



Os Riscos na Interpretação dos Conceitos de Receitas e Despesas

Introdução

Geralmente, as definições de receita têm se fixado mais no aspecto de quando reconhecer a receita e em que montante, do que na caracterização de sua natureza. Porém, o entendimento do que é receita e o que é despesa é necessário e deve preceder o foco da discussão teórica que envolve o assunto.

Segundo Iudícibus (2000) "Receita é a entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes normalmente à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais".

Nessa definição, na opinião do próprio autor, típica de um trabalho introdutório em contabilidade, observa-se que não há restrição da receita à parte operacional da empresa, englobando também receitas não operacionais e ganhos eventuais.

Já o Comitê de Conceitos e Princípios Contábeis Americano - em 1957 assim definiu o que é receita: "É a expressão monetária do agregado de produtos ou serviços transferidos por uma entidade para seus clientes durante um certo período de tempo". (Hendriksen e Breda, 1999).

Essa definição é concisa e menciona o fator tempo como variável a ser considerada. Porém, ela pode ser considerada

muito restritiva quando quer situar a receita no tempo, dando margem a que toda entrada ou transferência num determinado período seja considerada como receita.

Outra definição de receita é de Sprouse e Moonitz, citada por Iudícibus (2000), para quem "receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens e ou serviços) de uma empresa durante aquele período".

Essa definição é mais completa, porquanto caracteriza essencialmente o que é receita, e dá margem a uma ampla gama de formas pelas quais pode ser reconhecida, colocando o fato de que é o mercado quem vai confirmar o valor de troca dos produtos da empresa. Isto é, não adianta nada a empresa ter produtos em estoque para venda e atribuir um certo preço a esse produto se o mercado não concordar com esse preço. Portanto, se o mercado não reconhecer esse valor de troca, não há como considerar esses produtos como receita e, nesse caso, não deverá haver reconhecimento das receitas enquanto não ocorrerem efetivamente as vendas, quando, aí sim, o preço estará sendo confirmado pelo mercado.

É importante ressaltar que os momentos em que o mercado atribuirá esse valor podem ser vários. Se o valor de mercado é perfeitamente definido e aplicável, e desde que possamos estimar as despesas associadas a sua produção, as recei-

- ❑ José Silvério Lemos
 - ❑ Rogério Zanon da Silveira
 - ❑ Suzana Amon Khouri
 - ❑ Valezia Zandonadi Parmagnani
- ❑ Contadores e alunos do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Contábeis de Vitória.

tas podem ser reconhecidas mesmo antes de haver venda, como que veremos mais adiante. Nesse caso, não é indispensável que os bens ou serviços tenham sido transferidos aos clientes. Lembramos aqui, da importância dessas condições quando confrontadas com a Convenção do Conservadorismo e com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, notadamente com o Princípio da Prudência e da Competência.

É realmente controvertida a questão do que deve ser incluído na definição de receita. As opiniões das diversas autoridades sobre o assunto não são unânimes e nem sempre claras. Na concepção de Iudícibus, devem ser excluídas da inclusão no grupo das receitas apenas os ganhos, os itens extraordinários e os ajustes de exercícios anteriores. Segundo ele, a melhor maneira de deixar claro o que é o que não é receita, é caracterizá-los de forma nítida na Demonstração de Resultado do Exercício, como sugere na demonstração abaixo:

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO:

Receita operacional

(-) Deduções da receita

= Receita operacional líquida

(-) Despesas operacionais

= Resultado operacional

(+ -) Receitas e despesas não operacionais

= Resultado líquido, antes das perdas, ganhos, itens extraordinários e ajustes de exercícios anteriores

(+ -) Ganhos, perdas, itens extraordinários, ajustes de exercícios

anteriores e outros não alocáveis para lucros acumulados

= Lucro antes do imposto de renda

(-) Imposto de renda

= Lucro líquido (após o IR)

Analisando a Demonstração, pode-se observar que no grupo receitas operacionais são incluídas apenas as parcelas provenientes dos produtos que constituem a atividade principal da empresa, não incluindo a receita extraordinária. Em deduções da receita são incluídos os itens de diminuição do patrimônio líquido que são ajustes da própria receita operacional bruta, como certos tipos de descontos, por exemplo.

Em relação à mensuração da receita, o fator preponderante é a correta determinação do valor de troca dos produtos ou serviços da empresa. Esse valor de troca nada mais é que o valor atual dos fluxos de dinheiro que serão recebidos derivantes de uma transação que produza receita.

Significado de Receitas e Despesas

A partir dos conceitos analisados, e tratando da questão da natureza da receita, pode-se chegar a um conceito mais abrangente, na opinião de Ludícibus (2000), "Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita."

Nesse conceito, estão presentes os elementos essenciais que caracterizam a natureza da receita: deve estar ligada à

produção de bens e serviços em sentido amplo; seu valor final deverá ser validado pelo mercado; deve estar delimitada a certo período de tempo; e, por fim, embora reconheça que o esforço para produzir receita provoca despesas, não subordina no tempo o reconhecimento da receita ao lançamento da despesa.

As despesas, por estarem associadas às receitas, trazem consigo dificuldades tanto quanto a sua conceituação quanto ao momento de seu reconhecimento. Em sentido restrito, pode dizer que despesa representa a utilização ou consumo de bens e serviços necessários ao processo de geração das receitas. Deve ser notado que a despesa pode referir-se a gastos efetuados no passado, no presente ou no futuro. Não há como dissociar receita de despesa, uma está diretamente ligada à outra, vez que para a obtenção de receita, inevitavelmente, há uma despesa associada.

O que caracteriza a despesa é o fato dela tratar de fatores de expirações de serviços, direta ou indiretamente, relacionados com a produção e a venda do produto da entidade. Deve-se ter cuidado e fazer distinções entre despesas e deduções das receitas. Por exemplo, em relação à provisão para devedores duvidosos, alguns autores consideram que itens desse tipo deveriam rigorosamente ser tratados como deduções das receitas e não como despesa.

Ainda segundo Ludícibus, definir despesa como o consumo ou a expiração de bens e serviços, apesar de tecnicamente correta, não é suficiente para abranger todo o espectro de fatos contábeis que podem ocorrer na entidade. Para complementar, é necessário lembrar que esse consumo ou expiração de bens e serviços sejam feitos no esforço de produzir receita.

Diferenciação entre Receitas e Despesas e Ganhos e Perdas

Ganhos podem ser considerados como sendo itens extraordinários, ou seja, segundo o AICPA (The American Institute of Certified Public Accountants), "eventos e transações de um caráter significativamente diferente das atividades típicas ou usuais da entidade, os quais não deveriam ocorrer freqüentemente e que não deveriam ser considerados como fatores recor-

rentes em qualquer avaliação do processo operacional da empresa"

Essa opinião já era em 1940, citada por Paton e Littlefield (Hendriksen e Breda, 1999), para quem a justificação da segregação dos itens extraordinários, os ganhos e as perdas deveriam ser nitidamente extraordinários e conectados com a finalidade declarada da empresa apenas de forma eventual. Especificamente, um ganho representa um resultado líquido favorável resultante de transações ou eventos não relacionados às operações normais do empreendimento. Nesse raciocínio, ganhos não podem ser confundidos com receitas, nem perdas com despesas.

Embora quase todos os ganhos e perdas sejam não operacionais, não é rigorosamente correto denominá-los como receitas não operacionais ou extraordinárias, mas como ganhos extraordinários tendo em vista a definição aceita de receita. Na prática, ocorrem muitos casos de classificação duvidosa, mas a boa prática vale-se do princípio diferenciador dos itens extraordinários, de ser usual ou não, operacional ou não, para definir o que é ganho e o que é perda. O mais importante na questão do reconhecimento da receita e da despesa é atribuir denominações claras, principalmente às despesas e perdas e aos ganhos. Não existe uma ordem hierárquica clara de recuperação de despesas, todas são importantes para a apuração do resultado.

Essas análises provêm de autores vinculados à chamada "Escola Americana", por isso, é importante ressaltar a opinião do Professor Antônio Lopes de Sá. Em seu livro, Teoria da Contabilidade, ele chega a dizer que temas como despesas não são assuntos para serem tratados em Teoria Contábil. A visão prática dos escritos de Hendriksen, portanto, não encontram paralelo na teoria "lopesista". Em resumo, não é possível comparar as duas visões dadas as diferenças de enfoque. O que se pode deduzir é que a visão americana está voltada para a aplicação prática dos postulados contábeis. É uma forma de embasar teoricamente os procedimentos contábeis. Enquanto aparentemente na visão de Lopes de Sá, a preocupação cinge-se à teoria pura, sem grandes ligações com a aplicação prática.

O Momento do Reconhecimento de Receitas e Despesas

No dicionário Aurélio (1999), reconhecer, entre outros significados, é admitir como certo, declarar. Assim, reconhecer uma receita na Contabilidade pode ser entendido como admiti-la ou declará-la como certa, legal, verdadeira.

Apesar de serem importantes as discussões que envolvem conceitos e definições de receitas, o foco das atenções está voltado mais para o momento em que se devem ser registradas ou reconhecidas as receitas e despesas, bem como os ganhos e perdas. É um aspecto realmente de suma importância, uma vez que essa decisão reflete diretamente no lucro divulgado pela organização em suas Demonstrações Contábeis.

O reconhecimento da receita ocorre primeiro, seguindo-se o registro das despesas correspondentes. Somente em casos muito excepcionais, devem as receitas serem diferidas, até que as despesas possam ser medidas ou identificadas. Curioso, entretanto, é o fato de que pode haver despesa sem receita.

Na prática, a Contabilidade tem obedecido mais ao conceito de realização. Receitas e despesas são reconhecidas quando ocorre uma troca, doação ou venda. No entanto, as regras gerais de reconhecimento em contabilidade indicam que um item deve ser reconhecido como receita quando ele fizer parte do produto da organização, quando puder ser medido, e quando for possível avaliar seu valor de troca (venda), o que significa dizer que uma receita não deve ser reconhecida até que seja obtida, realizada ou realizável.

Numa empresa, a obtenção da receita é todo um processo contínuo. O produto vai surgindo à medida que as matérias-primas são reunidas e transformadas ou processadas pela aplicação de mão-de-obra e equipamentos. O transporte de matérias-primas à fábrica, e do produto final ao mercado, também fazem parte do processo de obtenção de resultado, num sentido econômico, bem como outras atividades necessárias até que se efetue a venda. Portanto, seria normal que as receitas fossem sendo reconhecidas continuamente ao longo de todo o ciclo do produto. No entanto, devemos reconhecer que isso é inviável, por exemplo, pelos altos custos acarretados para se operacionalizar tal medida.

Na prática, e observando-se as regras delimitadas pelos Princípios Contábeis, a Contabilidade tem buscado um único momento no qual pode-se dizer que uma receita foi legitimamente obtida, sendo os principais: durante a produção; no término da produção; no momento da venda; e no momento do pagamento. Claro que essa escolha está relacionada a particularidades como o tipo de atividade ou produto da organização.

Pode parecer incomum, mas há numerosos casos nos quais a receita pode ser reconhecida durante a produção. Nos contratos de longo prazo, por exemplo, a empresa pode fazer objeção à publicação de demonstrações contábeis que indiquem a inexistência de lucro durante um ano no qual foram despendidos esforços substanciais na conclusão parcial de um contrato que teria gerado lucro razoável com grau elevado de certeza.

Em resumo, alguns critérios devem ser observados para o reconhecimento da receita durante o processo de produção: a despesa correspondente incorrida pode ser determinada; o preço de venda pode ser conhecido em vários estágios de produção; há elevado grau de certeza quanto ao recebimento; e, por fim, há um preço firme estabelecido em contrato ou ditado pelo mercado. Os casos mais comuns envolvem serviços prestados por período, sendo sua prestação considerada vital para a produção, como alugueis e serviços pessoais.

Também existem os casos de reconhecimento das receitas durante a produção de valores decorrentes de crescimento natural ou envelhecimento, quando fizerem parte tanto do processo de produção quanto do processo de transformação. São exemplos crescimento de reservas florestais, aves e gado, e o envelhecimento de certas bebidas alcoólicas e vinho. Importante destacar que nesses casos o reconhecimento da receita pode ser feito sem que haja uma transação, entretanto, não pode se afirmar que houve um aumento de ativos.

O registro da receita na conclusão da produção serve para casos muito específicos, quando existe um preço de venda determinado para o produto ou um preço de mercado estável e não há possibilidade de ocorrer um custo substancial quando a venda for realizada. No caso dos metais preciosos, por exemplo, essas condições são plenamente atendidas. Eles

possuem um preço de venda fixo, os custos de venda são irrelevantes, além de existir um grau de certeza muito grande de que a venda será realizada.

Igual tratamento pode ser dado também a determinados produtos agrícolas e minerais, quando preencherem esses requisitos e puderem ter os custos da venda estimados. Em todos os casos, porém, deve-se deduzir da receita reconhecida os custos estimados da venda.

O reconhecimento da receita no momento da venda, pode ser considerado como regra geral. Aqui tem-se o valor determinado da receita; o risco de recebimento do crédito respectivo é pequeno; é possível estimar todas as despesas associadas; e não existe possibilidade muito grande de despesas adicionais após a venda. Mesmo as perdas com clientes e as despesas adicionais podem ser estimadas e contabilizadas a partir de experiências anteriores. O registro da receita no momento da venda é válido para a maioria das mercadorias.

Caso mais atípico é o registro da receita após a venda, adiamento que somente pode ser justificado em casos muito especiais, quando não for possível medir com precisão razoável os ativos recebidos em troca na transação, ou em casos em que é provável que haja despesas adicionais significativas diretamente associadas à transação, que não podem ser estimadas com grau razoável de precisão, como, por exemplo, nas vendas com direito à devolução e vendas à prestação.

O momento em que os ganhos são reconhecidos, especificamente ganhos resultantes de aumentos do valor de ativos, deve ser idêntico ao do reconhecimento de receitas. Entretanto, normalmente os Contadores somente reconhecem o ganho quando há uma troca ou venda. Do ponto de vista teórico, essa é uma posição extrema, pois há situações em que deve ser registrado o resultado mais provável, em lugar de limitar o reconhecimento apenas aos casos nos quais o resultado é garantido. Além do mais, é incoerente usar dois critérios distintos para o reconhecimento de ganhos e perdas, utilizando-se a probabilidade apenas para o reconhecimento da receita.

Conclusão

A definição de receitas e despesas, e de ganhos e perdas, o momento do reco-

nhecimento, a mensuração, constituem um dos assuntos mais empolgantes da Contabilidade. A análise do montante dos lucros divulgados em balanços pelas empresas deve ser feita em conjunto com o estudo dos critérios utilizados para o enquadramento de receitas e despesas, e, principalmente, para os critérios utilizados para a determinação do momento de seu registro pela contabilidade.

Como foi visto, o normal é que o reconhecimento de receitas e despesas seja feito no momento da venda ou da transferência física do produto no entanto, há situações em que a obediência a essa "regra" é irracional e incoerente perante a lógica dos estudos que originaram a própria teoria contábil.

Apesar das amarras a que estão sujeitos os Contadores, o conhecimento dos fundamentos teóricos são de suma importância tanto para a própria interpretação e aplicação da legislação e dos Princípios Contábeis, quanto para o atendimento prioritário dos interessados nas informações nem sempre evidenciadas pelas Demonstrações Contábeis.

Como lembra Hendriksen (1999), "As receitas são o fluido vital da empresa. Sem receitas não há lucros. Sem lucros não há empresa". Pode-se acrescentar que sem um entendimento perfeito das questões que envolvem a natureza e o reconhecimento de receitas e despesas, não há como se chegar a demonstrações que representem de forma transparente e fiel as

atividades da empresa num determinado período, caindo-se no risco de serem divulgadas informações distorcidas que possam prejudicar seus interessados e a própria organização.

Além do mais, estudar é uma forma de contribuir para a vigilância da observação dos Princípios Contábeis, que são os limitadores da prática das interpretações tanto da própria teoria quanto da legislação, evitando-se que as regras existentes possam ser deturpadas para atender a uma determinada conveniência ou momento.

É importante que todo Contador domine bem os conceitos teóricos dos elementos contábeis, especialmente daqueles vinculados diretamente à determinação dos lucros, como é o caso de receitas e despesas.

BIBLIOGRAFIA

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário Aurélio Eletrônico Século XXI; Versão 3.0.* Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1999.

HENDRIKSEN, Eldon S. e BREDA, Mhichael F. Van. *Teoria da Contabilidade.* Traduzido por Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo : Atlas, 1999.

IUDICIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade.* São Paulo : Atlas, 2000.

LOPES DE SÁ, Antônio. *Teoria da Contabilidade.* São Paulo : Atlas, 1998

O ESPAÇO DO CONTABILISTA

O Jornal do CRC – A Tribuna do Contabilista
tem espaço reservado para você. Escreva.
Mande seu artigo ou colaboração sobre
temas relacionados à Contabilidade
ou ao exercício da profissão.