

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP**  
**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CINTHIA PONARA RUSSO PASQUALE**

**AJUSTES ÀS ATIVIDADES DE CONTROLES INTERNOS EM**  
**FACE DA ADOÇÃO DO IFRS 15**

**São Paulo**

**2017**

**CINTHIA PONARA RUSSO PASQUALE**

**AJUSTES ÀS ATIVIDADES DE CONTROLES INTERNOS EM FACE  
DA ADOÇÃO DO IFRS 15**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. Anísio Candido Pereira**

**São Paulo**

**2017**

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ronaldo Frois de Carvalho

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Dr. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

**FICHA CATALOGRÁFICA**

P284a

Pasquale, Cinthia Ponara Russo

Ajustes às atividades de controles internos em face da adoção do IFRS 15  
/ Cinthia Ponara Russo Pasquale. - - São Paulo, 2017.

51 f.

Orientador: Prof. Dr. Anísio Candido Pereira

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares  
Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.

1. Auditoria interna. 2. Contabilidade - Normas. 3. IFRS.

**CDD 657.45**

**CINTHIA PONARA RUSSO PASQUALE**

**AJUSTES ÀS ATIVIDADES DE CONTROLES INTERNOS EM FACE DA ADOÇÃO  
DO IFRS 15**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**COMISSÃO JULGADORA:**

---

**Prof. Dr. Francisco Carlos Fernandes**  
**Universidade Federal de São Paulo - UNIFESP**

---

**Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Elionor Farah Jreige Weffort**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**

---

**Prof. Dr. Anísio Candido Pereira**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**  
**Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora**

**São Paulo, 31 de julho de 2017.**

Dedico ao meu pai, por sonhar meus sonhos e me ajudar a buscar forças para realizá-los. Ao meu filho, por me mostrar que sempre há um motivo a mais para sonhar e ir atrás dos meus sonhos, mesmo que esse motivo seja ainda do tamanho de um grão de arroz. À minha mãe, meu irmão e meu esposo por serem meus mestres em paciência sem fim, amor incondicional e carinho infinito.

## **Agradecimentos**

Agradeço a Deus por cuidar de mim com tanto amor e carinho, por me dar saúde, paz, condição e estrutura para realização do meu mestrado.

Agradeço aos meus pais, meu irmão e meu esposo por todo o apoio, por me fazerem enxergar que o fim está logo ali e preciso me empenhar só mais um pouquinho, por todas as orações, por suportar meu humor e minha ausência. Vocês me mostraram que é preciso de mestres em frentes não acadêmicas para que eu possa concluir meu mestrado.

Agradeço ao professor Dr. Claudio Parisi por me aceitar no programa de mestrado, pelos conselhos, ajuda, piadas e sempre bom humor, mesmo que as piadas fossem sempre favoráveis ao Corinthians. Muito obrigada, professor!

Ao meu orientador Prof. Dr. Anisio Pereira, por todo entusiasmo, empenho e atenção durante as aulas e período de orientação.

Agradeço aos participantes da minha banca de qualificação, professora Dra. Elionor Weffort e Professor Francisco Fernandes, por me darem contribuições tão valiosas e me mostrarem com tanto carinho o melhor caminho para meu trabalho.

Agradeço a Dra. Maria Fatima de Paula Ramos por todo o cuidado, atenção e amor comigo e com minha família para que fosse mantida a saúde, o equilíbrio e harmonia.

Às minhas amigas Dalgi e Kathleen por entenderem minha ausência, me incentivarem e ajudarem, cada uma do seu jeito especial. Deus me presenteou com as melhores! Obrigada!

Aos participantes do *Focus Group* por contribuírem com tanto carinho, entusiasmo e seriedade e fazerem com que uma atividade simples se tornasse animada e divertida.

À empresa EPS e seus funcionários por participarem do meu sonho e rapidamente me cederem sua *Internal Control Matrix* para que eu a utilizasse em meu trabalho.

Aos meus professores e colegas de sala de aula, obrigada por todas as contribuições valiosas e discussões de alto nível em sala de aula e trabalho em grupo.

À equipe preciosa da biblioteca, Vania Choi, Andreia de Almeida, Elba Lopes, Jean Camilo, Josiene Silva, Daniele Sousa, Iruama Silva, Jucelia Oliveira, Vinicius Monte, Andreia Nascimento, Ingrid Santos, Bruna Galha e Luis Sousa. Obrigada por sempre estarem disponíveis e me ajudarem com todos os tipos de questões que precisei. Vocês trabalham com excelência!

À Amanda Chiroto, por sempre me dar suporte rapidamente em todas as questões que eu precisei.

## Resumo

Com a mudança do cenário normativo para o reconhecimento de receita em função da norma IFRS 15 que entra em vigor a partir do dia primeiro de janeiro de 2018 há a necessidade de que os controles internos ao redor do reconhecimento de receita sejam ajustados para que o ambiente de controles seja aderente a nova norma. O objetivo deste trabalho é identificar os ajustes às atividades de controles internos que podem ser necessários quando da adoção da norma IFRS 15 em empresas de prestação de serviços. Para o atingimento deste objetivo foram traçados dois objetivos específicos, que são (1) a realização de revisão crítica ex ante os impactos do IFRS 15 nos sistemas de controles de forma a oferecer insights para as organizações adotantes desta norma; e (2) desenvolver uma *Internal Control Matrix* para a utilização em empresas de prestação de serviços de consultoria quando da adoção da norma IFRS 15. Os objetivos foram atingidos através de revisão bibliográfica crítica a respeito de autores clássicos e pesquisas científicas para o objetivo específico 1 bem como com a realização de *focus group* para atender o objetivo 2. Conclui-se que as diferenças entre o IFRS 15 e as normas de reconhecimento de receita atualmente aplicadas são bastante próximas e que são poucos os controles necessários para a adoção da norma IFRS 15 em empresas prestadoras de serviços de consultoria e que estes, embora não apresentem atividades de controle complexas, são de alto risco e essenciais para que o reconhecimento da receita ocorra de forma adequada. Além de atender aos objetivos propostos, este trabalho traz como contribuição a exploração de um tema onde a pesquisa acadêmica é escassa através de um problema real de empresas de prestação de serviços, onde o benefício não é apenas a *Internal Control Matrix*, mas a preocupação real da implementação de controles internos ao redor de uma norma relevante como o reconhecimento de receita, que pode causar impactos nos resultados das empresas.

**Palavras-chave:** Reconhecimento de receita; Controles internos; COSO; IFRS 15; Prestador de serviço.

## **Abstract**

Through the change of normative scenario for revenue recognition by the IFRS 15 adoption, that occurs from January 1st, 2018, it is necessary to adjust internal controls environment around revenue recognition in order to make the internal controls environment adherent to IFRS 15. The objective of this research is to identify the internal control activities that may be necessary for the IFRS 15 adoption in consulting outsourced services companies. To reach the main objective, two secondary objectives was traced: (1) the critical review ex ante the IFRS 15 impact over the internal control environment in order to offer insights for the organizations that intend to adopt IFRS 15; and (2) build an Internal Control Matrix for consulting outsourced companies when IFRS 15 is adopted. The objectives were reached through literature review of classic authors as well as scientific research for objective 1 and focus group for objective 2. The conclusion is that the differences between IFRS 15 and actual practices for revenue recognition are pretty close and there is the need for few controls to be implemented for the IFRS 15 adoption, however these controls although are not complex and difficult to be implemented, are high risk and essential for the accurate revenue recognition. Besides attending all proposed objectives, this research brings as a contribution the development of a theme where academic research is scarce through a real problem on outsourced services companies, where the benefits are not only an internal control matrix, but the real concern on implementing internal controls around a relevant standard as revenue recognition, that can cause relevant impacts on companies P&L.

**Key-words:** Revenue recognition; Internal controls; COSO; IFRS 15; Service provider.



## Lista de Figuras

Figura 1 - Framework de reconhecimento de receita .....	p. 22
Figura 2 - COSO Integrated Framework .....	p. 24

## Lista de Quadros

Quadro 1 - Tamanho do <i>focus group</i> .....	p. 30
Quadro 2 - Relação de participantes e experiência .....	p. 31
Quadro 3 - Instrumento de Coleta de Dados .....	p. 33
Quadro 4 - Controle 1, agregado antes da adoção do IFRS 15 .....	p. 37
Quadro 5 - Controle 2, agregado após a adoção do IFRS 15 .....	p. 39
Quadro 6 - Controle 3, agregado após a adoção do IFRS 15 .....	p. 40
Quadro 7 - Controle 4, agregado após a adoção do IFRS 15 .....	p. 40
Quadro 8 - Controle 5, agregado após a adoção do IFRS 15 .....	p. 41
Quadro 9 - Controle 6, agregado após a adoção do IFRS 15 .....	p. 42
Quadro 10 - Controle 7, agregado após a adoção do IFRS 15 .....	p. 43
Quadro 11 - Alteração do controle 1 agregado antes da adoção do IFRS 15 .....	p. 43
Quadro 12 – <i>Internal Control Matrix</i> final .....	p. 44
Quadro 13 – <i>Internal Control Matrix</i> utilizada pela EPS .....	p. 53

## Sumário

<b>1 Introdução</b> .....	<b>10</b>
<b>1.2 Situação-problema</b> .....	<b>12</b>
<b>1.3 Objetivos</b> .....	<b>13</b>
<i>1.3.1 Objetivo geral</i> .....	<i>13</i>
<i>1.3.2 Objetivos específicos</i> .....	<i>13</i>
<b>1.4 Metodologia</b> .....	<b>14</b>
<b>1.5 Delimitação</b> .....	<b>14</b>
<b>1.6 Justificativa</b> .....	<b>14</b>
<b>1.7 Estrutura do trabalho</b> .....	<b>14</b>
<b>2 Referencial Teórico</b> .....	<b>16</b>
<b>2.1 Reconhecimento de receita</b> .....	<b>16</b>
<b>2.2 Controles internos</b> .....	<b>20</b>
<i>2.2.1 Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)</i> .....	<i>20</i>
<b>3 Metodologia de Pesquisa</b> .....	<b>25</b>
<b>3.1 Classificação da pesquisa</b> .....	<b>25</b>
<b>3.2 Campo de pesquisa</b> .....	<b>25</b>
<b>3.3 Métodos, técnicas e procedimentos de coleta e análise de dados</b> .....	<b>25</b>
<i>3.3.1 Focus group</i> .....	<i>26</i>
<b>3.4 Elaboração do instrumento de coleta de dados</b> .....	<b>29</b>
<b>4 Discussões e Análises</b> .....	<b>32</b>
<b>5 Conclusão</b> .....	<b>44</b>
<b>5.1 Conclusões</b> .....	<b>44</b>
<b>5.2 Recomendações para estudos posteriores</b> .....	<b>45</b>
<b>Referências</b> .....	<b>47</b>
<b>Apêndice A – ICM fornecida pela EPS (antes dos ajustes)</b> .....	<b>50</b>

## 1 Introdução

A receita é, com grande frequência, utilizada para medir o porte de uma entidade e, por este motivo pode ser considerada um dos indicadores de desempenho mais importantes que uma entidade pode apresentar (Ernest & Young [EY], 2014b). Segundo Hendriksen e Van Breda (2009) Ela também é identificada como um evento econômico, e para sua contabilização, faz-se necessária a realização de diversas etapas que requerem a compreensão de diversos conceitos e que envolvem a interpretação, mensuração, avaliação, controle, e registro de variações patrimoniais dela decorrentes. Assim, é relevante que exista um conhecimento por parte dos contadores, a respeito das normas que tratam de reconhecimento de receita, para que seja possível a aplicação das normas a respeito de reconhecimento de receita e por consequência que as informações a respeito da receita sejam divulgadas aos acionistas e demais interessados de forma clara e precisa.

O reconhecimento da receita apresenta complexidade em diversas atividades, tais como na construção civil, e de construção de máquinas pesadas, em função do longo tempo que tais edificações demandam; o mesmo ocorrendo com a atividade de que também apresenta complexidade, seja pela decorrência da imaterialidade própria de prestação de serviço, seja pela complexidade decorrente dos contratos que regem tais atividades (EY, 2014a). Dentro desse contexto, entende-se que as entidades prestadoras de serviços de consultoria, sejam elas nacionais ou internacionais, apresentam complexidade no reconhecimento de receita em virtude de se valerem de diversos tipos de contratos com diferentes formas de prestação de serviço para a realização de suas atividades (i.e. por hora, mensal, por serviço, por fases).

Em contextos em que organizações multinacionais estejam inseridas, contabilidade internacional é essencial para manutenção de qualquer empreendimento e é uma resposta às modificações no ambiente acerca das demandas de seus usuários internos e externos (Weffort, 2003). Desde a reestruturação do *International Accounting Standard Board* (IASB) em 2001, o órgão normatizador IASB, criado em 1973, vem ganhando visibilidade e prestígio e se consolidando como o principal agente divulgador de informações financeiro-contábeis do mundo (Carmo, 2014). No ano de 2002 foi celebrado um acordo entre o IASB e o FASB (*Financial Accounting Standards Board*) em um memorando de entendimento<sup>1</sup> (MoU)

---

<sup>1</sup> Memorando de entendimento é “um acordo firmado entre duas ou mais partes para alinhar os termos e detalhes de um entendimento, assim como seus direitos e deveres” (Cendão, 2017).

conhecido como “*The Norwalk Agreement*”, que formalizava a decisão de união dos dois *boards* para diminuir as diferenças de práticas contábeis entre eles (Carmo, 2014).

No Brasil, no ano de 2005 foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) através da união de seis órgãos brasileiros (Abrasca, APIMEC Nacional, Bovespa, CFC, Fipecafi e Ibracon) com a finalidade de realizar a convergência das normas contábeis internacionais (<http://www.cpc.org.br>, recuperado em 15 de abril, 2017). O CPC tem como objetivo o estudo, preparo e a emissão de pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza para permitir a emissão de norma pela entidade reguladora brasileira (<http://www.cfc.org.br>, recuperado em 14 de abril, 2017).

Em maio de 2014 o IASB emitiu o IFRS 15, que “significa a culminação de um projeto em conjunto com o FASB para desenvolver práticas de contabilização de reconhecimento de receita globais de alta qualidade” (IFRS 15, 2014, p. 2). O IFRS 15 será adotado no Brasil porque utilizamos o CPC como norma correlata e altera normas anteriores para o reconhecimento de receita.

A maior inovação trazida pelo IFRS 15 é a proposição de um *framework* de cinco passos para o reconhecimento da receita, que auxilia na determinação de quando a receita deve ser reconhecida, por qual o valor ela deve ser reconhecida, e, que considere a aderência do andamento da execução do bem/serviço ao que deve estar estabelecido, por meio de contrato com o cliente (IFRS 15, 2014). O *framework* trazido pelo IFRS 15 será estudado no referencial teórico.

Outra provável mudança decorrente do reconhecimento de receita com base no IFRS 15 será nos controles internos (EY, 2014a). O controle interno pode ser definido como o conjunto de sistemas de controle financeiro e de outras formas, estabelecidos pela administração para cuidar dos negócios da empresa de uma forma ordenada e eficiente, assegurando aderência às políticas administrativas, protegendo e segurando os ativos com o máximo possível de integralidade e exatidão dos dados (Dunn, 1959).

As principais funções dos controles internos são checar e balancear as funções, formalizar políticas e procedimentos, capacitar pessoas e supervisionar omissões. Com a finalidade de garantir o cumprimento destas funções foram identificados sete tipos de dimensões que os controles devem abarcar, a saber: (1) organização, (2) segregação de funções, (3) controle físico dos bens da empresa, (4) autorização e aprovação, (5) contabilidade e aritmética, (6) recursos humanos, (7) supervisão e (8) check interno (Dunn, 1959).

Nesta pesquisa parte-se da premissa que a adoção da IFRS 15, prevista para janeiro de 2018, em função dos reflexos advindos dos julgamentos e estimativas estabelecidos pelo IFRS 15, os quais causarão, trará impactos no ambiente de controles das organizações e por isto será necessário realizar ajustes em seus controles internos, bem como examinar as estruturas de controles internos para assegurar conformidade permanente com os regulamentos e atualizar as políticas e procedimentos para fins de conformidade com a norma IFRS 15. (EY, 2014a).

Outro aspecto importante a ressaltar é a mudança na contabilização dos impostos provenientes da receita. Em virtude de a norma fiscal não acompanhar a mudança da norma contábil, poderão ocorrer diferenças temporárias adicionais que deverão ser tratadas em livro separado para fins de apuração de impostos sobre a receita. O mesmo se aplica para o preço de transferência. Para estas mudanças há necessidade de desenvolvimento de controles internos robustos. (EY, 2014a).

Em 2004 o COSO (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) publicou o COSO-ERM<sup>2</sup> com o objetivo de estabelecer padrões de gerenciamento de riscos mais rigorosos (Cannavina, 2014). A adoção da norma IFRS 15 traz um desafio que é a adequação dos controles internos quando da adoção da norma.

## 1.2 Situação-problema

Em face da adoção do IFRS 15, um dos grandes desafios é a adequação das atividades de controles internos das empresas prestadoras de serviços de consultoria, em decorrência de riscos provenientes desta adoção. Com base no levantamento do referencial teórico realizado sobre o tema de adoção do IFRS15 e suas influências na gestão de risco das organizações, durante a fase de elaboração deste trabalho não foram identificados estudos que tratem deste assunto. Isso pode se dever ao fato de que a adoção do IFRS15 ainda não ocorreu, e dessa forma, os impactos ainda não são evidenciados no dia-a-dia das organizações.

De outro lado, com base na premissa adotada neste trabalho de que a adoção do IFRS15 trará impacto na gestão de risco das organizações, faz-se necessária a investigação, em caráter exploratório das possíveis consequências sobre um fato que ainda não aconteceu (investigação *ex ante*). Os relatórios das consultorias trazem essa preocupação (EY, 2014a), entretanto, não existem estudos científicos que tenham se proposto a investigar essa problemática até o momento.

---

<sup>2</sup> A COSO-ERM integra conceitos de controles internos, Lei Sarbanes & Oxley e planejamento estratégico e pode ser descrita como uma abordagem baseada no risco para gerenciar uma empresa (COSO, 2003).

A fim de que essa pesquisa possa ser considerada como científica, e não seja tratada apenas como um processo de reflexão individual, ou mesmo uma especulação, faz-se necessária a adoção de uma metodologia que assegure rigor científico na investigação dessa problemática. Para tanto, pretende-se realizar uma revisão bibliográfica no IFRS15, na norma COSO-ERM, e em publicações científicas e técnicas que tratam desses temas.

Essa revisão terá como propósito estabelecer uma base teórica que sustente uma avaliação crítica sobre as possíveis consequências decorrentes do processo de adoção do IFRS sobre os controles internos. Entende-se também que a avaliação crítica necessitará de uma profunda avaliação por profissionais especialistas em gestão, contabilidade e gestão de risco, que tenham maturidade nessas atividades profissionais em organizações internacionais de prestação de serviço, preferencialmente em uma situação onde eles pudessem confrontar seus entendimentos sobre o tema em questão, a fim de produzir conclusões que sofram um processo mais amplo e partilhado de reflexão em conjunto com seus pares. Tal contexto pode ser produzido para fins científicos de pesquisa e é uma estratégia de pesquisa que se denomina *focus group*.

Desta forma, a questão de pesquisa que se apresenta para este trabalho é: quais são os ajustes às atividades de controles internos que podem ser necessários quando da adoção da norma IFRS 15 nas empresas de prestação de serviços de consultoria?

### **1.3 Objetivos**

#### ***1.3.1 Objetivo geral***

O objetivo geral deste trabalho é identificar os ajustes às atividades de controles internos que podem ser necessários quando da adoção da norma IFRS 15 em empresas de prestação de serviços de consultoria.

#### ***1.3.2 Objetivos específicos***

Os objetivos específicos deste trabalho são: (a) realizar uma revisão crítica ex ante dos impactos do IFRS 15 nos sistemas de controle de forma a oferecer insights para as organizações adotantes dessa norma, (b) desenvolver uma *Internal Control Matrix*<sup>3</sup> (ICM) para a utilização de empresas de prestação de serviços de consultoria quando da adoção da norma IFRS 15.

---

<sup>3</sup>*Internal Control Matrix* é uma estrutura de controles internos que se utiliza da estrutura de avaliação de risco do COSO, atividades de controle e monitoramento. (Goldfein & Cace, 2003)

## **1.4 Metodologia**

A abordagem desta pesquisa pode ser considerada como qualitativa quanto ao seu problema, uma vez que tem por objetivo aprofundar o conhecimento sobre o evento da adoção do IFRS 15 (Martins & Theóphilo, 2007). Também pode ser considerada como uma pesquisa exploratória uma vez que o IFRS 15 somente será adotado em 2018, e dessa forma, esse trabalho também tem por objetivo oferecer uma visão dos efeitos ex ante a adoção da norma (Martins & Theóphilo, 2007).

A metodologia utilizada para realização deste trabalho é a pesquisa bibliográfica associada à análise documental e à análise de conteúdo.

## **1.5 Delimitação**

Este estudo está delimitado às empresas prestadoras de serviço de consultoria e empresas que apresentem o reconhecimento de receita similar ao de prestação de serviços de consultoria que estejam em processo de adoção do IFRS15.

## **1.6 Justificativa**

Este trabalho se justifica por se anteceder a uma necessidade real de grande quantidade de organizações que se encontram nessa situação (adoção do IFRS15 e que possuem processos estruturados de gestão interna de risco), e pela complexidade de suas operações precisam iniciar o quanto antes o processo de ajustes na gestão de riscos. Também se justifica pela relevância do tema controle de risco associado à norma IFRS 15. Outro ponto a ser considerado é a atualidade e alcance do tema, pois o IFRS 15, que entrará em vigor no ano de 2018, será utilizado no mundo inteiro. Adicionalmente, o trabalho é inédito, voltou os olhos para a nova norma de reconhecimento de receita, um segmento escasso de trabalhos e por isto abre caminhos para novos trabalhos de reconhecimento de receita.

## **1.7 Estrutura do trabalho**

Este trabalho está dividido em seis partes, que são: (1) introdução (2) referencial teórico, (3) metodologia de pesquisa, (4) discussões e análises, e (5) considerações finais.

Na introdução foi realizada a apresentação do problema de pesquisa, do tema, contribuição, objetivo geral e específico e a justificativa.

No referencial teórico houve a abordagem dos temas reconhecimento de receita e controles internos direcionados para o COSO.

Na metodologia foi abordada a classificação de pesquisa, método de pesquisa, métodos e técnicas de coletas de dados, bem como procedimentos e técnicas de análise de dados.

Nas discussões e análises foi realizada a análise a respeito do resultado obtido através do método *focus group* e por consequência a análise dos controles internos provenientes da reunião com o *focus group*.

Nas considerações finais foram apresentadas as conclusões e sugestões para novas pesquisas.



## 2 Referencial Teórico

Neste capítulo são apresentados o reconhecimento de receita e os controles internos.

### 2.1 Reconhecimento de receita

A receita pode ser entendida por diversas ópticas. Para Iudicibus (2010) é entendida como a entrada de elementos para o ativo através de dinheiro ou direitos a receber correspondentes à prestação de serviços ou venda de bens. Hendriksen e Van Breda (1999) entendem como receita as “entradas ou aumento de ativos de uma entidade (ou ambos) decorrentes da entrega ou produção de bens, prestação de serviços ou outras atividades correspondentes a operações normais ou principais da entidade”. Receita pode também ser considerada o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários (Pronunciamento técnico CPC-30 R1, 2012, p.3)

A mensuração da receita deve ocorrer pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber. (Pronunciamento técnico CPC-30 R1, 2012, pp. 4-5). Para Hendriksen e Van Breda (1999) a receita deve ser mensurada pelo valor referente ao caixa que irá gerar através da transação que origina a receita, estipulado com base na transação a vista ou considerando os juros recebidos para os casos de transações a prazo.

O reconhecimento da receita deve ocorrer “quando é parte do produto da organização, quando pode ser medido, quando possui valor preditivo ou valor como feedback”. (Hendriksen & Van Breda, 1999, p. 227). O pronunciamento técnico CPC 30 (2012, p. 2) define que “a receita somente deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios associados à transação fluirão para a entidade”.

O lucro contábil define-se pela diferença entre as receitas provenientes de operações realizadas no período e as despesas históricas incorridas para que estas receitas sejam realizadas. O lucro é baseado nos princípios de receita e requer a definição, medida e reconhecimento de receitas. Geralmente o princípio da realização é o teste para o reconhecimento de receitas e, conseqüentemente, para o reconhecimento dos lucros (Riahi-Belkaoui, 1943).

Com o objetivo de estabelecer os princípios que as entidades devem utilizar para reportar informações úteis aos usuários das demonstrações financeiras foi criado o IFRS 15 para guiar os usuários a respeito da natureza, valor, tempestividade e incertezas de receita e

fluxos de caixa que surgem a partir de contratos com clientes. (IFRS 15, 2014). Não se aplicam à norma os contratos de *leasing* (tratados no IAS 17), contratos de seguros (tratados no IFRS 4), instrumentos financeiros (tratados no IFRS 9, IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 e IAS 28) e transações não monetárias entre empresas.

No IFRS 15 a receita é reconhecida com base no contrato com o cliente. O cliente é definido na norma como “a parte que contratou a entidade para obter bens ou serviços produzidos através das atividades da entidade ordinária em troca de recompensa” (IFRS 15, 2014, p. 11). O contrato é definido na norma como “um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos exigíveis” (IFRS 15, 2014). Em virtude do processo de reconhecimento de receita do IFRS 15 ocorrer em torno do contrato de clientes, a primeira fase do processo é identificar o contrato com o cliente. O acordo firmado no contrato pode ocorrer oralmente, por escrito ou por demais práticas específicas.

Para o propósito da norma IFRS 15 um contrato apenas existe quando apresenta os direitos exigíveis (*enforceable rights*) unilaterais, que podem ser considerados a compensação pela quebra de contrato que não tenha sido completamente executado quando (a) a entidade ainda não transferiu todos os bens ou serviços contratados para o seu cliente; ou (b) a entidade não recebeu e não receberá nenhum pagamento pelos bens ou serviços (IFRS 15, 2014). Os valores recebidos como *enforceable rights* devem ficar registrados no passivo das empresas até que não existam mais obrigações a serem transferidas – ou bens/serviços – ou até que o contrato seja quebrado e estes valores recebidos não possam ser devolvidos e então podem ser reconhecidos como receita (IFRS 15, 2014).

Os contratos com clientes devem também apresentar as promessas com os clientes, que são denominadas obrigações de desempenho. Os bens ou serviços prometidos devem estar explícitos no contrato. No entanto, as obrigações de desempenho não devem se limitar a somente as obrigações explícitas no contrato, pode haver obrigações implícitas como, por exemplo, práticas costumeiras de negócios, políticas publicadas ou práticas específicas que, quando entram no contrato, criam expectativas validas de que a entidade irá transferir um bem ou serviço ao cliente (IFRS 15, 2014).

Após identificar as promessas contidas nos contratos é necessário avaliar se estas promessas foram atendidas. Primeiro precisamos verificar se a obrigação de desempenho será satisfeita ao longo do tempo ou em um momento específico. A obrigação de desempenho é atingida ao longo do tempo quando: (a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios contratados; (b) quando o desempenho cria ou aumenta o valor de um ativo controlado pelo cliente; ou (c) quando o desempenho não cria um ativo com uso alternativo

para a entidade e a entidade utiliza o *enforceable right* como pagamento pelo bem transferido até o dia em que foi prestado o serviço (IFRS 15, 2014). Um dos critérios que pode ser utilizado para o reconhecimento de receita de empresas prestadoras de serviços é o método baseado no custo. No método baseado no custo se presume que o custo utilizado para satisfazer a obrigação de desempenho seja proporcional a receita que este irá gerar (IFRS 15, 2014).

Quando a obrigação de desempenho não é atingida ao longo do tempo é necessário determinar quando ela será atingida. Podem ser considerados indicadores para o atingimento de obrigação de desempenho: (a) a obrigação do pagamento pela troca do bem/serviço; (b) a transferência do controle do ativo; (c) a transferência de posse física do bem; (d) a transferência dos riscos e recompensas provenientes da posse do bem/serviço; e (e) a aceitação do bem/serviço pelo cliente. A receita deve ser reconhecida quando a obrigação de desempenho é atingida (IFRS 15, 2014).

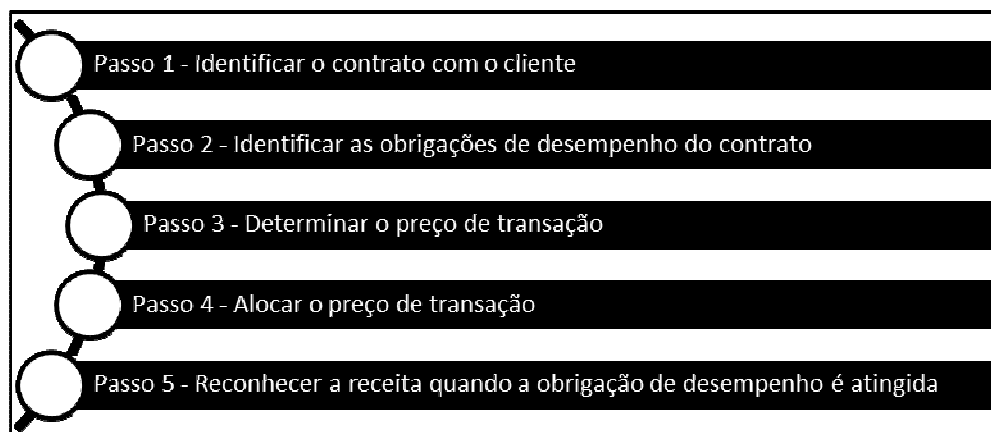
O preço da transação deve ser considerado nos termos contratuais e deve ser equivalente ao valor que a entidade espera receber do cliente pela venda do bem/serviço. Os valores contratuais podem ser fixos, variáveis ou ambos. Para o propósito de determinar o preço da transação inicialmente será considerado que não haverá modificações, cancelamentos ou renovações no contrato com o cliente. Caso o contrato envolva valores variáveis, o valor a ser considerado será o que a entidade espera receber em troca pelo serviço/bem vendido (IFRS 15, 2014).

Para os casos onde existam transações relacionadas a reembolso de um passivo com o cliente (um valor a receber pelo qual não há expectativa de recebimento e que mude o preço da transação e por consequência o passivo do contrato com o cliente), as atualizações relacionadas a mudanças nesta transação devem ser atualizadas para o período de reporte. É possível que os valores do contrato sejam ajustados em função do valor do dinheiro no tempo no caso de o preço de pagamento a vista e a prazo forem distintos. Neste caso é necessário que o valor do registro do contrato seja ajustado. O ajuste deve ser realizado pela taxa de desconto e o valor do desconto deve ser registrado separadamente do valor do contrato (IFRS 15, 2014).

A obrigação de desempenho precisa estar diretamente relacionada ao preço de transação. Para que seja possível relacionar os dois componentes, preço e obrigação de desempenho é necessário que cada obrigação de desempenho seja identificada com um único preço de transação. Caso haja desconto na operação, este deve ser alocado proporcionalmente nas obrigações de desempenho existentes no contrato. Quando houver uma mudança de

circunstancias que altere o preço do serviço/bem, esta mudança deverá refletir os valores que serão alocados nas obrigações de desempenho (IFRS 15, 2014). Quando o bem/serviço prometido ao cliente é entregue e a obrigação de desempenho é atendida, a receita pode ser reconhecida (IFRS 15, 2014).

Com a finalidade de facilitar o entendimento e utilização da norma, o IFRS 15 apresenta o *framework* a seguir, onde há a demonstração gráfica de cada um dos passos para que a receita seja reconhecida adequadamente:



**Figura 1.** *framework* de reconhecimento de receita

Fonte: Adaptado de “Receita de contratos com clientes”, IFRS 15, 2014.

No primeiro passo, identificar o contrato com o cliente, parte-se do conceito de que o acordo pode ser verbal ou por escrito, entre duas ou mais entidades, onde elas se comprometem a cumpri-lo. Neste acordo deve ser possível destacar os termos de pagamento, os direitos de cada entidade, os “gatilhos” para desembolso de fluxo de caixa e por fim a capacidade de o cliente liquidar suas obrigações financeiras geradas através do acordo. (IFRS 15, 2014)

O segundo passo, identificar as obrigações de desempenho previstas no contrato, estabelece que deve haver uma avaliação dos bens/serviços negociados no contrato e que cada obrigação de desempenho deve estar atrelada a entregas. Estas entregas são denominadas obrigações de desempenho. (IFRS 15, 2014)

O terceiro passo, determinar o preço da transação, estipula que as entidades devem determinar o preço da transação no acordo. Este preço é o valor que a entidade que executa o serviço/bem espera receber em troca por seu cliente. Os valores referentes a impostos ou outros valores de terceiros devem ser excluídos do valor total para a determinação do preço de transação. (IFRS 15, 2014)

O quarto passo, alocar o preço da transação às obrigações de desempenho, designa que as obrigações de desempenho devem ser atreladas ao preço individual de transação. Em virtude de o IFRS 15 entender que o preço de um bem ou serviço vendido de forma individual pode trazer a melhor estimativa individual, é permitido que seja feita uma estimativa do preço individual caso não seja possível estabelecer um preço individual de transação para os bens/serviços contratados. (IFRS 15, 2014)

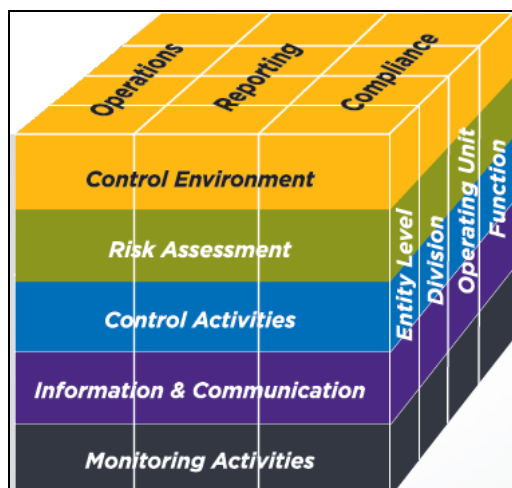
Por fim, o quinto passo, satisfação das obrigações de desempenho, estabelece que a receita deve ser reconhecida apenas quando a obrigação de desempenho é satisfeita. A transferência do controle que é utilizada na norma atual representa, na nova norma, a capacidade de dirigir o uso e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes do ativo. Os tipos de obrigação de desempenho e seus respectivos atingimentos devem ser determinados através do contrato para que a receita seja reconhecida adequadamente. (IFRS 15, 2014)

## **2.2 Controles internos**

Controle interno pode ser considerado como um conjunto de políticas adotadas pela empresa com a finalidade de aprimoramento de processos e mitigação de riscos para garantir que o processo de decisão e fluxo de informação apresente confiabilidade (Assi, 2014). O controle interno pode também ser considerado, segundo Dunn (1959), como todo o sistema de controle estabelecido pela administração para dar continuidade aos negócios de forma eficiente e têm como propósito (a) encorajar a eficiência, (b) reforçar as políticas da administração, (c) proteger os ativos da companhia e (d) garantir que os registros estão completos e acurados.

### ***2.1.1 Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)***

O COSO, fundado em 1985, foi criado como uma organização privada – e posteriormente passou a ser uma entidade sem fins lucrativos – que tem como finalidade a prevenção de fraudes nas demonstrações financeiras e melhoria dos relatórios financeiros fundamentada na ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa. Em 1992 o COSO publicou o *internal control: integrated framework*, uma referência mundial em aplicação de controles internos (Assi, 2014).



**Figura 2.** COSO Integrated Framework

Fonte: Recuperado de “Internal control – integrare framework; executive summary”, by Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2013.

A Figura 2 demonstra o *integrated framework* criado pelo COSO em 2013, tratado neste trabalho como Cubo COSO. O Cubo COSO apresenta cinco principais componentes: (a) ambiente de controle; (b) avaliação do risco; (c) atividades de controle; (d) informação e comunicação; e (e) atividades de monitoramento. Os cinco principais componentes foram articulados para dar suporte aos princípios do COSO. (Tysiac, 2012).

Os componentes do Cubo COSO são organizados em 17 princípios. O ambiente de controle, primeiro componente do Cubo COSO, apresenta cinco princípios: (1) a organização demonstra compromisso com a integridade e valores éticos; (2) o *board* é independente da administração e supervisiona o desempenho dos controles internos; (3) a administração realiza com a supervisão do *board* a estrutura, linhas de reporte e apropriada autoridade e responsabilidade em linha com os objetivos; (4) a organização demonstra o compromisso de atrair, desenvolver e reter indivíduos alinhados com seu objetivo; e (5) cada indivíduo da organização é responsável por seus controles internos que estão em linha com o objetivo da organização (D’Aquila, 2013).

O segundo componente do Cubo COSO, avaliação do risco, apresenta quatro princípios: (6) a organização especifica seus objetivos de forma clara para facilitar a identificação e avaliação de riscos relacionados aos seus objetivos; (7) a organização identifica os riscos para atingir seus objetivos e analisa estes riscos como base para determinar como eles podem ser gerenciados; (8) a organização considera o potencial de fraude quando avalia os riscos de atingimento de seus objetivos; e (9) a organização identifica e avalia

mudanças que possam impactar de forma significativa o sistema de controles internos (D'Aquila, 2013).

O terceiro componente do Cubo COSO, atividades de controle, apresenta três princípios: (10) a organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para mitigar os riscos do atingimento de objetivos para níveis aceitáveis; e (11) a organização seleciona e desenvolve atividades de controle ao redor da tecnologia para suportar o atingimento de seus objetivos; (12) a organização implementa atividades de controle através de políticas que estabelecem o que é esperado além de procedimentos que colocam as políticas em prática (D'Aquila, 2013).

O quarto componente do Cubo COSO, informação e comunicação, apresenta três princípios: (13) a organização obtém ou gera e utiliza de informação relevante e de qualidade para suportar o funcionamento dos controles internos; (14) a organização comunica internamente informações que incluem os objetivos e responsabilidades pelos controles internos necessárias para suportar o funcionamento dos controles internos; e (15) a organização comunica partes externas a respeito de assuntos que afetam o funcionamento dos controles internos (D'Aquila, 2013).

Por fim, o quinto componente do Cubo COSO, atividades de monitoramento, apresenta dois princípios: (16) a organização seleciona, desenvolve e desempenha avaliações em progresso ou em separado para determinar se os componentes de controles internos estão presentes na entidade e em funcionamento; e (17) a organização avalia e comunica deficiências de controles internos de forma tempestiva para as partes responsáveis por tomar ações corretivas incluindo a administração sênior e *board* de diretores caso seja apropriado (D'Aquila, 2013).

Embora os dezessete princípios apresentados anteriormente possam ser considerados a base para o estabelecimento de grande parte do ambiente de controle das entidades, este trabalho se utilizará apenas dos princípios relacionados ao componente atividades de controle, por este estar diretamente relacionado à elaboração e manutenção dos controles internos que estão relacionados na matriz de controles internos do COSO.

Embora todos os componentes do COSO tenham sido brevemente explanados acima, para esta pesquisa utiliza-se apenas o componente “atividades de controle” em virtude de o foco da pesquisa ser a criação de atividades de controle. O componente COSO “atividades de controle” tem como base: (a) integração com resposta a riscos; (b) tipos de atividades de controle; e (c) políticas e procedimentos.

A integração com resposta a riscos é referência para o estabelecimento de atividades de controle que mitigam os riscos identificados durante os processos. Em alguns casos um risco é abordado por apenas uma atividade de controle ou há os casos onde são necessárias diversas atividades de controle para mitigar um risco. Pode ocorrer também que uma atividade de controle mitigue diversos riscos. As atividades de controle são importantes mecanismos de gestão no atingimento dos objetivos da entidade (PricewaterhouseCoopers, 2007, p. 68).

As atividades de controle são classificadas em seis tipos. São eles: (a) revisões da alta administração; (b) administração funcional direta ou de atividade; (c) processamento de informações; (d) controles físicos; (e) indicadores de desempenho; e (f) segregação de funções. Estes tipos são a base para a criação de qualquer atividade de controle (Moeller, 2007).

Enquanto a administração sênior garante que os débitos são iguais aos créditos em um lançamento contábil, a alta administração deve se manter atenta aos riscos identificados nas unidades organizacionais e deve realizar revisões de alto nível destes riscos e das respostas associadas a eles. Estas revisões são classificadas como um controle chave (Moeller, 2007).

Com relação a administração funcional direta ou de atividade, é importante que cada gerente seja responsável pelo monitoramento das atividades de controle que envolvem seu trabalho (Moeller, 2007). É importante também que os gerentes se concentrem cumprir as políticas e revisar os relatórios de desempenho, e os demais tipos exigidos por órgãos reguladores (PricewaterhouseCoopers, 2007).

Quanto ao processamento da informação, “uma série de variedades de controles é realizada para verificar a previsão, a integridade e a autorização das transações. Os dados inseridos ficam sujeitos a verificações de edição on-line ou à combinação de arquivos aprovados de controle” (PricewaterhouseCoopers, 2007, p. 69).

O controle físico dos bens pode estar relacionado ao acesso físico a um bem, como um equipamento, por exemplo, a realização periódica de inventários, segurança, bem como a realização de procedimentos de segurança de uma localidade específica, por exemplo. É importante que sejam implementados procedimentos de atividades de controle de controle físico (Moeller, 2007).

Os indicadores de desempenho devem relacionar dados de diferentes conjuntos de informações com as análises dos relacionamentos e medidas de investigação e correção. A forma como a administração utiliza as informações pode determinar se a análise dos



indicadores por si só irá atender as finalidades de operação bem como de controle da comunicação (PricewaterhouseCoopers, 2007).

A segregação de funções é uma atividade de controles clássica para gerenciamento de riscos bem como para controles internos onde basicamente a pessoa que realiza um determinado processo não deve ser a mesma pessoa que autoriza ou aprova estas ações (Moeller, 2007). A segregação de funções é importante em todos os níveis da organização.

As políticas estabelecem as regras que deverão ser cumpridas e os procedimentos determinam como as políticas serão cumpridas. As políticas podem ser comunicadas verbalmente ou por escrito. No entanto, independentemente de como a política é comunicada, o importante é que a comunicação seja feita com atenção, e forma conscienciosa e consistente (PricewaterhouseCoopers, 2007).

### **3 Metodologia de Pesquisa**

Este capítulo aborda os aspectos metodológicos ao redor deste trabalho científico, onde há definição da classificação da pesquisa, campo de pesquisa, métodos técnicas e procedimentos para a coleta dos dados da pesquisa, bem como para a análise da pesquisa.

#### **3.1 Classificação da pesquisa**

Este trabalho possui característica de pesquisa qualitativa e exploratória, pois a intenção é conhecer as consequências *ex ante* a adoção da norma IFRS 15, onde são identificados poucos estudos a respeito do tema, sobretudo estudos técnicos elaborados por empresas de auditoria que demonstram a norma IFRS 15 sem se utilizarem de teorias como os estudos acadêmicos.

#### **3.2 Campo de pesquisa**

Esta pesquisa é limitada a empresas de prestação de serviços de consultoria que apresentem reconhecimento de receita que atenda a norma IFRS 15. No Brasil a norma deverá ser adotada a partir de janeiro de 2018. O prazo para adoção nos países que utilizam IFRS e US GAAP deverá ser o mesmo.

#### **3.3 Métodos, técnicas e procedimentos de coleta e análise de dados**

Tendo como propósito responder à questão de pesquisa e atender aos objetivos (geral e específico) foram associados os métodos de análise documental e *focus group*.

A análise documental, primeiramente, foi feita com base em artigos acadêmicos e materiais técnicos disponibilizados por empresas de auditoria, além do material disponível no website do *International Financial Reporting Standards* (IFRS), relativos ao IFRS15, tendo como objetivo principal gerar subsídios para a elaboração do constructo de pesquisa, que será apresentado oportunamente nos próximos tópicos. A pesquisa bibliográfica, conforme Cerro e Bervian (2002), busca explicar um problema através da utilização de referências bibliográficas publicadas.

A fim de melhorar a materialidade sobre a problemática apresentada nesta pesquisa, optou-se pela utilização de uma Matriz de Controle Interno (ICM) real, de uma empresa de prestação de serviço de consultoria internacional.

Para tanto foi contatada uma empresa de consultoria multinacional estabelecida nos Estados Unidos com diversas filiais ao redor do mundo, que conta com mais de três mil colaboradores para desenvolvimento de prestação de serviços altamente complexos e

qualificados e receitas anuais superiores a US\$ 1 bilhão de dólares. A fim de preservar a confidencialidade dessa empresa ela será identificada de agora em diante como EPS (Empresa Prestadora de Serviço).

A EPS gentilmente forneceu a sua matriz de controle interno (ICM) que foi construída com base no COSO, que é o modelo de referência utilizado por grande parte das empresas adotantes deste modelo. A ICM da EPS apresenta sugestão de controles internos ao redor de reconhecimento de receita e foi adaptada, neste trabalho, para atender a empresas prestadoras de serviço de consultoria. A ICM da EPS também foi objeto da análise documental.

Para o desenvolvimento dos ajustes da *Internal Control Matrix* da EPS foi utilizado o método *focus group*.

### **3.3.1 Focus group**

O *focus group* é uma forma de pesquisa qualitativa baseada em entrevistas em grupo, embora não seja baseada em perguntas realizadas pelo entrevistador e respostas efetuadas pelo entrevistado. Ao invés disto há confiança na interação do grupo baseada nos tópicos fornecidos pelo pesquisador que, na maior parte das vezes tem a função de moderador. A marca registrada do *focus group* é o uso explícito de interação em grupo para produzir dados e insights que seriam mais dificilmente produzidos em outros tipos de interação. (Morgan, 1997).

O *focus group* pode ser utilizado tanto na fase inicial da pesquisa quanto em estudos exploratórios e é bastante útil quando há interesse em compreender os posicionamentos do indivíduo perante uma situação (Gatti, 2005)

A interação dos participantes no *focus group* possibilita com que as informações obtidas através da revisão bibliográfica sejam validadas, além de capturar informações que não foram identificadas durante a revisão da literatura, pode-se, por meio de discussões, da obtenção das respostas a questionamentos e comentários em função da interação entre os participantes e o moderador (Cunha, 2011).

O primeiro passo do *focus group* foi definir o tipo de grupo que irá participar da atividade. Para isto é interessante considerar se o grupo será homogêneo, formado por pessoas com as mesmas qualificações, ou heterogêneo, com pessoas de qualificações distintas. No caso desta pesquisa, optou-se pela utilização de um grupo homogêneo em virtude de acreditar-se que traria o benefício de melhor aproveitamento do tempo e a melhoria da qualidade da discussão. O grupo utilizado para esta pesquisa é de pessoas com idade entre 35 e 45 anos, com vasta experiência em controles internos e em reconhecimento de receita.

O segundo passo foi definir se seriam utilizadas pessoas conhecidas ou pessoas que não se conheciam. Optou-se por realizar o *focus group* com pessoas que se conheciam de longa data em função de que estas pessoas pudessem se sentir mais à vontade para expressar suas opiniões, discutir e desta forma foi entendido pela autora que as contribuições seriam mais ricas do que no caso da utilização de pessoas desconhecidas. Com o primeiro e segundo passos definidos foi possível realizar o terceiro passo, que foi definir a quantidade de participantes.

A quantidade de participantes do *focus group* pode variar e é importante levar em consideração quanto cada participante pode contribuir para garantir a produtividade do *focus group*. Devem também ser levados em consideração três pontos importantes: a experiência dos participantes, o envolvimento entre eles e o interesse no assunto para que as discussões sejam mais produtivas e que o produto final desejado para a reunião seja atingido (Morgan, 1997, p. 42).

Quadro 1  
**Tamanho do *focus group***

<b>Tamanho do <i>focus group</i></b>	<b>Autor (es)</b>
De 3 a 8 participantes	Barbour (2009)
De 4 a 8 participantes	Fern (1982)
De 4 a 5 participantes	Tinn (1988)
De 6 a 10 participantes	Powell e Single (1996), Freitas e Oliveira (2006)
De 6 a 12 participantes	Gatti (2005), Martins e Theóphilo (2007)

Fonte: Extraído de “Proposta sistematizada de características e ações dos agentes internos da governança corporativa que possa contribuir à qualidade das demonstrações contábeis”, Cunha, 2011

Morgan (1997) conduziu reuniões de *focus group* com três participantes que não seriam gerenciáveis se tivessem, por exemplo, seis participantes e também conduziu reuniões com quinze a vinte pessoas que ocorreram ordeiramente. Cunha (2011) pesquisou os principais autores de *focus group* e elaborou o Quadro 1, onde existem diferentes proposições de tamanhos para os grupos, variando de 3 a 12 participantes, na visão de cada autor citado. Para esta pesquisa decidiu-se utilizar de três participantes.

Essa escolha se deu, pois foi considerado que seria necessário que os participantes deveriam ter vivência em controles internos e reconhecimento de receita. Assim, definiu-se que estes deveriam ter trabalhado em empresas de auditoria ou consultoria na auditoria ou implementação de controles internos bem como na área contábil/financeira no dia-a-dia da manutenção dos controles internos.

Optou-se por um grupo de três participantes, em função de que houve o entendimento entre os participantes que em um grupo maior que esse as discussões poderiam levar a divagações e não permitirem a profundidade requerida nas reflexões. Salienta-se que a quantidade de participantes satisfaz as exigências metodológicas para *focus group* identificadas na literatura demonstradas no Quadro 1 (anterior).

O Quadro 2 a seguir apresenta o perfil dos participantes do *focus group* e experiência:

## Quadro 2

Relação de participantes e experiência

<b>Participante</b>	<b>Experiência</b>
Participante 1	Mestre em Ciências Contábeis pela FEA PUC, Bacharel em Ciências Contábeis pela UNIP, Bacharel em Administração de Empresas pela FEA PUC, MBA em Finanças pela FGV, Ex-Auditora de Big 4 e autora e livro a respeito de IFRS e CPC.
Participante 2	Bacharel em Ciências Contábeis pela Unip, MBA em Finanças pela FGV, MBA Executivo Internacional pela FIA Ex-Auditor de Big 4
Participante 3	Bacharel em Engenharia Mecânica pela Mackenzie, MBA em Finanças pela FGV, gerente financeiro de empresa de prestação de serviços por mais de dez anos, participou de implementação de controles internos e realiza manutenção de controles internos.

O quarto passo foi a definição do tipo de estrutura da reunião. Em virtude de todos os participantes terem um nível alto de senioridade em relação ao tema e estarem socialmente inteirados, foi decidido pela autora que a necessidade de intervenção e de participação da moderadora do grupo deveria ser baixa para garantir maior produtividade do grupo. Desta forma foi decidido pela autora que seu papel como moderadora estaria limitado a passar as instruções ao grupo e intervir no caso de as discussões se tornarem acaloradas a ponto de atrapalharem na contribuição, o que não foi necessário. As instruções transmitidas ao grupo foram: (1) apresentar a pesquisa para os participantes do grupo; (2) repassar os controles da ICM da EPS com a finalidade de criticar caso houvesse a necessidade de incluir mais controles; e (3) adicionar controles relacionados ao reconhecimento de receita de acordo com o IFRS 15.

De outro lado, enquanto a autora observava a discussão do grupo, o seu processo de identificação dos elementos relevantes para a pesquisa era norteado pelos elementos sugeridos por Moeller (2007) para a criação das atividades de controle, a saber: (1) realizar entendimento dos riscos significantes identificados e desenvolver procedimentos de controle ou de correção para estes riscos; (2) criar procedimentos de testes para as atividades de controle que trabalham de forma efetiva; (3) performar os procedimentos de teste de controle com a finalidade de determinar se o processo de monitoramento de risco é efetivo como esperado; e (4) realizar ajustes ou aprimoramentos quando necessário.

Os aspectos acomodação, local, data e horário também foram observados na realização do *focus group*. A reunião foi realizada no dia 15 de julho de 2017 às dezesseis horas. No dia do *focus group* a moderadora chegou com antecedência, preparou o ambiente e deixou disponíveis água e alimentos de fácil manuseio para que a discussão pudesse durar a quantidade de tempo necessária sem que houvesse necessidade de interrupções.

Por fim optou-se por não realizar a gravação da reunião a fim de que os participantes se sentissem mais a vontade para realizar a discussão. Sendo assim, à medida que surgiram elementos que contribuíam com a resposta à questão norteadora desta pesquisa eles foram devidamente anotados em um caderno de notas que foi utilizado pela pesquisadora.

### **3.4 Elaboração do instrumento de coleta de dados**

A fim de elaborar o Instrumento de Coleta de Dados, primeiramente valeu-se da leitura preliminar da norma IFRS 15, do CPC 30 (norma atual que será substituída pelo IFRS 15 a partir de 01/01/2018) e de trabalhos acadêmicos que dizem respeito ao reconhecimento de receita através do IFRS 15, bem como de COSO. Foram observadas através da leitura preliminar as mudanças trazidas pela norma IFRS 15.

Para correlacionar as mudanças trazidas pela norma IFRS 15 com componente “atividade de controle” do COSO foi realizado um processo de reflexão que foi norteado pelo seguinte questionamento: a norma IFRS 15 traz impactos no componente COSO atividades de controle? Com base nesse questionamento, é possível que seja verificado que o componente COSO atividades de controle apresenta a elaboração e manutenção dos controles diretamente relacionados ao reconhecimento de receita. Desta forma, é possível que seja verificado que as novidades trazidas pela norma necessitam da criação de atividades de controles internos que não existiam para a norma em uso atualmente. Após a constatação de que a norma traria impacto nas atividades de controle, segregou-se a norma, em categorias, conforme proposto pela norma nos cinco passos de reconhecimento de receita e então, elaborou-se questões

investigativas a respeito das mudanças no reconhecimento de receita trazidas pela norma IFRS 15 em cada um dos passos. A fim de demonstrar o processo de reflexão sobre as mudanças da norma e seus impactos na ICM foi elaborado o Quadro 3 a seguir:

Quadro 3  
Instrumento de coleta de dados

Categorias	Questões Investigativas	Variáveis a serem observadas na Matriz de Controle Interno	Referências bibliográficas que fundamentam a abordagem
IFRS 15 Passo 1	(a) A negociação verbal é considerada um acordo na norma anterior ao IFRS 15?	Será observada a necessidade de elaboração de controles a relacionados a negociação verbal.	IFRS, 2014, item 9 CPC 47, item 9
	(b) Na norma anterior é necessário identificar no contrato quais são os bens/serviços transferidos no contrato?	Será observada a necessidade de elaboração de controles relacionados a identificação de bens/serviços transferidos no contrato.	IFRS, 2014, item 9 CPC 47, item 9
	(c) Na norma anterior é necessário identificar os termos de pagamentos para os bens/serviços transferidos no contrato?	Será observada a necessidade de elaboração de controles relacionados a identificação de termos de pagamentos para os bens/serviços transferidos no contrato.	IFRS, 2014, item 9 CPC 47, item 9
	(d) Na norma anterior os contratos são considerados drivers para reconhecimento de receita?	Será observada a necessidade de elaboração de controles relacionados a consideração de contratos como drivers para reconhecimento de receita.	IFRS, 2014, item 9 CPC 47, item 9
	(e) Na norma anterior é necessário considerar os fluxos de recebimento de caixa como drivers para reconhecimento de receita?	Será observada a necessidade de elaboração de controles relacionados a consideração dos fluxos de recebimento de caixa como drivers para reconhecimento de receita.	IFRS, 2014, item 9 CPC 47, item 9
	(f) A norma anterior traz o <i>enforceable rights</i> como cláusula obrigatória nos contratos?	Será observada a necessidade de elaboração de controles a respeito da obrigatoriedade de <i>enforceable rights</i> em cláusulas contratuais.	IFRS, 2014, item 12 CPC 47, item 12
	(g) A norma anterior considera que caso não seja provável o recebimento das contraprestações e a entidade receba estas contraprestações, o valor recebido deve ser registrado como um adiantamento e a receita deverão ser reconhecidos apenas quando (a) 100% do valor for recebido e o que foi proposto no contrato foi atendido; ou (b) o contrato foi rescindido e não haja mais nada a receber do cliente?	Será observada a necessidade de elaboração de controles a respeito do registro de adiantamento de receita quando as contraprestações devidas não forem recebidas.	IFRS, 2014, item 15 CPC 47, item 15
	(h) A norma anterior considera que as modificações nos contratos devem ser contabilizadas como contratos separados quando (a) o alcance do contrato aumentar em função de novos bens/serviços, ou (b) o preço do contrato aumentar?	Será observada a necessidade de elaboração de controles a respeito da contabilização de modificações no contrato.	IFRS, 2014, item 20 CPC 47, item 20
IFRS 15 Passo 2	(i) A norma anterior ao IFRS 15 diz que deve haver declaração expressa no contrato a respeito dos bens/serviços prometidos e que estes devem ser documentados como obrigações de desempenho?	Será observada a necessidade de elaboração de controles relacionados a relação de bens/serviços como obrigação de desempenho nos contratos com clientes.	IFRS, 2014, item 22 CPC 47, item 22
IFRS 15 Passo 3	(j) A norma anterior ao IFRS 15 determina que se a contraprestação incluir um valor variável, a entidade deve estimar o valor da contraprestação a qual a entidade terá direito em troca da transferência de bens/serviços?	Será observada a necessidade de elaboração de controles relacionados a estimativa da contraprestação quando há valores variáveis.	IFRS, 2014, item 47 CPC 47, item 47

Categorias	Questões Investigativas	Variáveis a serem observadas na Matriz de Controle Interno	Referências bibliográficas que fundamentam a abordagem
IFRS 15 Passo 4	(k) A norma anterior ao IFRS 15 determina que cada obrigação de desempenho do contrato de clientes deve ser alocada a um preço de transação pelo valor que reflita a contraprestação a qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens/serviços prometidos?	Será observada a necessidade de elaboração de controles relacionados a alocação de preço de transação nas obrigações de desempenho.	IFRS, 2014, item 73 CPC 47, item 73
IFRS 15 Passo 5	(l) A norma anterior ao IFRS 15 determina que a receita somente possa ser reconhecida quando a entidade satisfizer a obrigação de desempenho ao transferir o bem/serviço prometido ao cliente?	Será observada a necessidade de elaboração de controles a respeito da relação entre a satisfação da obrigação de desempenho e o reconhecimento da receita.	IFRS, 2014, item 31 CPC 47, item 31

O Quadro 3 apresenta em sua primeira coluna denominada categorias, os passos para o reconhecimento de receita associados às diferenças entre a norma aplicada atualmente e o IFRS 15, são apresentadas na segunda coluna as questões investigativas que nortearam o processo de reflexão com base na norma IFRS15 e demais literaturas estudadas, em decorrência desse processo na terceira coluna são apresentadas as variáveis que deverão ser observadas na *Internal Control Matrix*, onde é observada a necessidade de elaboração de controles internos para as empresas adotantes da norma IFRS 15.

É importante que sejam criados controles ao redor de cada novidade trazida pela norma para que o ambiente de controles internos possa ser considerado robusto e para que não existam fragilidades trazendo a possibilidade de fraudes ou erros contábeis que possam acarretar em ajustes ou mesmo desconhecimento de receita.

A partir das questões investigativas traçadas no Quadro 3 foram geradas as questões que motivaram o *focus group* para a elaboração de novos controles que possam mitigar os riscos identificados no Quadro 3. No capítulo quatro deste trabalho serão apresentadas as evidências colhidas no *focus group* e as reflexões sobre esses achados.



#### 4 Discussões e Análises

Neste capítulo realiza-se a análise do material coletado durante o *focus group*. Com base nos procedimentos anteriormente listados e nas atividades indicadas por Moeller (2007) anteriormente citadas realizou-se o *focus group*. Os participantes foram motivados no sentido de identificar ajustes que se fariam necessários na ICM e dessa forma contribuir com o que foi chamado de ICM final, ou seja, uma ICM que incorpora as contribuições dos especialistas em função das implicações da adoção do IFRS15. Foram identificados elementos que serão apresentados a seguir.

Foi solicitada aos participantes a leitura do IFRS 15 antes da realização do *focus group* para que houvesse um alinhamento do conhecimento da norma por parte dos participantes. No momento inicial do *focus group*, os participantes comentaram em unanimidade a respeito dos benefícios e desafios da unificação da norma e da dificuldade de trazer a adoção da norma para empresas pequenas em função da necessidade de manutenção de controles versus a desutilização de formalizações de procedimentos que foram permitidos pela norma, tal qual a inexistência de acordo formal entre as partes. Também foi comentado o desafio que seria para empresas que trabalham com estatais sob a ótica da dificuldade de refazimento de contratos a fim de melhor documentar as obrigações de performance e as consequências no resultado das empresas que estas dificuldades podem trazer.

A tarefa inicial proposta no *focus group* foi acessar a ICM (anexo A) e realizar um entendimento de todos os controles contemplados na ICM com a finalidade de verificar se todos os riscos que os participantes entendem existir em um ciclo de reconhecimento de receita de empresas prestadoras de serviços de consultoria foram cobertos pelos controles contemplados na ICM.

Primeiramente pode-se observar que a ICM é ampla e adequadamente estruturada, e para os objetivos desta pesquisa foram disponibilizados somente os riscos e controles relativos ao reconhecimento da receita. Por ser uma empresa internacional, a EPS é auditada em seus controles de risco o que assegura que a ICM utilizada é consistente para os fins que se propõe.

A ICM apresenta onze colunas estruturadas de forma que estejam classificados, descritos e documentados cada controle de forma que seja possível visualizar com clareza as características principais, riscos e abordagem de cada controle. Estão descritas a seguir as características de cada coluna da ICM:

1. Processo: documenta-se qual o processo faz parte o controle. Para este trabalho foram utilizados os processos de reconhecimento de receita, apontamento de horas e faturamento;
2. Descrição do risco: documenta-se qual o risco é mitigado por cada controle;
3. Exposição ao risco: é avaliada de 1 a 4, sendo 1 baixo (que possa ocorrer em situações excepcionais) e 4 muito alto (onde é esperado que ocorra na maior parte das circunstâncias). Trata-se de avaliação individual do pesquisador e participantes do *focus group*;
4. Impacto potencial: é avaliado de 1 a 4, sendo 1 baixo (quando as consequências do impacto podem ser absorvidas normalmente pelas operações da empresa) e 4 muito alto (quando eventos decorrentes possam comprometer os objetivos e performance da empresa);
5. Nível de exposição: é o resultado da soma dos valores demonstrados nas colunas “exposição ao risco” e “impacto potencial”. Caso a soma seja 2, o nível de exposição é “baixo”. Quando a soma for 3 ou 4, o nível de exposição é “médio”. Se a soma for 5 ou 6, o nível de exposição é “alto”. Para a soma 7 ou 8, o nível de exposição é “muito alto”.
6. Atividade de controle: é descrita qual a atividade é realizada para que exista o controle.
7. Tipo de controle: classificado como controle-chave, quando há impacto potencial diretamente nas demonstrações financeiras, e controle não-chave, quando não há impacto potencial diretamente nas demonstrações financeiras;
8. Preventivo/Detectivo: preventivo para quando o controle é realizado para que haja prevenção de erros futuros e detectivo para quando o controle é realizado para identificar se ocorreram erros no passado;
9. Automático/Manual: automático para quando o controle é realizado sistemicamente e manual quando o controle é realizado manualmente;
10. Frequência: anualmente, mensalmente, quinzenalmente, semanalmente, diariamente ou múltiplas vezes ao dia, de acordo com a frequência em que a atividade de controle é realizada; e

11. Avaliação do controle: “a ser implementado” quando houver planos de implementação para o controle que ainda não estiver em uso, e “em uso” para os controles que estiverem implementados e em uso.

Após a reflexão e discussão entre os participantes, avaliando a situação antes da adoção do IFRS 15 verificou-se que para apenas um risco não haviam controles relacionados na ICM e o grupo teve interesse de incluí-lo na ICM final. Foi observado que não havia uma verificação do contrato pela área financeira na ICM, que é a responsável pela gestão dos riscos, previamente à assinatura. O Participante 2 identificou a existência desse risco e sugeriu que os novos contratos fossem revisados por um membro sênior do departamento financeiro, a fim de mitigá-los. Para tanto poderia ser realizada uma reunião semanal em conjunto com a área comercial com o objetivo de revisar os contratos de novas oportunidades antes que estes sejam assinados. Desta forma, caso um risco seja identificado pelo departamento financeiro, é possível que o contrato seja ajustado antes de sua assinatura e o risco seja eliminado. O Participante 3 concordou com o controle identificado e o Participante 1 não opinou.

Como evidência de controle foi recomendada a elaboração de uma ata de reunião, e que esta seja assinada por todos os participantes. O controle foi classificado como de risco médio, pois isoladamente não causará impactos significativos nas demonstrações financeiras e, pelo mesmo motivo, não se trata de um controle chave. O controle adicionado está demonstrado no Quadro 4 a seguir:

Quadro 4  
**Controle 1, agregado antes da adoção do IFRS 15**

Processo	Descrição do Risco	Exposição ao Risco	Impacto Potencial	Nível de Exposição	Atividade de Controle	Tipo de Controle	Preventivo / Detectivo	Automatizado / Manual	Frequência	Avaliação do Controle
Reconhecimento de receita	Garantir que os contratos são revisados pelo departamento financeiro antes da assinatura	2	2	Médio	Realizar reunião semanal com as áreas operacionais a respeito das novas oportunidades com a finalidade de realizar revisões dos contratos em elaboração a fim de mitigar os riscos identificados pelo departamento financeiro.	Controle não-chave	Preventivo	Manual	Semanalmente	A ser implementado

Após examinar a ICM e incluir os controles de reconhecimento de receita para a norma atualmente em vigor, o grupo propôs os controles que deveriam ser agregados à ICM após a adoção do IFRS 15.

O Participante 1, lembrou que o IFRS15 tem como um de seus pontos primordiais a necessidade de que haja acordo entre cliente e prestador de serviço para o reconhecimento da receita. Os acordos de prestação de serviço podem se valer de diversos critérios para identificar a evolução e/ou caracterizar que determinados eventos foram cumpridos. Tais eventos podem ser usados como base do reconhecimento da receita. O reconhecimento da receita pode gerar impactos no resultado da organização, mas também pode afetar medidas de desempenho usadas como base de remuneração dos profissionais envolvidos nos processos de venda e prestação dos serviços. Os participantes 2 e 3 concordaram.

Sabe-se que o reconhecimento de receita é percebido como uma importante dimensão para o controle de fraudes. Os esquemas de receitas fraudulentos geralmente utilizados pelas empresas são

“(1) transações de vendas do tipo *billandhold*; (2) acordos paralelos; (3) vendas condicionais; (4) reconhecimento indevido das vendas em consignação como vendas concluídas; (6) embarques não autorizados; e (7) cortes ilegítimos das transações de vendas no final do período de relatório” (Rezaee, 2005, pp. 282-283).

Sendo assim, embora a norma diga que não é necessária a existência de um acordo formal com o cliente, a fim de que seja mitigado o risco de fraude e de “desreconhecimento” (uma receita que tenha sido reconhecida, mas após a não concordância do cliente sofra uma reversão) da receita o grupo entendeu que há necessidade de inserir na ICM limites para a consideração de acordos com clientes.

Como evidência de controle, recomendou-se que sejam elaborados e-mails entre o comercial e o cliente descrevendo os termos da negociação como: (1) os bens transferidos na negociação; (2) os termos de pagamento; (3) obrigações de desempenho; (4) fluxos de caixa; e (5) o “de acordo” do cliente para os termos negociados. O e-mail é recomendação para os casos em que não exista um contrato com o cliente.

O risco do controle é considerado alto em virtude de existir a possibilidade de estar diretamente relacionado a fraude e ao “desreconhecimento” de receita. Estes motivos também justificam que o controle seja considerado como um controle-chave. A frequência foi considerada múltiplas vezes ao dia em virtude de a quantidade de negociações com os clientes possivelmente ser superior a uma por semana. Este controle está associado com os itens “a” “b”, “c”, “d”, “e”, “f”, “j” e “k” do Quadro 3. A síntese dessas análises está apresentada no Quadro 5.

Quadro 5  
**Controle2, agregado após a adoção do IFRS 15**

Processo	Descrição do Risco	Exposição ao Risco	Impacto Potencial	Nível de Exposição	Atividade de Controle	Tipo de Controle	Preventivo / Detectivo	Automatizado / Manual	Frequência	Avaliação do Controle
Reconhecimento de receita	Inexistência de acordo com o cliente	3	4	Muito Alto	Garantir que para cada negociação verbal com o cliente há documentação através de e-mail informando os bens transferidos na negociação bem como termos de pagamento, obrigações de desempenho, fluxos de caixa e <i>enforceable rights</i> para a negociação verbal, com o "de acordo" do cliente.	Controle-chave	Preventivo	Manual	Múltiplas vezes ao dia	A ser implementado

No dia-a-dia das organizações muitas pressões que podem levar à riscos advém do relacionamento entre a área comercial e clientes. As prioridades da área comercial podem influenciar a forma como os negócios são realizados, e para tanto é requerido que haja um alinhamento entre essa área e as políticas contábeis (Munro & Hartherly, 1993; Wagenhofer, 2014). Dentro dessa ótica, o Participante 3 sugeriu um controle com a finalidade de cobrir o risco de as políticas contábeis e comerciais não estarem alinhadas com as práticas de reconhecimento de receita da norma IFRS 15. Uma das exigências do COSO é que os processos que asseguram esse alinhamento sejam documentados apropriadamente. Quando o processo é incluído não apenas nas políticas contábeis, mas nas políticas comerciais, a documentação ocorre nas partes envolvidas no início e no fim do processo. Os participantes 1 e 2 concordaram.

Como evidência de controle sugere-se que sejam elaboradas políticas formais de tema contábil e comercial, aprovadas pelo responsável por cada departamento e que sejam divulgadas na entidade por meio de intranet para que todos tenham fácil acesso. O risco do controle foi considerado médio em virtude de não impactar diretamente as demonstrações financeiras e sua frequência foi considerada anual em virtude da periodicidade em que as políticas precisam ser revisadas. Este controle está associado com os itens “b”, “c”, “e” e “i” do Quadro 3 e está apresentado no Quadro 6.

Quadro 6  
**Controle 3, agregado após a adoção do IFRS 15**

Processo	Descrição do Risco	Exposição ao Risco	Impacto Potencial	Nível de Exposição	Atividade de Controle	Tipo de Controle	Preventivo / Detectivo	Automatizado / Manual	Frequência	Avaliação do Controle
Reconhecimento de receita	Políticas contábeis	2	2	Médio	Incluir nas políticas contábeis e comerciais limites de valores para negociações verbais com clientes.	Controle não-chave	Preventivo	Manual	Anualmente	A ser implementado

Outro ponto identificado pelo Participante 3 foi a situação quando os clientes que não demonstrarem intenção de liquidar suas obrigações em aberto, e dessa forma não tenham a receita reconhecida, respeitando assim os termos da norma IFRS 15. Sabe-se que muitas vezes que a baixa desses reconhecimentos representa perdas que podem afetar diretamente os resultados da organização e podem implicar em perdas de remuneração (Caylor, 2010). É importante que seja considerado que em alguns níveis de organizações, seja aceitável que ocorram transações sustentadas apenas por acordos verbais, pois a realidade de grande parte das empresas no Brasil apresenta características de informalidade e em algumas circunstâncias a formalização pode causar a extinção de tais entidades. Os participantes 1 e 2 não opinaram.

Como evidência dessa ação de controle sugere-se que a avaliação sobre a capacidade de pagamento e/ou sua intenção seja documentada através de e-mails trocados com os responsáveis pelo cliente no departamento comercial. O risco associado ao controle foi considerado alto em função de a avaliação do controle impactar diretamente no reconhecimento da receita e, por este motivo, o controle foi considerado como controle-chave. Este controle está associado com o item “g” do Quadro 3 e está apresentado no Quadro 7.

Quadro 7  
**Controle 4, agregado após a adoção do IFRS 15**

Processo	Descrição do Risco	Exposição ao Risco	Impacto Potencial	Nível de Exposição	Atividade de Controle	Tipo de Controle	Preventivo / Detectivo	Automatizado / Manual	Frequência	Avaliação do Controle
Reconhecimento de receita	Avaliação da probabilidade de recebimento	3	4	Muito Alto	Avaliar mensalmente a probabilidade de recebimento dos saldos em aberto com os clientes. Caso não exista probabilidade de recebimento, não deverá haver reconhecimento da receita	Controle chave	Detectivo	Manual	Mensalmente	A ser implementado

Outro ponto identificado pelo Participante 1 foi aquele associado ao risco de reconhecimento de receita indevido existente quando os valores pagos adiantadamente por clientes onde a obrigação de desempenho determinada no contrato não foi cumprida sejam avaliados mensalmente a fim de que somente possam ser reconhecidos no resultado quando a obrigação de desempenho for satisfeita ou quando o contrato for terminado (Shah, Butt, & Tariq, 2011; Wagenhofer, 2014). Os participantes 2 e 3 concordaram.

Como evidência de controle sugere-se que a avaliação seja documentada através de e-mails trocados com os responsáveis pelo cliente no departamento comercial. O risco associado ao controle foi considerado alto em virtude de afetar diretamente o reconhecimento da receita e, por este motivo o controle foi classificado como controle chave. Este controle está associado ao item “g” e “l” do Quadro 3. A síntese dessas análises está apresentada no Quadro 8.

Quadro 8  
**Controle 5, agregado após a adoção do IFRS 15**

Processo	Descrição do Risco	Exposição ao Risco	Impacto Potencial	Nível de Exposição	Atividade de Controle	Tipo de Controle	Preventivo / Detectivo	Automatizado / Manual	Frequência	Avaliação do Controle
Reconhecimento de receita	Avaliação dos adiantamentos	3	4	Muito Alto	Avaliar mensalmente o saldo de adiantamentos decorrentes de não probabilidade de recebimentos de clientes	Controle chave	Detectivo	Manual	Mensalmente	A ser implementado

Outro aspecto identificado pelo Participante 2 refere-se à situação onde existam aditivos contratuais e a importância que a eles sejam dados os tratamentos adequados. Sabe-se que alguns aditivos buscam adequar os montantes dos serviços, ou mesmo os prazos sem alterar condições ou critérios básicos de reconhecimento, entretanto há alguns que alteram a forma e os critérios de reconhecimento da receita (Dyson, 2015). Sendo assim, ações de controle se fazem necessários, com a finalidade de garantir que todos os aditivos contratuais sejam reconhecidos no resultado da forma descrita nos aditivos e não da forma descrita nos contratos originais, seguindo a orientação da norma IFRS 15. O risco associado ao controle foi considerado alto em virtude de o controle impactar diretamente no reconhecimento de receita e, por este motivo, o controle foi considerado como controle-chave. Os participantes 1 e 3 concordaram.

Como evidência de controle sugere-se que a avaliação seja incluída no *checklist* de fechamento contábil para que a atividade seja incluída nas rotinas do departamento contábil e desta forma que o controle seja realizado de forma frequente e efetiva. Este controle está associado ao item “h” do Quadro 3. A síntese dessas análises está apresentada no Quadro 9.

#### Quadro 9

#### Controle 6, agregado após a adoção do IFRS 15

Processo	Descrição do Risco	Exposição ao Risco	Impacto Potencial	Nível de Exposição	Atividade de Controle	Tipo de Controle	Preventivo / Detectivo	Automatizado / Manual	Frequência	Avaliação do Controle
Reconhecimento de receita	Avaliação de modificações de contrato	3	4	Muito Alto	Avaliar mensalmente a necessidade de contabilização de saldos referentes a modificações em contratos de clientes	Controle chave	Detectivo	Manual	Mensalmente	A ser implementado

Outro aspecto identificado pelo Participante 1 refere-se à identificação das obrigações de desempenho contratual entre o vendedor e o cliente (que dá origem a um passivo do contrato) e determina quando a obrigação de desempenho é satisfeita (de forma equivalente, quando o passivo do contrato é extinto) e conseqüentemente as receitas são reconhecidas (Schipper, Schrand, Sheylin, & Wiks, 2009). Dentro desse enfoque faz-se necessária a adoção de controle com a finalidade de garantir que a receita proveniente de cada contrato seja reconhecida apenas quando suas respectivas obrigações de desempenho sejam atingidas, conforme a orientação da norma IFRS 15. O risco associado ao controle foi considerado alto em virtude de o controle impactar diretamente o reconhecimento de receita e, por este motivo, o controle foi considerado controle-chave. Os participantes 2 e 3 concordaram.

Como evidência de controle sugere-se que seja mantido um controle de contratos com informações a respeito da obrigação de desempenho de cada contrato com expectativas de atingimento de obrigação de desempenho, bem como a data efetiva do atingimento das obrigações de desempenho e valores representados por estas obrigações quando atingidas. Este controle está associado ao item “i” do Quadro 3. A síntese dessas análises está apresentada no Quadro 10.



Quadro 10  
**Controle 7, agregado após a adoção do IFRS 15**

Processo	Descrição do Risco	Exposição ao Risco	Impacto Potencial	Nível de Exposição	Atividade de Controle	Tipo de Controle	Preventivo / Detectivo	Automatizado / Manual	Frequência	Avaliação do Controle
Reconhecimento de receita	Avaliar o atendimento da obrigação de desempenho	3	4	Muito Alto	Avaliar mensalmente se as obrigações de desempenho foram atendidas	Controle-chave	Preventivo	Manual	Mensalmente	A ser implementado

No início da reunião de *focus group* o Participante 2 identificou que não havia uma verificação do contrato pela área financeira, área essa que é a responsável pela gestão dos riscos, previamente à assinatura do mesmo e a fim de mitigá-lo sugeriu que os novos contratos poderiam ser revisados por um membro sênior do departamento financeiro para que as fraquezas em contratos não identificadas pelo departamento comercial tivessem a oportunidade de ser ajustadas pelo membro sênior do departamento financeiro, conforme já evidenciado no Quadro 4. No final da reunião de *focus group* este controle foi revisitado e verificou-se que é importante que as obrigações de desempenho, bem como os valores alocados a elas e os *enforceable rights* deveriam estar no escopo da revisão pelo membro sênior de finanças, desta forma o risco de os contratos com clientes não estarem aderentes a norma IFRS 15 seria reduzido, portanto decidiu-se reescrever o controle proposto no Quadro 4 para o texto demonstrado no Quadro 11.

Quadro 11  
**Alteração do controle 1 agregado antes da adoção do IFRS 15**

Processo	Descrição do Risco	Exposição ao Risco	Impacto Potencial	Nível de Exposição	Atividade de Controle	Tipo de Controle	Preventivo / Detectivo	Automatizado / Manual	Frequência	Avaliação do Controle
Reconhecimento de receita	Garantir que os contratos são revisados pelo departamento financeiro antes da assinatura	3	2	Alto	Realizar reunião semanal com as áreas operacionais a respeito das novas oportunidades com a finalidade de realizar revisões dos contratos em elaboração a fim de mitigar os riscos identificados pelo departamento financeiro, bem como a existência de (a) informação de quais bens estão sendo transferidos no contrato; (b) termos de pagamento; (c) fluxos de caixa; (d) obrigações de desempenho; e (e) preços relacionados a obrigações de desempenho.	Controle não-chave	Preventivo	Manual	Semanalmente	A ser implementado

De acordo com os resultados obtidos no *focus group* no total foram criados sete novos controles para que a *internal control matrix* (ICM) seja aderente ao IFRS 15. A *internal control matrix* final e completa está apresentada a seguir no Quadro 12:

Quadro 12  
Internal Control Matrix final

Processo	Descrição do Risco	Exposição ao Risco	Impacto Potencial	Nível de Exposição	Atividade de Controle	Tipo de Controle	Preventivo / Detectivo	Automatizado / Manual	Frequência	Avaliação do Controle
Reconhecimento de receita	A receita diferida é reconhecida indevidamente.	2	1	Baixo	Reconciliação de contas de receita diferida.	Controle não-chave	Detectivo	Manual	vezes ao dia	Em uso
Reconhecimento de receita	A receita é reconhecida antes os fees se tornarem fixos ou determináveis.	3	3	Alto	Os ajustes manuais referentes a receita e contas a receber devem ser revisados pelos diretores responsáveis a fim de garantir acurácia e totalidade e aprovação por lançamento manual.	Controle-chave	Preventivo	Manual	Múltiplas vezes ao dia	Em uso
Reconhecimento de receita	A receita é reconhecida antes da existência de evidência persuasiva.	3	2	Alto	Um membro da equipe de finanças revisa o reporte de contratos pendentes e compara com a receita a fim de determinar os registros de receita diferida realizados.	Controle-chave	Detectivo	Manual	Múltiplas vezes ao dia	Em uso
Reconhecimento de receita	Horas de terceiros não são registradas no período correto.	2	2	Médio	Comparar os custos com as receitas dos consultores subcontratados a fim de garantir que a receita e o custo sejam registrados no mesmo período.	Controle-chave	Detectivo	Manual	Múltiplas vezes ao dia	Em uso
Reconhecimento de receita	Horas reconhecidas pelos valores incorretos.	2	2	Médio	Relatório de ausência de registro de horas é revisado a fim de garantir que as horas não registradas e trabalhadas sejam provisionadas.	Controle-chave	Detectivo	Manual	Múltiplas vezes ao dia	Em uso
Reconhecimento de receita	Erro de cálculo horas x taxa dos consultores	2	2	Médio	Os fees são calculados manualmente baseados nas taxas de faturamento e entradas de horas.	Controle-chave	Detectivo	Manual	vezes ao dia	Em uso
Faturamento	Mudanças inapropriadas nos dados de faturamento.	2	2	Médio	A informação é mantida em um drive específico na rede com acesso restrito ao time de finanças.	Controle não-chave	Preventivo	Automatizado	vezes ao dia	Em uso
Reconhecimento de receita	Faturamento é registrado no Sistema da prefeitura com dados diferentes dos dados registrados no ERP.	3	3	Alto	Conferir os dados do ERP com os dados do site da prefeitura.	Controle-chave	Detectivo	Manual	Mensalmente	Em uso
Reconhecimento de receita	Alteração nos dados de faturamento por pessoas não autorizadas	2	2	Médio	A informação é mantida em um drive específico na rede com acesso restrito ao time de finanças.	Controle não-chave	Preventivo	Automatizado	Múltiplas vezes ao dia	Em uso

Processo	Descrição do Risco	Exposição ao Risco	Impacto Potencial	Nível de Exposição	Atividade de Controle	Tipo de Controle	Preventivo / Detectivo	Automatizado / Manual	Frequência	Avaliação do Controle
Reconhecimento de receita	Faturamento registrado em duas localidades diferentes.	2	2	Médio	Conferir os dados do ERP com os dados do site da prefeitura	Controle não-chave	Preventivo	Manual	Mensalmente	Em uso
Apontamento de horas	Dados indevidos registrados nas planilhas de faturamento.	3	3	Alto	Elaborar um checklist de fechamento a fim de garantir que todas as informações foram revisadas.	Controle-chave	Detectivo	Manual	Mensalmente	Em uso
Faturamento	Faturamento é registrado no website da prefeitura diferente dos registros das planilhas de faturamento	3	3	Alto	Conferir os dados do ERP com os dados do site da prefeitura	Controle-chave	Detectivo	Manual	Mensalmente	Em uso
Faturamento	Dados indevidos registrados nas planilhas de faturamento.	3	3	Alto	Revisão das planilhas de faturamento.	Controle-chave	Detectivo	Manual	Mensalmente	Em uso
Faturamento	As horas são registradas pelo valor incorreto.	3	4	Muito alto	O responsável pelo faturamento deve revisar e aprovar todas as horas e despesas antes do faturamento.	Controle-chave	Preventivo	Manual	vezes ao dia	Em uso
Reconhecimento de receita	Acordos comerciais são realizados sem aprovação da administração.	1	2	Baixo	Os acordos comerciais são documentados e aprovados pelos diretores responsáveis.	Controle não-chave	Preventivo	Manual	Múltiplas vezes ao dia	Em uso
Reconhecimento de receita	Reconhecimento da receita por valor incurado.	3	4	Muito alto	Mensalmente a receita é testada para garantir que todos os seus componentes estão adequados.	Controle-chave	Detectivo	Manual	Mensalmente	Em uso
Reconhecimento de receita	Saldos contábeis do reporte são incurados ou saldos demonstrados no reporte estão pendentes por um longo período.	2	3	Alto	Os ajustes de US GAAP devem ser revisados pelo responsável pelo time de finanças, bem como as conciliações das contas contábeis de US GAAP e BR GAAP a fim de garantir que todos os saldos apresentem suporte adequado.	Controle-chave	Detectivo	Manual	Mensalmente	Em uso
Reconhecimento de receita	Garantir que os contratos são revisados pelo departamento financeiro antes da assinatura	3	2	Alto	Realizar reunião semanal com as áreas operacionais a respeito das novas oportunidades com a finalidade de realizar revisões dos contratos em elaboração a fim de mitigar os riscos identificados pelo departamento financeiro, bem como a existência de (a) informação de quais bens estão sendo transferidos no contrato; (b) termos de pagamento; (c) fluxos de caixa; (d) obrigações de desempenho; e (e) preços relacionados a obrigações de desempenho.	Controle não-chave	Preventivo	Manual	Semanalmente	A ser implementado

Processo	Descrição do Risco	Exposição ao Risco	Impacto Potencial	Nível de Exposição	Atividade de Controle	Tipo de Controle	Preventivo / Detectivo	Automatizado / Manual	Frequência	Avaliação do Controle
Reconhecimento de receita	Inexistência de acordo com o cliente	3	4	Muito alto	Garantir que para cada negociação verbal com o cliente há documentação através de e-mail informando os bens transferidos na negociação bem como termos de pagamento, obrigações de desempenho, fluxos de caixa e <i>enforceable rights</i> para a negociação verbal, com o "de acordo" do cliente.	Controle-chave	Preventivo	Manual	Múltiplas vezes ao dia	A ser implementado
Reconhecimento de receita	Políticas contábeis	2	2	Médio	Incluir nas políticas contábeis e comerciais limites de valores para negociações verbais com clientes.	Controle-não chave	Preventivo	Manual	Anual	Implementado
Reconhecimento de receita	Avaliação da probabilidade de recebimento	3	4	Muito alto	Avaliar mensalmente a probabilidade de recebimento dos saldos em aberto com os clientes. Caso não exista probabilidade de recebimento, não deverá haver reconhecimento da receita	Controle chave	Detectivo	Manual	Mensalmente	A ser implementado
Reconhecimento de receita	Avaliação dos adiantamentos	3	4	Muito alto	Avaliar mensalmente o saldo de adiantamentos decorrentes de não probabilidade de recebimentos de clientes	Controle chave	Detectivo	Manual	Mensalmente	Implementado
Reconhecimento de receita	Avaliação de modificações de contrato	3	4	Muito alto	Avaliar mensalmente a necessidade de contabilização de saldos referentes a modificações em contratos de clientes	Controle chave	Detectivo	Manual	Mensalmente	A ser implementado
Reconhecimento de receita	Avaliar o atendimento da obrigação de desempenho	3	4	Muito alto	Avaliar mensalmente se as obrigações de desempenho foram atendidas	Controle-chave	Preventivo	Manual	Mensalmente	Implementado

## 5 Conclusão

Neste capítulo são apresentadas as conclusões a respeito da pesquisa realizada, bem como sugestões para futuras pesquisas relacionadas com o tema investigado.

### 5.1 Conclusões

Este estudo teve como objetivo geral identificar os ajustes às atividades de controles internos que podem ser necessários quando da adoção da norma IFRS 15 em empresas de prestação de serviços de consultoria.

Para o atendimento deste objetivo foi realizada uma pesquisa exploratória, qualitativa com uso dos procedimentos de *focus group*, com a participação de três profissionais especialistas em gestão de risco e IFRS, que estudaram em instituições de primeira linha renomadas, que acumularam experiência profissional e acadêmica em empresas de auditoria Big 4, além de atuarem na implementação de controles em empresas prestadoras de serviços, e desta forma, entende-se que estavam aptos a contribuir ativamente na reflexão para elaboração dos controles internos propostos para a atividade de *focus group*.

Os objetivos específicos deste trabalho foram: (a) realizar uma revisão crítica ex ante dos impactos do IFRS 15 nos sistemas de controle de forma a oferecer insights para as organizações adotantes dessa norma, e (b) desenvolver uma *Internal Control Matrix* (ICM) para a utilização de empresas de prestação de serviços de consultoria quando da adoção da norma IFRS 15.

Para atender o primeiro objetivo específico, foi efetuada a revisão crítica ex ante dos impactos do IFRS 15 nos sistemas de controles de forma a oferecer insights para as organizações adotantes do IFRS 15, para tanto foi utilizado o referencial teórico através de algumas pesquisas, entre as quais, Assi (2014), Dunn (1959) Iudicibus (2010), Moeller (2007) e Riahi-Belkaoui (1943).

A fim de atender o segundo objetivo específico, o desenvolvimento da *Internal Control Matrix* para utilização das empresas de prestação de serviços de consultoria quando da adoção do IFRS 15, foi realizado o *focus group*, onde foram revistos todos os controles existentes na *internal control matrix* fornecida por uma empresa multinacional e criados controles para aprimorar a matriz existente bem como para adequá-la a norma IFRS 15. A fim de subsidiar teoricamente os aspectos que foram identificados durante o *focus group* foram utilizadas pesquisas realizadas notadamente em períodos que antecedem a adoção do IFRS 15, uma vez que esse fato somente ocorrerá em 2018 conforme previsto. Nota-se que

tais pesquisas também são de ordem reflexiva, uma vez que elas ainda não abordam fatos concretos, entre elas citam-se os trabalhos de Caylor, (2010), Dyson, (2015) Rezaee (2005), Shah et al. (2011), Schipper et al. (2009) e Wagenhofer, (2014).

Conclui-se com base neste estudo que as diferenças entre o IFRS 15 e as normas de reconhecimento de receita atualmente aplicadas são próximas e que são poucos os controles necessários para a adoção da norma IFRS 15 em empresas prestadoras de serviços de consultoria e que estes, embora não apresentem atividades de controle complexas, são de alto risco e essenciais para que o reconhecimento da receita ocorra de forma adequada. Pode-se considerar que há viés neste estudo em virtude de ter sido considerada uma pequena amostra de pessoas para o *focus group*, embora esta esteja sustentada metodologicamente.

Considera-se que esse estudo contribui com o processo de reflexão sobre a relevância da informação contábil no processo de convergência para as IFRS no Brasil (Lima, 2011) e suas consequências na gestão de risco em organizações adotantes da IFRS 15. Entende-se também que esse estudo contribui, sobretudo, com os profissionais e organizações, pois se sabe da complexidade e riscos advindos das adoções dessas normas internacionais, e dessa forma, este trabalho fornece uma valiosa e consubstanciada contribuição sobre o tema em questão. Ressalta-se também o caráter inovador por abordar antecipadamente uma problemática que ainda não está ocorrendo no dia a dia das organizações e para tanto se valeu da utilização da metodologia do *focus group*, que é pouco usada em pesquisa contábil.

Além da contribuição acadêmica, de o tema ser pouco explorado e de um dos resultados deste trabalho ser a matriz de risco que pode ser utilizada em qualquer empresa de prestação de serviços, este trabalho traz um problema real que é pouco explorado na academia, em geral os trabalhos acadêmicos trazem estudos sobre a academia e dificilmente sobre um problema de implementação de norma contábil. Por este motivo, pode-se considerar relevância deste trabalho e abrir portas para uma gama de estudos, por exemplo, a respeito de implementação de normas em diferentes tipos de entidades.

## **5.2 Recomendações para estudos posteriores**

Como recomendação de próximos estudos relacionados ao tema reconhecimento de receita, sugere-se que sejam realizados abordados os temas relacionados a *covenants*, pois existem empresas prestadoras de serviços onde as contra-partes dos contratos são grandes empresas donas de monopólios e que ditam suas cláusulas contratuais e podem não estar dispostas a ajustarem seus contratos para aderência ao IFRS 15 e, desta forma, as empresas de

consultoria não poderão reconhecer suas receitas e assim ter problemas relacionados com os *covenants* de empréstimos bancários.

Outra sugestão é relacionada a empresas prestadoras de serviços para estatais que trabalham com medições que, nem sempre, estão diretamente relacionadas com o reconhecimento de receita e podem ter suas demonstrações financeiras infladas em adiantamentos de clientes e de receitas em virtude do descasamento do recebimento de caixa, que atualmente pode ser utilizado como um critério de reconhecimento de receita e futuramente, após a adoção do IFRS 15 não mais poderá ser um critério de reconhecimento de receita.

Uma sugestão para estudos posteriores é a abordagem de *risk assessment* para acordos informais, uma vez que em ambientes controlados as empresas precisam definir os controles para que as transações sejam realizadas de maneira mais formal possível, a existência de acordos não formais proposta pelo IFRS 15 pode trazer impactos relevantes no ambiente de controle de pequenas organizações que apresentariam mais resultado caso suas transações tenham possibilidade de serem mais informais.

## Referências

- Assi, M. (2014). *Controles internos e cultura organizacional: Como consolidar a confiança na gestão dos negócios*. São Paulo: Saint Paul.
- Cannavina, V. C. (2014). *Os controles internos das entidades da administração pública direta do Poder Executivo Federal – Um estudo baseado nos relatórios de gestão referentes à prestação de contas anual ao Tribunal de Contas da União* (Dissertação de mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Carmo, C. H. S. (2014). *Lobbying na regulação contábil internacional: Uma análise do processo de elaboração da norma sobre reconhecimento de receitas* (Dissertação de mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Caylor, M. L. (2010). Strategic revenue recognition to achieve earnings benchmarks. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(1), 82-95. Recuperado de <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425409000908>
- Cervo, A. L., & Brevian, P. A. (2002). *Metodologia científica* (5a ed.). São Paulo: Prentice Hall.
- Cendão, F. (2017, junho 8). Memorando de entendimento: O que é e quando usar. *Parceiro Legal*. Recuperado de <http://parceirolegal.fcmlaw.com.br/contratos/memorando-de-entendimento/>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013, May). *Internal Control — Integrated Framework. Executive Summary*. Recuperado de [https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Executive\\_Summary.pdf](https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Executive_Summary.pdf)
- Cunha, P. R. (2011). *Proposta sistematizada de características e ações dos agentes internos da governança corporativa que possa contribuir à qualidade das demonstrações contábeis* (Tese de doutorado). Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil.
- D'Aquila, J. (2013). COSO' sinternal control – integrates framework. *The CPA Journal*, 83(10), 22-29.
- Dunn, J. (1959). *Auditing: Theory and practice*. Edinburgh: Prentice Hall International.
- Dyson, R. A. (2015). Case studies in the new revenue recognition guidance. *The CPA Journal*, 85(3), 22-30.
- Ernst & Young. (2014a). *Aplicando as normas IFRS. IFRS 15 – Receitas de contratos com clientes: Uma análise detalhada da nova norma para reconhecimento de receitas*. São Paulo. Recuperado de [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia\\_IFRS15\\_EY\\_Brasil/\\$FILE/Guia\\_IFRS15\\_Web.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia_IFRS15_EY_Brasil/$FILE/Guia_IFRS15_Web.pdf)
- Ernst & Young. (2014b). *Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras*. São Paulo: Atlas, 2014.
- Gatti, B. A. (2005). *Grupo focal na pesquisa em Ciências Humanas*. Brasília: Liber Livro.



- Goldfein, L. & Cace, D. (2003). No wiggle room with Sarbanes-Oxley. *Mergers & Acquisitions: The Dealermaker's Journal*, 38(3), 22-31
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, V. M. F. (1999). *Teoria da contabilidade* (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- IFRS 15, de 28 de maio de 2014. Receita de contratos com clientes. Recuperado de <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/IFRS-15/Revenue-from-Contracts-Project-summary-Feedback-Statement-May-2014.pdf>
- Iudicibus, S. (2010). *Teoria da contabilidade* (10a ed.). São Paulo: Atlas.
- Lima, J. B. N. (2011). *A relevância da informação contábil e o processo de convergência para as normas IFRS no Brasil* (Tese de doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo SP, Brasil. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24032011-185955/pt-br.php>
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. A. (2007). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Altas.
- Moeller, R. R. (2007). *COSO enterprise risk management*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Morgan, D. L. (1997). *Focus group as qualitative research*. London: Sage Publications.
- Munro, R. J. B., & Hatherly, D. J. (1993). Accountability and the new commercial agenda. *Critical Perspectives on Accounting*, 4(4), 369-385.
- PricewaterhouseCoopers (2007). *COSO Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura integrada*. São Paulo: Autor: Recuperado de [www.pwc.com.br](http://www.pwc.com.br)
- Pronunciamento técnico CPC-30 (R1). 2012. Receitas. Recuperado de [http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332\\_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)
- Rezaee, Z. (2005). Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 277–298
- Riahi-Belkaoui, A. (1943). *Accounting theory*. Chicago: Thomson.
- Schipper, K. A., Schrand, C. M., Sheylin, T., & Wiks, J. (2009). Reconsidering revenue recognition. *Accounting Horizons*, 23(1), 55-68.
- Shah, S. Z. A., Butt, S., & Tariq, Y. B. (2011). Use or abuse of creative accounting techniques. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 2(6). 531-536.
- Tysiac, K. (2012). Internal control, revisited. *Journal of accountancy*, 25(3), 25-29
- Wagenhofer, A. (2014). The role of revenue recognition in performance reporting. *Accounting and Business Research*, 44(4), 349-379.

Weffort, E. F. J. (2003). *O Brasil e a harmonização contábil internacional: Influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado* (Tese de doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

## Apêndice A – ICM Fornecida Pela EPS (antes dos ajustes)

Quadro 13

### InternalControl Matrix utilizada pela EPS

Processo	Descrição do Risco	Exposição ao Risco	Impacto Potencial	Nível de Exposição	Atividade de Controle	Tipo de Controle	Preventivo / Detectivo	Automatizado / Manual	Frequência	Avaliação do Controle
Reconhecimento de receita	A receita diferida é reconhecida indevidamente.	2	1	Baixo	Reconciliação de contas de receita diferida.	Controlenão-chave	Detectivo	Manual	Multiplasvezesaodia	Emuso
Reconhecimento de receita	A receita é reconhecida antes dos fees se tornarem fixos ou determináveis.	3	3	Alto	Os ajustes manuais referentes a receita e contas a receber devem ser revisados pelos diretores responsáveis a fim de garantir acurácia e totalidade e aprovação por lançamento manual.	Controle-chave	Preventivo	Manual	Multiplasvezesaodia	Emuso
Reconhecimento de receita	A receita é reconhecida antes da existência de evidência persuasiva.	3	2	Alto	Um membro da equipe de finanças revisa o reporte de contratos pendentes e compara com a receita a fim de determinar os registros de receita diferida realizados.	Controle-chave	Detectivo	Manual	Multiplasvezesaodia	Emuso
Reconhecimento de receita	Horas de terceiros não são registradas no período correto.	2	2	Médio	Comparar os custos com as receitas dos consultores subcontratados a fim de garantir que a receita e o custo sejam registrados no mesmo período.	Controle-chave	Detectivo	Manual	Multiplasvezesaodia	Emuso
Reconhecimento de receita	Horas reconhecidas pelos valores incorretos.	2	2	Médio	Relatório de ausência de registro de horas é revisado a fim de garantir que as horas não registradas e trabalhadas sejam provisionadas.	Controle-chave	Detectivo	Manual	Multiplasvezesaodia	Emuso
Reconhecimento de receita	Erro de cálculo horas x taxa dos consultores	2	2	Médio	Os fees são calculados manualmente baseados nas taxas de faturamento e entradas de horas.	Controle-chave	Detectivo	Manual	Multiplasvezesaodia	Emuso
Faturamento	Mudanças inapropriadas nos dados de faturamento.	2	2	Médio	A informação é mantida em um drive específico na rede com acesso restrito ao time de finanças.	Controlenão-chave	Preventivo	Automatizado	Multiplasvezesaodia	Emuso
Reconhecimento de receita	Faturamento é registrado no Sistema da prefeitura com dados diferentes dos dados registrados no ERP.	3	3	Alto	Conferir os dados do ERP com os dados do site da prefeitura.	Controle-chave	Detectivo	Manual	Mensalmente	Emuso
Reconhecimento de receita	Alteração nos dados de faturamento por pessoas não autorizadas	2	2	Médio	A informação é mantida em um drive específico na rede com acesso restrito ao time de finanças.	Controlenão-chave	Preventivo	Automatizado	Multiplasvezesaodia	Emuso

Processo	Descrição do Risco	Exposição ao Risco	Impacto Potencial	Nível de Exposição	Atividade de Controle	Tipo de Controle	Preventivo / Detectivo	Automatizado / Manual	Frequência	Avaliação do Controle
Reconhecimento de Receita	Faturamento registrado em duas localidades diferentes.	2	2	Médio	Conferir os dados do ERP com os dados do site da prefeitura	Controle-chave	Preventivo	Manual	Mensalmente	Emuso
Apontamento de horas	Dados indevidos registrados nas planilhas de faturamento.	3	3	Alto	Elaborar um checklist de fechamento a fim de garantir que todas as informações foram revisadas.	Controle-chave	Detectivo	Manual	Mensalmente	Emuso
Faturamento	Faturamento é registrado no website da prefeitura diferente dos registros das planilhas de faturamento	3	3	Alto	Conferir os dados do ERP com os dados do site da prefeitura	Controle-chave	Detectivo	Manual	Mensalmente	Emuso
Faturamento	Dados indevidos registrados nas planilhas de faturamento.	3	3	Alto	Revisão das planilhas de faturamento.	Controle-chave	Detectivo	Manual	Mensalmente	Emuso
Faturamento	As horas são registradas pelo valor incorreto.	3	4	Muito alto	O responsável pelo faturamento deve revisar e aprovar todas as horas e despesas antes do faturamento.	Controle-chave	Preventivo	Manual	Multiples vezes ao dia	Emuso
Reconhecimento de receita	Acordos comerciais são realizados sem aprovação da administração.	1	2	Baixo	Os acordos comerciais são documentados e aprovados pelos diretores responsáveis.	Controle-chave	Preventivo	Manual	Multiples vezes ao dia	Emuso
Reconhecimento de receita	Reconhecimento da receita por valor inaccurado.	3	4	Muito alto	Mensalmente a receita é testada para garantir que todos os seus componentes estão adequados.	Controle-chave	Detectivo	Manual	Mensalmente	Emuso
Reconhecimento de receita	Saldos contábeis do reporte são inaccurados ou saldos demonstrados no reporte estão pendentes por um longo período.	2	3	Alto	Os ajustes de US GAAP devem ser revisados pelo responsável pelo time de finanças, bem como as conciliações das contas contábeis de US GAAP e BR GAAP a fim de garantir que todos os saldos apresentem suporte adequado.	Controle-chave	Detectivo	Manual	Mensalmente	Emuso