De acordo com o Quadro 2 e o Quadro 3, é possível verificar a representatividade da margem bruta e do EBITDA em relação à receita de cada segmento. Considerando apenas os segmentos *Onshore* e *Offshore*, no ano de 2016, o ganho que a empresa teve, descontando apenas os custos da mercadoria vendida, foi de 9,9% em relação à receita apurada no período. Ao considerar todos os gastos que a empresa teve, sem levar em conta os juros, os impostos, a depreciação e a amortização, seu ganho foi de 4,5% quando levado em conta a receita. Já em 2015, o lucro operacional obtido foi de 5,7% em relação à receita e o lucro antes dos juros, os impostos, a depreciação e a amortização foi de 1,1% também em relação à receita. Considerando o ano de 2014, o lucro operacional obtido foi de 10,5% em relação à receita e o lucro antes dos juros, os impostos, a depreciação e a amortização foi de 4,3% também tendo em vista o total a receita do período.

Quadro 2 - Informações contábeis dos segmentos *Onshore / Offshore*

	2016	2015	2014
<i>(Margem Bruta / Rec)</i>	9,9%	5,7%	10,5%
<i>(EBITDA / Rec)</i>	4,5%	1,1%	5,3%

Fonte - a autora (2017)

Ao levar em consideração somente o segmento *Subsea*, o percentual da margem bruta em relação à receita foi de 19,2% em 2016, 19,0% em 2015 e 18,1% em 2014. Já em relação ao percentual referente ao EBITDA, foram verificados em total de 19,0% tanto para 2016 e 2015 e um total de 18,1% para 2014.

Quadro 3 - Informações contábeis do segmento *Subsea*

	2016	2015	2014
<i>(Margem Bruta / Rec)</i>	19,2%	19,0%	18,4%
<i>(EBITDA / Rec)</i>	19,0%	19,0%	18,1%

Fonte - a autora (2017)

6.4 Reconhecimento da Receita

A empresa estudada segue os princípios normativos do IFRS e, portanto, registra os seus contratos de longo prazo seguindo duas normas principais: O referencial IAS 11 para “contratos de construção” e entrega de um ativo fixo complexo e o referencial IAS 18 para os outros tipos de contrato.

Os custos incorridos nos contratos incluem os seguintes itens:

- Os custos relacionados ao contrato, como a compra de material e os custos de subcontratação da engenharia.
- Os custos de mão de obra referentes a encargos sociais e despesas operacionais. Os custos de pesquisa e desenvolvimento, assim como os custos comerciais do contrato não são considerados como custo do projeto.
- Outros custos desde que especificados nas cláusulas do contrato, com exceção das despesas financeiras.

Já a receita estimada no projeto inclui:

- O preço comercial acordado no contrato.

- b) Mudanças no contrato que podem ser mensuradas e que foram acordadas com o cliente, como modificações no projeto e emendas adicionais.
- c) Resultado financeiro do contrato quando gerado pela gestão financeira do projeto.

A receita dos projetos é medida de acordo com o custo incorrido, não sendo baseada no faturamento realizado durante o período e a margem é reconhecida pelo percentual de conclusão do projeto.

O percentual de conclusão de um projeto da empresa é calculado de acordo com o escopo do trabalho acordado, sendo levado em conta a natureza e os riscos específicos de cada contrato e pode ser baseado em marcos técnicos definidos, como as etapas principais possíveis de serem entregues ou de acordo com a proporção existente entre o custo incorrido na data do cálculo do reconhecimento da margem e o total de custo estimado para a conclusão do projeto.

A margem bruta de um contrato de longo prazo é baseada na análise dos custos totais e o faturamento existente para a conclusão do projeto. Esta margem é revisada periodicamente durante a execução do mesmo. Se o resultado final estimado do projeto indicar prejuízo, é preciso provisionar totalmente esta perda.

Um contrato de construção é considerado finalizado quando o último marco técnico é alcançado e quando ocorre a transferência contratual da propriedade para o cliente que a solicitou.

7 RESULTADOS E ANÁLISE

O CPC 47 afetará o reconhecimento, a mensuração e a divulgação de receita para várias entidades. Todas as entidades precisarão validar essa premissa, mesmo as que não esperam mudanças significativas na mensuração da receita e na época do reconhecimento, visto que a receita é frequentemente vista como um dos indicadores de desempenho financeiro mais importante (EY, 2014).

Levando em conta a vivência da pesquisadora no processo de implementação, as entrevistas com os gestores que foram envolvidos no processo e os pronunciamentos CPC 30, CPC 17 e CPC 47, foram identificadas as mudanças que ocorreram na política, nos procedimentos, nos controles internos e nos sistemas, assim como qual foi o planejamento da empresa para que ela consiga estar em acordo com as exigências do novo pronunciamento.

Desta forma, a partir do momento que foi divulgada a alteração das normas pelo IFRS, que ocorreu em 2014, a empresa estudada passou a incluir a informação sobre a alteração na forma de reconhecimento de receita que ocorrerá em 2018 nas suas divulgações financeiras trimestrais e anuais. Conforme dito nas entrevistas com os gestores responsáveis pela implementação no Brasil, o ideal seria incluir qual seria o valor esperado nas notas explicativas existentes nas demonstrações financeiras da empresa, porém devido à complexidade do assunto não foi possível fazer esta análise em tempo hábil.

Como já foi dito anteriormente, a empresa estudada possui operações em diversas regiões que contém contratos distintos, o que tornou necessário a matriz ser o ponto focal de todo o processo de implementação da IFRS 15. Além disso, o diretor financeiro e os principais membros da empresa estudada eram uns dos que estavam envolvidos nas discussões preliminares juntamente com o conselho que emite as normas IFRS, com o objetivo de contribuir com o corpo de trabalho, apresentando a realidade a qual a empresa está inserida, ajudando a entender o que realmente faz sentido e colaborando com os comentários dos casos práticos. Sendo assim, a razão da existência desse ponto focal era garantir que o entendimento fosse uniforme em todas as filiais, inclusive o Brasil.

Por ser um assunto bastante complexo, uma empresa de consultoria foi contratada pela matriz para analisar e orientar este processo de mudança. A empresa escolhida é distinta da empresa que audita as informações financeiras, visto que ambas precisam estar isentas de qualquer tipo de parcialidade. Conforme citado por Mol e Birkinshaw (2014) e corroborado pelas entrevistas com os gestores, esta empresa de consultoria ficou responsável por ajudar na compreensão dos impactos da implementação da IFRS 15 nos processos da empresa de uma forma geral e no desenvolvimento das novas práticas pela matriz. Sendo assim, uma equipe de três pessoas ficou alocada em tempo integral na sede da empresa desde 2015 auxiliando a preparação dos questionários, no entendimento de quais seriam as mudanças nos projetos, participando de reuniões e assessorando a montagem de apresentações e de um guia padrão que dará apoio aos operadores na implementação das novas práticas. O contrato com a empresa de consultoria se estenderá até o primeiro trimestre de 2018, época em que serão divulgadas as informações contábeis ocorridas nos três primeiros meses do ano ao mercado. Por ser a nível corporativo, o valor da consultoria não foi repassado as regiões, não sendo possível precisar quanto custou para a empresa.

Como o processo está relacionado a área contábil, foram escolhidos os gestores dos departamentos de controladoria e da contabilidade para serem os responsáveis por validar as

questões levantadas pela matriz e pela empresa de consultoria e implementar o pronunciamento em seu país.

Levando em consideração as entrevistas com os gestores, os critérios do CPC 47, assim como as referências abordadas na gestão da inovação de processos, foi possível estabelecer as fases que são consideradas importantes para a implementação de uma mudança de processo em uma organização:

7.1 Avaliação

Segundo Volberda e outros (2014), a primeira fase para a implementação de um processo consiste em compreender as motivações que levaram a esta inovação. No caso estudado, a mudança é obrigatória, visto que a aplicação do pronunciamento CPC 47 no reconhecimento da receita é mandatória a todas as empresas de capital aberto.

Desta forma, esta etapa, que se iniciou em 2015, consistiu em entender como seriam estabelecidas as ações para que o pronunciamento fosse implementado. Identificação das diferenças contábeis, os potenciais impactos que poderão existir na apresentação financeira e nos impostos e as consequências sobre os processos de negócio e sistemas foram as primeiras atividades verificadas no processo.

O primeiro passo, portanto, foi compreender qual foi o tipo de inovação que ocorreu nos processos para assim poder compreender como o ambiente afetou a organização e como a organização irá afetar o ambiente (VOLBERDA et al.,2014). Sendo assim, esta inovação nos processos pode ser considerada nova para a organização sem adaptação, pois os gestores precisaram desenvolver novas práticas, visto que a implementação está ocorrendo ao mesmo momento para todas as entidades, porém sem que haja nenhuma contribuição significativa para o contexto da empresa.

Foram identificadas as diferenças entre o pronunciamento atual e o que entrará em vigor, ponderando os principais impactos que poderão existir nas receitas dos projetos. Durante todo o processo, os envolvidos buscaram achar soluções para mitigar os efeitos de forma a torná-lo menos complicado.

Segundo o gestor financeiro, foi preciso criar um ambiente de controle em que foi necessário ajustar os controles internos para que se consiga fazer os julgamentos, estimativas e testes do novo pronunciamento. A entidade também precisou estabelecer políticas claras para implementar a IFRS 15 de forma consistente em todas as suas operações.

Para isso, o departamento corporativo, que fica situado na matriz e que estava participando das discussões sobre a IFRS 15 de forma antecipada, precisou criar apresentações que continham diversas informações sobre as cinco etapas existentes para o reconhecimento da receita, conforme citado na nova norma. Essas apresentações serviram de base para os questionários que foram enviados aos gestores escolhidos como pontos focais em todos os países, em que foi pedido para relacionar as diversas perguntas aos principais contratos existentes. Todas as perguntas possuíam um guia para auxiliar as respostas, como qual seria a codificação e as seções das principais publicações feitas pelos órgãos responsáveis pela criação da norma. O objetivo dessa fase é fazer análises contratuais para entender quais seriam os impactos da implementação dessa nova norma e assim antecipar eventuais problemas.

Os contratos foram selecionados de acordo com o *backlog* que ainda tem a realizar, ou seja, os projetos foram escolhidos de acordo com o custo que ainda tem a reconhecer, visto que eles são os que possuem maior risco. De acordo com o gestor financeiro “o ideal seria analisar todos os contratos, já que podem existir inúmeras exceções, porém devido à existência de uma equipe pequena para verificar todas as informações e a existência de uma consultoria apenas na matriz, prezou-se somente averiguar os maiores”. O gestor do departamento de contabilidade complementou afirmando que “ao entender os projetos maiores a tendência é fazer grande parte dos projetos que não foram analisados de forma correta, pois já foi definido um modelo de atuação e já foram verificadas as cláusulas contratuais mais importantes”. O intuito também seria fazer com que a região ficasse mais independente para fazer suas interpretações sobre a nova norma.

Após o recebimento das respostas, o departamento corporativo, com o apoio da empresa de consultoria, analisou todas as informações e voltou a enviar questionamentos mais específicos em relação aos contratos selecionados para os responsáveis de cada país. Esta ação ocorreu até que todos os principais pontos de dúvidas fossem eliminados. Conforme dito pelo gestor do departamento de contabilidade, “como um dos objetivos desta nova norma é saber se todos os itens acordados serão classificados como uma única obrigação de desempenho, quanto maior o número de informação e entendimento sobre os contratos, melhor”.

Além disso, tiveram algumas reuniões *online* com todos que foram envolvidos nesta etapa para discutir detalhes em relação ao entendimento da norma e alinhar com os participantes as informações mais relevantes.

Após todos os dados levantados foi possível fazer um *workshop* na matriz envolvendo a empresa de consultoria, o setor encarregado pela implementação da empresa estudada e os responsáveis que foram escolhidos em cada país. Este *workshop* durou dois dias, sendo que no primeiro dia foi feita uma apresentação com o resumo da norma e das cinco etapas e no segundo dia foram feitos estudos de caso e uma análise de situação, sendo revisados os principais contratos abordados nos questionários de todas as regiões de maneira a proporcionar um entendimento mais concreto e promover um debate entre os participantes. Segundo o gestor da área financeira que participou desta etapa, “o intuito foi levantar os pontos mais preocupantes de cada projeto e verificar se todos estão de acordo ou se alguém tinha uma percepção diferente em relação às informações levantadas”.

Sendo assim, os gestores dos departamentos de contabilidade e do financeiro que fizeram o *workshop* foram considerados os responsáveis por garantir que a norma seja implementada em seu país, assim como foram considerados responsáveis por repassar as informações para todas as áreas.

O treinamento, portanto, é uma etapa extremamente importante, visto que tem muitos operadores que serão impactados com essa mudança de processo. Por isso, foi necessário envolver os funcionários mais sênior das áreas relacionadas ao assunto em questão. De acordo com o gestor da área contábil, “é preciso entender como vai ser o novo processo, o que vai, de fato, mudar, compreender qual seria o impacto sistêmico e só depois envolver os responsáveis pela execução do processo, visto que todas as etapas precisam ser verificadas antes de chegar operador final”.

Uma das principais diferenças que pode existir entre os pronunciamentos se refere ao planejamento fiscal. As mudanças na contabilização da receita para fins de apresentação financeira podem levar a uma alteração nos impostos. Sendo assim, foi preciso obter o entendimento dos efeitos que existirão sobre as exigências regulatórias pelo departamento relacionado a tributação, assim como foi preciso identificar os potenciais impactos sobre as estratégias fiscais, considerar as mudanças que podem ocorrer no preço de transferência e gerenciar qualquer integração necessária com os novos sistemas de receita implementados em resposta ao CPC 47.

Outra diferença importante em relação aos dois pronunciamentos é o fato de que, de acordo com o CPC 47, as entidades somente contabilizarão como receita os contratos com clientes. Portanto, qualquer outro montante que era anteriormente considerado precisou ser analisado se deverá permanecer a ser reportado.

Os benefícios dados aos empregados que têm como base o pagamento em ações também foram avaliados. Como a mudança no reconhecimento da receita poderá afetar o resultado da empresa, foi necessário rever o gerenciamento de desempenho pelo departamento de Recursos Humanos, além das remunerações, as comissões e os termos de acordos de recebimento de todos os funcionários. Segundo ambos os gestores, apesar de ser um assunto bastante relevante, ainda não estão sendo divulgadas muitas informações quanto aos reais impactos, visto que pode ser mais um ponto de polêmica para todos os interessados.

Também foi preciso avaliar os impactos que o novo pronunciamento terá nos processos e sistemas. Segundo o gestor financeiro, “não adianta entender o novo pronunciamento e avaliar seus efeitos se o sistema não está preparado para transmitir as informações corretamente”. Para isso, foi necessário atualizar os principais processos e controles em relação às mudanças que podem ocorrer com a nova forma de contabilização, desenvolver e aprimorar planilhas que poderão ser ajustadas manualmente e programas ligados a tecnologia da informação, como o correspondente ERP (*Enterprise Resourcing Planning*), que tem como objetivo armazenar dados e contribuir com as exigências existentes para a apresentação financeira. Julgamentos e estimativas envolvendo contraprestações variáveis e componentes financeiros significativos, determinação de preços de venda individuais, identificação de quais obrigações de desempenho precisarão ser contabilizadas separadamente, alocação do preço da transação a estas obrigações de desempenho e mensuração da evolução para obrigações de desempenho satisfeitas ao longo do tempo representam apenas algumas das potenciais mudanças que vão requerer novas soluções computadorizadas.

Além disso, como as demonstrações financeiras apresentam uma comparação com o resultado do exercício do ano anterior, será preciso refazer todas as informações contábeis de 2017, visto que ele foi realizado pelo método antigo de reconhecimento de receita. Portanto, quando os dados de 2018 forem divulgados, será preciso criar uma coluna extra informando os números de 2017 contemplando o novo método para fins de comparação. Sendo assim, também estão sendo avaliadas como serão retificadas as informações passadas.

7.2 Invenção

Após a avaliação do que poderá ser impactado com a alteração do reconhecimento da receita, foi preciso elaborar uma estrutura para a adequação a nova norma, inclusive com um treinamento geral para promover o conhecimento sobre o pronunciamento CPC 47 no Brasil,

assim como desenvolver uma estratégia de gerenciamento de mudança. Esta é a etapa em que ocorre a difusão do novo processo.

Foi criado um guia padrão pelo departamento normativo da empresa em conjunto com a empresa de consultoria com todas as informações pertinentes em relação à nova norma, como o método que deverá ser escolhido para fazer o reconhecimento da receita, como identificar as obrigações de desempenho, as definições de todos os termos, como deverá ser o desenvolvimento do procedimento e a forma de aplicação. Este guia serve para identificar os pontos primordiais que já foram definidos e encontra-se disponível na rede interna da empresa, onde qualquer funcionário pode ter acesso. De acordo com o gestor da área contábil, “o guia proporciona uma visão ampla tanto dos conceitos quanto da forma como a IFRS 15 será executada na prática”.

Em relação ao treinamento que ocorreu no Brasil, foram realizadas reuniões com pontos focais e os responsáveis pelas áreas impactadas, como a de operações, comercial, tributário, jurídico, TI, contábil e a financeira, visto que são os departamentos que precisam saber as informações pertinentes para fazer as estimativas e julgamentos necessários.

No que se refere a treinar os operadores, o gestor financeiro fez a seguinte indagação:

Além dos departamentos envolvidos, é extremamente importante capacitar os gerentes de projetos, pois devido ao fato deles terem contato com os clientes, eles terão que explicar qual é a nova filosofia do contrato, o porquê das alterações das cláusulas contratuais e entender o que o cliente está esperando. Isso porque o novo pronunciamento tem muito espaço para julgamento e para interpretação. Do mesmo modo, é preciso qualificar as pessoas responsáveis por fazer o controle de custo, visto que são elas que vão apurar os custos no dia a dia.

A primeira fase do treinamento, que ocorreu no final de 2016, foi mais abrangente e envolveu todas as áreas citadas, e teve como objetivo fazer uma ambientação do assunto e introduzir o tema por meio da análise básica do guia e uma apresentação, que possuía os principais dados do novo pronunciamento e as mudanças que existem em relação ao anterior. Já segunda fase do treinamento, que ocorreu no primeiro semestre de 2017, foi mais individualizada, visto que cada departamento teve um tipo de abordagem diferente. A necessidade de ter treinamentos mais específicos para cada área foi apresentar informações

que estivessem de acordo com as tarefas que elas executam, já que elas serão impactadas de formas distintas. Segundo o gestor financeiro:

Transmitir mais informações do que o necessário aos departamentos pode ser prejudicial à implementação do processo, porque as pessoas vão ser treinadas em relação a um tema que não conhecem e que não vai ser utilizado, o que pode acabar gerando má interpretação em relação ao assunto.

Sendo assim, as reuniões com os departamentos abrangeram alguns projetos específicos em que foram feitas análises baseadas no conhecimento do pronunciamento e de cada tipo de contrato.

Em relação à duração dos treinamentos, o gestor da área contábil fez a seguinte afirmação:

O treinamento será contínuo, pois apesar de ter tido uma orientação pequena no início, o desenvolvimento de toda a implementação requer um tempo, pois revisar todas as instruções de trabalho, entender como é feito o reconhecimento da receita pelo atual pronunciamento, levantar todas as dificuldades existentes durante a implementação e verificar se o que está sendo feito por meio do novo pronunciamento está correto, é bastante complexo e podem surgir novas demandas entre cada processo. Isso porque a forma como era feito anteriormente pode não funcionar da mesma maneira no processo que está sendo elaborado.

Os gestores de cada área ficaram encarregados de passar o que foi aprendido as demais pessoas da equipe, visto que somente através dessa ação todos os funcionários que poderão ter suas funções impactadas pelo novo pronunciamento estarão cientes dos principais efeitos do CPC 47.

O treinamento é considerado uma das últimas etapas no que se refere a estratégia de mudança, porque o processo em si precisa ser entendido, assim como quais serão as mudanças práticas antes de chegar aos operadores, que são os responsáveis por executar o reconhecimento.

Além disso, foi necessário desenvolver um plano de comunicação para que os departamentos que estão sendo afetados possam ser notificados sobre qualquer tipo de atualização sobre as informações contábeis e ações que estão sendo tomadas na empresa.

Esta etapa também considera o estreitamento do relacionamento com investidores, visto que comunicar previamente os impactos da implementação da nova norma aos *stakeholders* externos, como as mudanças que podem ocorrer na margem bruta, no lucro líquido e no EBITDA devido a alterações que podem ocorrer no valor, época e apresentação da receita é extremamente importante para que o mesmo tenha conhecimento sobre as variações que podem ocorrer no resultado da empresa. Para isso, todos os resultados financeiros trimestrais e anuais desde 2014, data em que a alteração da norma foi divulgada, possuem uma nota citando que o reconhecimento da receita irá ser alterado em 2018, apesar de não ter sido explicitado qual seria o montante esperado com essa mudança. Sendo assim, os investidores já estão prevendo que poderá ocorrer uma alteração no resultado da empresa.

Conforme dito na entrevista pelo gestor financeiro, “é esperado, em um primeiro momento, que a empresa ajude todos os investidores, desde os acionistas até os bancos e os principais credores, a entender a mudança”. Por ser um processo novo, o conhecimento dos impactos da nova norma pode gerar uma demanda mais educacional do que um impacto prático, visto que os créditos não precisarão ser revisitados. Isso porque os empréstimos e a maneira de captação de recursos não irão ser diferentes só porque mudou a forma de reconhecimento da receita.

É importante ressaltar que como a implementação da norma não vai alterar o valor de mercado de uma empresa, pois só muda a maneira de apresentação do resultado e a modelagem que as empresas fazem, não deveria haver nenhum impacto prático para os investidores. A questão primordial nesse caso é que todas as empresas estarão mudando, assim como todo o mercado estará mudando, visto que esta é uma mudança universal e obrigatória. De acordo com o gestor da área contábil:

Quando se trata de um contrato como um todo, não haverá ganho e nem perda com a troca do pronunciamento contábil, o que pode mudar é a forma de contabilização e a divulgação. Então pela mudança em si não existiria uma perda de valor de mercado, o que poderia ter é uma dificuldade de entendimento e uma mudança que será ajustada com o tempo.

Além disso, foi preciso identificar e apresentar soluções para os problemas que podem eventualmente acontecer com a implementação do CPC 47 e preparar protocolos para o gerenciamento do conhecimento. Foi preciso revisar as práticas de negócio relacionadas ao pagamento e recebimento da contrapartida e as implicações que poderão ter na contabilidade e nos reportes financeiros. Para isso, foi desenvolvido um plano de implementação que teve como base a análise do processo a ser executado de forma a ser possível ajustar o sistema e realizar o treinamento de pessoas de forma adequada.

7.3 Implementação

Esta é a fase em que ocorre a execução das soluções encontradas para a implementação do pronunciamento, ou seja, é o momento em que ocorre a adoção da inovação. Esta etapa ocorre por meio dos fluxos de trabalho de maneira a manter a devida continuidade e pontualidade dos processos e das apresentações das informações.

Como o pronunciamento só entrará em vigor em 2018, esta etapa ainda não foi concluída. Porém, segundo os dois gestores entrevistados, o gerenciamento do processo será essencial, pois o fornecimento de recursos apropriados e o envolvimento dos executivos serão extremamente importantes para verificar se os requisitos existentes no novo pronunciamento estão ocorrendo de acordo com o esperado.

Eles ainda citam que o fato das operações do negócio serem afetadas, neste momento será necessário revisar e modificar os termos contratuais e monitorar o potencial efeito sobre cláusulas restritivas.

Sendo assim, as informações gerenciais serão impactadas de maneira que os principais indicadores de desempenho, os relatórios gerenciais e o planejamento financeiro precisarão ser ajustados para que as análises fiquem de acordo com o novo pronunciamento.

Conforme o novo pronunciamento, a adoção do CPC 47 exige que a aplicação seja retrospectiva, podendo ocorrer de forma integral ou de forma modificada. Caso a entidade escolha utilizar o método de transição retrospectivo integral, ela precisará divulgar o montante dos ajustes para cada período anterior apresentado, desde a sua data de início, e para cada item que será afetado da demonstração contábil (EY, 2014).

Se a entidade escolher utilizar o método de transição retrospectivo modificado, ela poderá aplicar o pronunciamento somente no período mais recente apresentado nas demonstrações financeiras e terá que divulgar as informações contábeis também como se fossem preparadas segundo as regras atuais, mantendo dois conjuntos de livros fiscais (EY,

2014). De acordo com o gestor financeiro, a empresa estudada optou por esse tipo de método, pois seus principais projetos têm um contratos de longo prazo, o que deixaria o processo ainda mais complexo.

O gestor da área contábil relatou que:

Será preciso explicar as mudanças significativas, apresentar períodos comparativos para o reconhecimento da receita, calcular as receitas que elas teriam reconhecido para quaisquer contratos em aberto como se sempre tivessem aplicado o CPC 47 e divulgar o montante pelo qual cada item da demonstração financeira foi afetado com a implementação do novo pronunciamento.

7.4 Teorização e rotulagem

Assim que o novo pronunciamento entrar em vigor, será preciso abordar os itens que foram diferidos e monitorar a transição do modelo operacional.

Além disso, todas as ações que tiveram que ser tomadas e que foram controladas durante todo o processo de implementação deverão ser averiguadas e os possíveis erros reparados.

Conforme dito pelo gestor do departamento de contabilidade:

Como as informações de 2018 só serão divulgadas no final do primeiro trimestre, as empresas terão as contabilizações de janeiro e fevereiro para verificar se está tudo acontecendo corretamente de maneira a ter tempo hábil de solucionar eventuais problemas antes da divulgação das informações contábeis ao mercado.

8 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como principal objetivo identificar as atividades que tiveram que ser realizadas para a implementação de um novo processo, levando em consideração a alteração da norma IFRS 15 e do pronunciamento CPC 47 em uma empresa multinacional de grande porte do ramo de óleo e gás.

A mudança na forma de reconhecer a receita não afetará somente a contabilidade, mas também diversas funções e capacidades da empresa.

Para que a inovação fosse desenvolvida na organização, foi preciso verificar os fluxos de trabalho que levam em consideração as informações contábeis, as apresentações financeiras, os impostos, os processos de negócios e sistemas além de ser verificado como foi feito o gerenciamento de mudança, a comunicação e o treinamento interno. Sendo assim, o papel tanto do agente externo quanto dos agentes internos foi essencial para assegurar que as modificações ocorressem de forma cautelosa.

As ações foram tomadas de forma hierárquica, ou seja, as informações foram passadas pela matriz às regiões e as regiões estavam incumbidas em disseminar o conhecimento a todos os departamentos. Uma empresa de consultoria foi contratada para ajudar a entender as questões que foram abordadas pela nova norma, quais seriam as reais mudanças que viriam com a sua implementação e suas consequências.

Sendo assim, foi preciso instruir algumas pessoas chaves em cada uma das regiões, ou seja, os gestores dos departamentos que seriam mais impactados foram escolhidos como responsáveis pela implementação deste processo em seu país de forma a revisitar todo o trabalho que era feito pelo pronunciamento antigo para conseguir adaptar a empresa a nova realidade.

O processo de implementação se desenvolveu a partir da análise prévia da nova norma, por parte do corporativo, que fica situado na sede da empresa, juntamente com a empresa de consultoria, em que ocorreu a identificação dos principais pontos de mudança em relação à norma anterior. Em seguida foi realizada uma avaliação global, sendo enviados aos pontos focais de cada região diversos questionários contendo perguntas em relação aos principais itens abordados pela nova norma e pedindo para relacioná-los aos contratos existentes. Após o recebimento de todas as respostas, o corporativo consolidou as informações e, com o apoio da empresa de consultoria, fez uma seleção de amostragem dos principais projetos de cada região, ou seja, aqueles que possuíam maiores custos a realizar e que tivessem cláusulas contratuais e escopo diferentes dos demais, para fazer o levantamento e pré conclusão de quais seriam as mudanças existentes. Posteriormente a esta análise, foi compartilhado com os responsáveis pela implementação em cada região, por meio de reuniões *online* e um *workshop*, o resultado do levantamento para alinhar o entendimento com todos os envolvidos e assim começar a fazer a execução dessas mudanças. Neste momento também foi elaborado um guia padrão pelo departamento normativo com todas as informações pertinentes

para o reconhecimento da receita. Sendo assim, os pontos focais de cada região ficaram responsáveis por cascatear as lições aprendidas para as demais áreas.

Após a avaliação, foi preciso elaborar uma estrutura para a adequação do processo, que foi chamada de invenção.

Foram feitas reuniões com as áreas que seriam impactadas, como a de operações, comercial, tributário, jurídico, TI, contábil e financeira e foram ajustados os sistemas e os controles internos de maneira ser possível monitorar e reportar as informações financeiras de acordo com o CPC 47. Como qualquer tipo de revisão e desenvolvimento de processos, é feito por pessoas, o treinamento foi imprescindível para que o novo pronunciamento fosse implementado. Por mais que os funcionários estejam cientes da alteração do pronunciamento, sem um treinamento adequado não é possível compreender quais seriam as mudanças em seu trabalho.

O treinamento com as áreas foi dividido em duas partes. A primeira se refere ao módulo básico de ambientação do assunto de forma a dar uma introdução ao tema levando em consideração o guia padrão e a segunda etapa se refere aos módulos mais exclusivos em que foram discutidas informações mais específicas com cada gestor das áreas.

Outro fato importante que precisa ser mencionado é que no momento que é feita uma mudança mandatória de política contábil, a mesma dificuldade e o mesmo processo que a empresa estudada está passando, todas as empresas também estão. É preciso que o investidor e o credor façam o mesmo exercício para avaliar e entender melhor os impactos que a alteração do reconhecimento da receita tem a cada ano, visto que, neste caso, o valor do contrato total permanecerá o mesmo. Sendo assim, a empresa permanecerá com mesmo o valor de mercado, alterando apenas o valor contábil anual.

Após ocorrer a difusão do novo processo, o pronunciamento poderá ser implementado.

Por mais que esses processos tenham sido debatidos por diversos setores da empresa e tenha tido um acompanhamento de uma consultoria especializada no assunto, a implementação do CPC 47 é bastante complexa. Por ser também uma questão bastante subjetiva, esta mudança de processo permite muitas interpretações. Sendo assim, a empresa tem procurado achar brechas para que a mudança seja mínima. Além disso, as áreas envolvidas estão se empenhando para que todas as dúvidas sejam sanadas antes da divulgação do resultado financeiro trimestral, que ocorrerá no final de Março de 2018.

Durante todo o processo de avaliação e invenção foi percebido que os gestores vêm procurado achar aberturas no novo pronunciamento de forma ser possível alocar os itens considerados como bens ou serviços prometidos nos contratos a apenas uma ou poucas

obrigações de desempenho, além de buscar manter o mesmo método de reconhecimento de receita dos projetos conforme feito anteriormente pelo CPC 30 e CPC 17.

Foi verificado que o intuito é fazer com que não haja grandes alterações na forma de reconhecer a receita, visto que poderia deixar a implementação do novo processo ainda mais complexo. Sendo assim, as mudanças nos contratos e nos sistemas foram analisadas para que o impacto seja o menor possível e a consequência que está sendo verificada é que não haverá grandes mudanças na organização, pelo menos no que se refere ao Brasil.

A interpretação do que é obrigatório pode ser um trabalho de médio a longo prazo, pois mesmo após a implementação ainda vai demorar um tempo até sair da curva de aprendizagem, já que muita coisa que antes parecia necessário depois se mostra desnecessário.

Uma alteração no processo, seja ela obrigatória ou por iniciativa da própria empresa, pode trazer resultados positivos para a empresa porque dá a oportunidade de rever alguns procedimentos. Por mais que a forma como os processos eram executados anteriormente atendesse a demanda, uma mudança na estrutura faz com que as atividades sejam realizadas de uma forma diferente, o que acaba por revelar gargalos e ineficiências que podem ser corrigidas por meio da implementação de um novo processo.

Em um sentido amplo o estudo de gestão inovação permite aos pesquisadores mapear o progresso em como as organizações são gerenciadas e acompanhar os esforços pelas organizações para se adequar as demandas.

Referências

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez 2007. Edição Extra. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em: 22 out 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 30 (R1)**. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>>. Acesso em: 01 nov 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 17 (R1)**. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=48>>. Acesso em: 25 out 2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 47**. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>>. Acesso em: 10 nov 2016.

BARNEY, J. B.; HESTERLY, W.S. **Administração estratégica e vantagem competitiva**. São Paulo: Prentice-Hall do Brasil, 2007.

BIAR, H. G. et al. **Harmonização contábil internacional - IAS 8: práticas contábeis, mudanças de estimativas contábeis e erros**. Belo Horizonte. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2008.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **BASIS FOR CONCLUSIONS ON IFRS 15: Revenues from contracts with costumers**. Londres, 2014. Disponível em: <<http://www.ifrs.org>>. Acesso em: 10 nov 2016.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **IFRS 15 Revenues from contracts with Customers**. Londres, 2014. Disponível em: <<http://www.ifrs.org>>. Acesso em: 11 nov 2016.

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

MOL, M. J.; BIRKINSHAW, J. The role of external involvement in the creation of management innovations. **Organization Studies**, California, v. 35, nº 9, p. 1287–1312, 2014.

STAKE, R. **The art of case study research**. California: Sage, 1995.

SZUSTER, N., et al. **Contabilidade geral: introdução à contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2013.

EY. **The new revenue recognition standard – oil and gas**. Londres, 2014. Disponível em: <<http://www.ey.com/ifsr>>. Acesso em: 05 fev 2017.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Tradução Ana Thorell; revisão Técnica Cláudio Damacena. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ZANNI, P. P., MORAES G. H. S. M., MARIOTTO, F. L. **Para que servem os estudos de caso?** Rio de Janeiro, 2011. Trabalho apresentado no XXXV Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro / RJ – 4 a 7 de setembro de 2011.

VOLBERDA, H. W., VAN DEN BOSCH, F. A. J., MIHALACHE, O. R. Advancing management innovation: synthesizing processes, levels of analysis, and change agents. **Organization Studies**, California, v. 35, nº 9, p. 1245 – 1264, 2014.