



UFSM

Trabalho de Graduação

**A RECEITA NAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS
E SEU PROCESSO DE RECONHECIMENTO –
ANÁLISE SOB A ÓTICA DA ESTRUTURA
CONCEITUAL BÁSICA DA CONTABILIDADE**

Fabiane Barbosa de Almeida

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Santa Maria, RS, Brasil

2004

**A RECEITA NAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS
E SEU PROCESSO DE RECONHECIMENTO –
ANÁLISE SOB A ÓTICA DA ESTRUTURA
CONCEITUAL BÁSICA DA CONTABILIDADE**

por

Fabiane Barbosa de Almeida

Prof. Orientador: Rodrigo Debus Soares

Trabalho de Graduação apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais e Humanas, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis.**

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Santa Maria, RS, Brasil

2004

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

O Professor/Orientador, abaixo assinado,
aprova o Trabalho de Graduação

**A RECEITA NAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS
E SEU PROCESSO DE RECONHECIMENTO –
ANÁLISE SOB A ÓTICA DA ESTRUTURA
CONCEITUAL BÁSICA DA CONTABILIDADE**

elaborado por
Fabiane Barbosa de Almeida

como requisito parcial para a obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

PROFESSOR/ORIENTADOR:

Prof. Rodrigo Debus Soares
(Presidente/Orientador)

Santa Maria, janeiro de 2004.

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer, principalmente, ao nosso grande DEUS, por ter me concedido saúde e força no decorrer deste caminho.

Aos meus pais, Odete e Ervandir, um muito obrigado não seria suficiente para demonstrar o quanto lhes sou grata por terem dedicado todos estes anos a tarefa de me educar e principalmente de me amar. Agradeço a eles, pelas vezes em que deixaram seus sonhos de lado para que os meus fossem realizados e por terem aceitado privar-se da minha presença para que esta etapa fosse vencida.

Quero mostrar também sincero agradecimento aos meus irmãos que contribuíram com compreensão, amizade e carinho em todas as horas. Com a ajuda deles, mais uma etapa foi vencida, e certamente, eles serão presença constante em todos os desafios que ainda virão.

Agradeço, também, ao meu professor orientador Rodrigo Debus Soares, por ter me estimulado e incentivado em todas as horas, e a todos os meus mestres que estiveram comigo no decorrer destes cinco anos.

Por último, não poderia deixar de agradecer aos meus grandes amigos, em especial ao Rodrigo Streb, Marine, Patrícia e Roni. A estes, que foram grandes incentivadores, companheiros, conselheiros, pesquisadores e acima de tudo, irmãos de coração, um muito obrigado.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
1.1 Considerações iniciais	1
1.2 Tema	2
1.2.1 Delimitação do tema	2
1.3 Problema	3
1.4 Objetivos	3
1.5 Justificativa	4
1.6 Metodologia	5
1.7 Estrutura.....	6
2 RECEITA	8
2.1 Definições de receita	8
2.2 Objetivos da receita	13
2.3 Obtenção da receita	14
2.4 Natureza de uma receita	14
2.5 Mensuração da receita	15
2.6 Realização da receita	17
2.6.1 Relação da realização da receita com a demonstração do fluxo de caixa	18
2.7 Reconhecimento da receita	19
2.8 Classificação da receita	21
2.9 Relação da receita com os princípios fundamentais de contabilidade	22
2.9.1 Postulados ambientais de contabilidade	24
2.9.2 Princípios contábeis propriamente ditos	27

2.9.3 Restrições aos princípios fundamentais – convenções	32
3 FORMAS DE RECONHECIMENTO DA RECEITA	37
3.1 Reconhecimento da receita no momento da venda	37
3.2 Reconhecimento da receita antes do ponto de venda	39
3.2.1 Reconhecimento da receita proporcionalmente ao decurso de período contábil já decorrido	39
3.2.2 Reconhecimento da receita decorrente da venda de produtos cuja produção é contratada para execução a longo prazo	40
3.2.3 Reconhecimento da receita por valorização de estoques	43
3.2.4 Reconhecimento da receita ao final da produção	45
3.3 Reconhecimento da receita após o período de transferência do produto ou serviço	46
4 RELAÇÃO DAS FORMAS DE RECONHECIMENTO DA RECEITA COM AS PRINCIPAIS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS NO MERCADO	49
4.1 Produto interno bruto (PIB)	49
4.1.2 Participação no PIB das atividades empresariais desenvolvidas no mercado	49
4.2 Atividade rural	52
4.2.1 Atividade agrícola	52
4.2.2 Atividade zootécnica	55
4.2.3 Atividade agroindustrial – indústrias rurais	57
4.2.4 Importância da contabilidade rural	60
4.3 Atividade industrial	61
4.3.1 Classificação da atividade industrial	62
4.3.2 Reconhecimento da receita na atividade industrial	65
4.4 Atividade de prestação de serviços	66
4.4.1 Honorários de instalação	67

4.4.2 Comissões de agências de seguro e de publicidade	67
4.4.3 Comissões por serviços financeiros	67
4.5 Atividade comercial	68
4.5.1 Reconhecimento da receita na atividade comercial	69
4.6 Atividade das empresas de engenharia e construção civil	72
4.6.1 Empreitada com faturamento por medição do progresso físico .	74
4.6.2 Empreitada com cobrança por cronograma financeiro	74
4.6.3 Empreitada de obras com duração menor que um ano	75
4.6.4 Atividade imobiliária	75
5 CONCLUSÃO	78
REFERÊNCIAS B	

1 INTRODUÇÃO

1.1 Considerações iniciais

Desde o século XIII até o século XVI, a contabilidade tinha como principal objetivo produzir informações para o proprietário, ou seja, para o usuário interno.

Com o passar do tempo, os usuários externos começaram a ter importância no planejamento a ser seguido pela empresa. Os incentivadores da evolução, o livre arbítrio de escolha entre todas as alternativas viáveis não era mais tarefa única e exclusivamente dos criadores originais da Contabilidade, mas sim passou a ser função exercida pelos usuários externos.

Os usuários externos, hoje, estão muitíssimo ampliados, já que cada vez mais sindicatos, clientes, partidos políticos e outras associações de pessoas e entidades também começam a ver, de forma crescente, nas informações contábeis, uma fonte de informações significativamente útil.

Pode-se notar que todas as regras contábeis, ainda hoje consideradas fundamentais, têm nascido ao longo do tempo muito mais em função de atendimento às necessidades de usuários do que como decorrência de movimentos filosóficos e teóricos. Como já dito, no início visavam o atendimento às necessidades do gestor patrimonial e depois, o atendimento às necessidades dos usuários

externos, entre os quais, hoje, salienta-se o fisco, o mercado de capitais, os órgãos de controle, etc.

Este trabalho mostra que, em função da Contabilidade ter nascido e sobrevivido por ser útil, ter crescido e se desenvolvido em função desta sua característica, a teoria deve ser vista como um meio, de cada vez mais, aumentar esta capacidade de utilidade aos seus usuários.

Através da estrutura conceitual básica da contabilidade, na qual se tenta desenvolver um conjunto teórico de razões que sustentem todas as regras utilizadas ao longo do tempo, é demonstrada a importância de se reconhecer a receita no momento da ocorrência, ou seja, no momento em que ela realmente é auferida.

Elaborar relatórios onde os dados são confiáveis, reais e adequados significa dar à administração subsídios para que ela desempenhe uma gerência eficaz e concreta. O administrador, ao dispor de tais relatórios, poderá mensurar o grau de desempenho de sua empresa.

Reconhecer a receita de acordo com a teoria da contabilidade significa prover o usuário de uma contabilidade cada vez mais rica em termos de atendimento às necessidades, colocando à disposição informações que ele pode e deve ter.

O que pode ocorrer também é os usuários das demonstrações contábeis não estarem usando-as de maneira correta devido as práticas adotadas pela empresa. Muitas vezes as práticas adotadas tendem a orientar-se pela legislação fiscal em detrimento da teoria contábil, sendo que dentro do contexto teórico sabe-se que deve

ocorrer o contrário.

1.2 Tema

A receita nas atividades empresariais e seu processo de reconhecimento – análise sob a ótica da estrutura conceitual básica da contabilidade.

1.2.1 Delimitação do tema

Formas de reconhecimento da receita das principais atividades empresariais desenvolvidas no mercado.

1.3 Problema

Como a venda de mercadorias, de produtos ou a prestação de serviços é a principal fonte de receita de uma empresa, há divergências quanto à forma e ao momento em que ela deve ser reconhecida. O momento de reconhecimento da receita é um assunto muito interessante e, às vezes, polêmico, por ser tratado pelos profissionais da área contábil, meramente como uma exigência fiscal em detrimento da teoria da contabilidade.

Cabe ao contador, juntamente com a administração, decidir o momento crítico em que a receita é considerada obtida, tendo como

guia o princípio da competência. Para o reconhecimento da receita, há a necessidade de determinar o ponto ideal, que ocorre quando a principal decisão é tomada, ou quando a tarefa mais difícil é cumprida. Determinar o evento crítico é mais complicado do que parece, pois, no mundo dos negócios não se sabe com precisão o que considerar como evento crítico. Analisando este assunto, de acordo com a estrutura conceitual básica da contabilidade, surge o seguinte questionamento: qual o momento de reconhecimento da receita das principais atividades empresariais desenvolvidas no mercado?

1.4 Objetivos

O principal objetivo deste trabalho é evidenciar as formas de reconhecimento da receita e relacioná-las com as principais atividades empresariais desenvolvidas no mercado.

Será feita uma relação da receita com os princípios fundamentais de contabilidade a fim de que se possa reconhecer quais são os princípios aplicados a receita e qual o papel no reconhecimento da receita.

Logo após as definições serão evidenciadas as formas de reconhecimento da receita de acordo com a teoria da contabilidade e será feita uma relação destas formas de reconhecimento da receitas com as principais atividades empresariais desenvolvidas no mercado. O objetivo é verificar qual forma de reconhecimento da receita é a mais adequada para a atividade analisada. Também é

verificar se a forma de reconhecimento praticada em cada atividade é a mais apropriada condizendo com a teoria da contabilidade.

Para saber se a forma de reconhecimento praticada é a mais adequada, conforme a atividade, é necessário num primeiro momento evidenciar qual o momento crítico para que a receita seja reconhecida. Deve-se lembrar que todo o estudo é realizado com base na estrutura conceitual básica da contabilidade em detrimento do que é realizado na prática usual.

Após a análise das formas de reconhecimento da receita, será demonstrado qual a importância de reconhecer a receita de acordo com a estrutura conceitual básica da contabilidade.

Será demonstrada, também, a contribuição do reconhecimento da receita, de acordo com a estrutura conceitual básica da contabilidade, para que, esta informação seja utilizada como subsídio para a tomada de decisões;

1.5 Justificativa

O processo de reconhecimento da receita é um instrumento muito importante para a contabilidade, pois auxilia a administração e os contadores a tomar certas decisões e adotar procedimentos, de modo a obter uma boa gerência com dados confiáveis, ou seja, uma “contabilidade real”.

O processo decisório se restringe não apenas aos usuários internos, mas também a usuários externos, tais como: os investidores presentes e potenciais, os fornecedores de bens e serviços a crédito,

empregados, os bancos em geral, o governo e suas agências, os sindicatos, clientes e a outros interessados.

A função básica do contador é a de produzir e/ou gerenciar informações úteis e confiáveis a todos os usuários da contabilidade para a tomada de decisões. Mas, em alguns segmentos da nossa economia, a tarefa do contador está mais voltada para atender e satisfazer às exigências fiscais, relegando para segundo plano às necessidades da gestão dos negócios. E é em razão desta influência fiscal, que se pode observar, na grande maioria das organizações, que ocorrem distorções relevantes nas informações contábeis.

Justifica-se, dessa maneira, a elaboração desta pesquisa devido ao fato de que uma dentre tantas informações importantes aos usuários da contabilidade está o reconhecimento da receita, que, seguindo a estrutura conceitual básica da contabilidade, permite a obtenção de resultados adequados e confiáveis para a elaboração de relatórios utilizados como instrumento gerencial eficaz.

1.6 Metodologia

Segundo Andrade (2003, p. 111) “metodologia é o conjunto de métodos ou caminhos que são percorridos na busca do conhecimento”.

Para a realização de uma pesquisa científica é necessário que sejam aplicados métodos para que se atinjam os objetivos estabelecidos. O método confere segurança e é fator de economia no trabalho a ser desenvolvido.

O tema abordado neste trabalho será baseado em estudos teóricos através de pesquisas bibliográficas onde haverá a formulação de referências.

Segundo Martins (2000, p. 28) “O método bibliográfico, trata-se de estudo para conhecer as contribuições científicas sobre determinado assunto. Tem como objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto”.

Através da pesquisa bibliográfica é possível revisar os aspectos teóricos envolvidos e evitar a repetição de abordagem do assunto.

Será adotado, também, o método comparativo, que, segundo Marconi & Lakatos (2003, p. 107), “consiste no estudo de semelhanças e diferenças entre diversos tipos de grupos..., realiza comparações com a finalidade de verificar semelhanças e explicar divergências”, para que se estabeleça uma relação das formas de reconhecimento da receita com as principais atividades empresariais desenvolvidas no mercado.

Além dos métodos abordados anteriormente, será utilizado o método de análise de conteúdo, pois se pretende buscar informações sobre o tema em jornais, dissertações e fazer uma análise dos seus conteúdos.

1.7 Estrutura

É importante, portanto, que sejam conhecidas as formas de reconhecimento da receita, de acordo com a estrutura conceitual

básica da contabilidade, e a adequação com cada atividade em particular.

Primeiramente, apesar de não ser o foco principal, são abordados os conceitos e definições de receita através de citações bibliográficas e argumentações dos autores. É feita uma análise das definições mais importantes e completas em termos de teoria da contabilidade, para evidenciar pontos em comum e divergentes de cada autor.

São mencionados, brevemente aspectos relevantes da receita como: objetivos, obtenção, natureza, mensuração, realização e ainda a relação da realização da receita com a demonstração do fluxo de caixa.

Após a fase introdutória são abordados os princípios fundamentais de contabilidade. Todos os principais princípios são mencionados, mas aqueles que têm ligação direta com a receita serão estudados com maior grau de profundidade.

Os próximos pontos abordados são as formas de reconhecimento da receita. Como se sabe, não há uma única forma de reconhecer a receita, que esteja de acordo com a teoria da contabilidade e que sirva de regra para todas as atividades. Portanto, através deste estudo é possível conhecer as formas de reconhecimento da receita de acordo com o tipo de atividade desempenhada.

O último capítulo deste trabalho relaciona as formas de reconhecimento da receita com as principais atividades desenvolvidas no mercado. Como as atividades desenvolvidas no

mercado são incontáveis, o objeto de estudo é somente aquelas que mais contribuíram para o crescimento do produto interno bruto do Brasil no ano de 2002.

2 RECEITA

2.1 Definições de receita

Uma definição de receita não é tarefa difícil, pois se dispõe de diversas que tratam do assunto. A seguir tem-se algum conceito de receita de diversos autores e uma breve análise dos pontos em comum e divergências de definição. Vai-se encontrar algumas dificuldades pelo fato de que diversas bibliografias tratam mais do “reconhecimento da receita” do que da sua definição propriamente dita.

Segundo Hendriksen & Van Breda (1999) as receitas são decorrentes das atividades principais ou básicas da empresa, constituindo-se no principal elemento que determina a continuidade da organização. Sem o auferimento de receitas não há lucros, e para as entidades, mesmo as que não visam lucro, se não houver receita não haverá empresa.

Conforme Ludícibus *et al.* (2000) a continuidade da Entidade será assegurada, se todos os ativos sacrificados no processo de produção forem repostos. A reposição de tais ativos na Entidade somente será viável com a geração de receitas e conseqüente lucro.

A receita é o fator determinante de “sobrevivência” da Entidade, no mercado, mesmo que esta não tenha sido constituída com o objetivo de auferir lucros. Para que a empresa expanda ou mantenha

suas atividades é necessário que ela tenha recursos, e uma forma de se obter recursos é através da geração de receitas.

Segundo Iudícibus (2000, p. 155):

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 acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.

Marion & Iudícibus, *apud* Carvalho et al. (2003) recentemente lançaram um dicionário de termos de contabilidade e, dentre as quatro definições de receita nele existentes, destaca-se uma:

Receita significa valor monetário, em determinado período, da produção de bens e serviços da entidade, em sentido lato, para o mercado, no mesmo período, validada, mediata ou imediatamente pelo mercado, provocando acréscimo de Patrimônio Líquido e simultâneo acréscimo de ativo, sem necessariamente provocar, ao mesmo tempo, um decréscimo do ativo ou do patrimônio líquido, caracterizado pela despesa.

Neste conceito é estabelecida uma condição para que haja receita, o fato de que ela deve ser validada pelo mercado, ou seja, os produtos vendidos ou os serviços prestados pela entidade devem ter um valor estipulado pelo mercado.

Outro ponto relevante mencionado é o fato da receita provocar acréscimo no ativo e no patrimônio líquido concomitantemente. Ressalta-se, porém, que nem sempre um ingresso no ativo

representa acréscimo no patrimônio líquido como ocorre com as receitas. Como exemplo pode ser citado o fato de ser contraído um empréstimo em dinheiro, significando uma entrada em caixa e um aumento no ativo, mas em nada altera a posição do Patrimônio Líquido.

Como defendido pelos autores anteriormente a receita deve ser medida pelo valor de troca, ou seja, pelo dinheiro ou pelo equivalente monetário, do produto ou serviço da empresa. Este montante pode ser representado pelo valor estipulado com o cliente, numa transação à vista, ou através de uma provisão de recebimento futuro.

Hendriksen & Van Breda (1999, p. 223), “definem receitas em termos gerais como sendo o produto gerado por uma empresa. Tipicamente são medidas em termos de preços correntes de troca. Devem ser reconhecidas após um evento crítico, ou assim que o processo de venda tenha sido cumprido em termos substanciais (...)”.

Já, a Equipe de Professores da FEA/USP (1993, p. 67) trata a receita como sendo: “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”.

O conceito estabelecido por Hendriksen & Van Breda (1999) trata a receita como um produto, no sentido de que este produto é aplicado na aquisição de novos produtos, que é mensurado através de um valor estabelecido pelo mercado e reconhecido após ter

ocorrido o evento crítico, ou seja, após todas as etapas necessárias para o reconhecimento estiverem completas. Os autores mencionam ainda, que na prática a receita é reconhecida no momento da venda, mas será visto mais adiante, que este fato não se caracteriza como uma regra, pois vários autores defendem outros momentos de reconhecer a receita.

Como se pode ver no conceito estabelecido pela Equipe de Professores da FEA/USP a receita é tratada como fonte de renda, originada de diversas atividades, com o objetivo de aumentar o ativo e conseqüentemente acarretar um aumento no patrimônio líquido.

Hendriksen & Van Breda (1999) acrescentam a forma como a receita ingressa na entidade, sendo que a transação não é efetuada somente com dinheiro, podendo também ser com direitos a receber.

Segundo Ludícibus & Marion (2000) receita pode ser definida como um fluxo de produtos ou serviços que ocorre durante um certo período contábil e deve-se lembrar que para reconhecer receita, é indispensável que o produto ou serviço já tenha sido completamente transferido ao cliente.

Os autores vêm acrescentar ao conceito de receita quando mencionam que se trata de um fluxo de produtos ou serviços, pois analisando este conceito pode-se dizer que, no processo produtivo, há a aplicação de receita na aquisição de ativos a fim de que esses sejam manipulados e transformados para a geração de novas receitas.

Os autores generalizam ao afirmar que para o reconhecimento da receita é indispensável que o serviço já tenha sido

completamente transferido ao cliente. Como será visto mais adiante, há casos em que a receita poderá ser reconhecida sem que o produto ou serviço tenha sido transferido ao cliente.

Um exemplo que descaracteriza a afirmação dos autores é o caso do reconhecimento da receita quando são executados serviços ou fabricados produtos por um período de mais de um exercício social, onde a receita é reconhecida proporcionalmente ao tempo transcorrido ou à etapa executada do serviço.

Segundo a FIPECAFI¹ & Arthur Andersen (1994, p. 468) “receita corresponde à remuneração obtida em troca da venda, permanente ou temporária de ativos da empresa ou pela prestação de serviços. Receita pode corresponder também a uma redução no passivo sem uma simultânea redução no ativo ou, ainda, a ganhos auferidos em outras transações que não na venda de ativos ou prestação de serviços”.

Como visto na definição anterior, a receita pode ter origem não só na venda de mercadorias ou produtos ou ainda na prestação de serviços, entendido pelo autor como ativos temporários, como também pode decorrer da venda de ativos permanentes da empresa, como a venda de veículos, imóveis, ações, etc.

Sprouse & Moonitz *apud* Ludícibus (2000, p. 146), comentam que: “receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens ou serviços) de uma empresa durante aquele período”.

Ludícibus (2000) considera esta definição como uma das melhores

¹ Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP.

por caracterizar a receita na sua essência e também por dar margem a várias formas de reconhecimento. Segundo o autor, outro ponto importante é o fato de somente existir receita se o mercado conferir um valor de troca ao esforço desempenhado para a produção de bens ou serviços. Isto quer dizer que só haverá o reconhecimento da receita se os bens ou serviços envolvidos na transação possuírem um valor validado ou passível de ser mensurado pelo mercado.

O autor trata a receita como uma remuneração, ou seja, há a prestação de serviço ou a venda de mercadoria, e por esta transação efetuada a empresa é remunerada. Mas as receitas não são necessariamente originadas deste tipo de transação, pois podem ser de juros ou de outras fontes. Como citado por outros autores, esta remuneração pode estar representada em termos monetários ou direitos a receber.

Conforme o IBRACON² através da NIC³ 18 *apud* IASB (1997, p. 238), “receita é a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, excluído aqueles que decorrem de contribuições dos proprietários ou acionistas”.

De acordo com a FIPECAFI & Arthur Andersen (1994, p. 470), o IBRACON, através do pronunciamento nº “XIV – RECEITAS E DESPESAS – RESULTADOS” parágrafo 2, define que: “receita corresponde a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com princípios de

² Instituto Brasileiro de Auditores Independentes.

³ Normas Internacionais de Contabilidade.

contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades e que possam alterar o patrimônio líquido”.

Conforme Franco (1996), nas empresas industriais, as receitas representam a recuperação do custo, sendo o produto da atividade econômica, nas empresas comerciais, as receitas são provenientes da revenda das mercadorias adquiridas, já nas empresas que são prestadoras de serviços não há mercadoria a ser vendida, por isso a receita é decorrente da remuneração pelo serviço prestado. No caso das instituições financeiras as receitas decorrem da remuneração do capital (juros) ou de serviços como comissões bancárias e outros.

Quando se fala em receita deve-se incluir somente a entrada bruta de benefícios econômicos recebidos e a receber pela empresa decorrentes de transações por conta própria. Valores que não resultam em aumentos do patrimônio líquido, como importâncias cobradas em favor de terceiros são excluídas da receita.

2.2 Objetivos da receita

Segundo a NIC 18 *apud* IASB (1997), a receita é definida na Estrutura Conceitual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada ou incrementos de ativos ou diminuição de passivos, que resultam no aumento do patrimônio líquido, distinguindo-se do incremento que resulta das contribuições de capital dos proprietários da empresa.

Através da confrontação da receita com a despesa obtém-se o

resultado de uma empresa, podendo esse ser lucro ou prejuízo. A despesa citada é toda aquela incorrida para a obtenção da receita, enquanto a receita é somente aquela que resulta no aumento do patrimônio líquido.

O objetivo da receita é a aplicação na aquisição de novos ativos para a geração de novas receitas. Através das demonstrações contábeis é possível detectar se as receitas auferidas em determinado período estão compensando o sacrifício em relação aos ativos ou se o resultado obtido poderá ser aplicado para auferir novas receitas.

2.3 Obtenção da receita

Do ponto de vista econômico, a obtenção de resultado é um processo contínuo, pois o produto da empresa passa por várias fases: transformação de matérias-primas, aplicação de mão-de-obra e maquinário, transporte à fábrica e ao mercado, armazenagem, o que pode ser chamado de processo de agregação de valor.

As regras para que um evento seja reconhecido na contabilidade são, enfim: a de que deva corresponder à definição do elemento (ativo, passivo, etc.), ser mensurável, relevante e confiável.

De acordo com Hendriksen & Van Breda (1999) a receita da empresa é reconhecida quando faz parte do produto da organização, quando pode ser medida, quando possui valor preditivo⁴ e quando

⁴ Trata-se da capacidade de a informação contábil ser útil na elaboração e previsões que apoiem as decisões, porém ela tem a restrição de que o seu uso pressupõe alta correlação entre os eventos ocorridos no passado com os eventos a ocorrerem no futuro.

pode ser verificada com precisão. O reconhecimento da receita não deve ocorrer até que ela seja:

- obtida (ganha);
- realizada ou realizável.

2.4 Natureza de uma receita

Segundo Hendrisken & Van Breda (1999, p. 224), “receita é um aumento de lucro”.

Pode-se dizer que a receita, da mesma forma que o lucro trata-se de um fluxo, onde há a criação de bens ou serviços por uma empresa durante um período, para que sejam transferidos em troca de um valor estipulado para financiar a aquisição de novos bens ou a realização de novos serviços.

Como dizem Ludícibus *et al.* (2000) ao enunciarem o Postulado da Continuidade, a entidade tem a função de produzir riqueza gerando valores de forma ininterrupta. Em resumo, a operação produtiva consiste num ciclo desde o processo de financiamento dos fatores de produção, passando pela efetiva aplicação no produto até à venda, que irá proporcionar o financiamento de um novo ciclo.

Como mencionam os autores, a receita trata de um fluxo, pois a obtenção do resultado é um processo contínuo. Como já colocado, há o sacrifício de ativos com o objetivo de obter receitas, e estas são novamente aplicadas para adquirir novos ativos iniciando um novo ciclo.

Conforme Ludícibus *et al.* (2000, p. 50):

O Postulado da Continuidade tem outro sentido mais profundo que é de encarar a entidade como algo capaz de produzir riqueza e gerar valor continuamente, sem interrupções. (...) as operações produtivas da entidade têm uma continuidade fluidificante: do processo de financiamento ao de estocagem de fatores de produção, passando pelo uso desse no processo produtivo, até a venda que irá financiar novo ciclo e assim por diante.

Os ativos da entidade são mantidos para serem manipulados e transformados a fim de produzirem receitas, culminando num resultado positivo, ou gerando serviços ou benefícios para a coletividade.

2.5 Mensuração da receita

Hendriksen & Van Breda (1999, p. 226), afirmam que: “independentemente de como seja definida a receita, ela deve ser medida em termos ideais, pelo valor de troca do produto ou serviço da empresa. Esse valor de troca representa o equivalente à caixa, ou o valor presente de direitos monetários a serem recebidos eventualmente em consequência da transação que gerou a receita”.

Para a mensuração da receita exige-se que seja determinado o valor de troca do produto ou serviço prestado pela empresa, ou seja, se o mercado não conferir um valor de troca ao esforço dispendido, não será possível reconhecer a receita. Pode-se dizer, que este valor de troca é o valor atual dos fluxos de dinheiro que serão recebidos, originados de uma transação que produza receita. Mas pode haver uma boa aproximação deste valor, nos casos em que o preço é

acordado entre comprador e vendedor, no entanto, deve-se deduzir uma provisão caso haja período de espera.

Hendriksen & Van Breda (1999) ainda salientam que, devido a receita ser medida pelo valor presente do dinheiro ou do equivalente monetário a ser recebido, deve-se deduzir deste montante as devoluções, os descontos e outras reduções do preço faturado.

De acordo com Ludícibus (2000) os teóricos defendem que o valor a ser recebido em dinheiro, descontado pelo período de espera, deveria ser o registro para a receita de uma transação. Entretanto, num mercado de incertezas, embora respeitando o mesmo princípio geral, os descontos que esperamos que o cliente possa aproveitar e os montantes de provisão para devedores insolventes precisariam ser estimados.

Não há como determinar um único momento em que o mercado atribui um valor de troca ao produto, pois estes momentos são os mais variados, devendo-se ao fato de que havendo um valor de mercado bem definido e verificável e havendo a possibilidade de estimar as despesas relacionadas com a produção, pode-se conferir um valor ao produto e conseqüentemente reconhecer a receita.

Como comenta Ludícibus (2000), para que haja a caracterização de receita, deve haver a ligação com a produção de bens ou serviços, o valor final da produção deve ser validado pelo mercado, deve haver a ligação a certo período de tempo e por último, o reconhecimento da receita não subordina o lançamento da despesa, embora ambas estejam ligadas.

De acordo com a NIC 18 *apud* IASB (1997, p. 239):

A receita é medida pelo valor justo das mercadorias ou serviços recebidos, ajustado por qualquer numerário ou equivalente a numerário transferido. Quando o valor justo das mercadorias ou serviços não puder ser medido com segurança, a receita é medida pelo valor justo das mercadorias ou serviços entregues, ajustado por qualquer numerário ou equivalente a numerário transferido.

Como pode ser visto, todos os autores defendem que a receita deve ser medida em termos monetários, ou seja, ela deve ser expressa em dinheiro, independentemente da venda ter sido efetuada à vista ou a prazo.

2.6 Realização da receita

Realização da receita, ao contrário do que se percebe no senso comum, não é o momento em que a receita deve ser registrada na contabilidade e fazer parte das demonstrações contábeis. Realização da receita é a capacidade de converter direitos em dinheiro.

Para evitar-se o problema de conceito é que hoje se usa o termo reconhecimento para definir o momento que um evento ou transação deve ser registrado na contabilidade.

Realização da receita é o processo de conversão de recursos e direitos não monetários em dinheiro. A capacidade de realização significa a capacidade de converter direitos em dinheiro. Portanto, uma das condições de reconhecimento da receita é que o produto tenha sido vendido à vista ou prazo.

Conforme a FIPECAFI & Arthur Andersen (1994, p. 55), “a

receita é considerada realizada, e, portanto passível de registro pela contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora (...).”

Como diz Ludícibus (2000, p. 59):

Termos “ganho” uma receita significa podermos reconhecê-la ou realizá-la, mas, mais profundamente, significa que temos direito de fazê-lo, porque realizamos uma troca, porque realizamos uma parcela substancial de um compromisso com clientes, porque realizamos uma parcela pré-combinada de um contrato de longo prazo com um cliente, ou porque existem condições objetivas de atribuir um valor de saída ao nosso estoque de produtos, mesmo sem ter sido vendido.

A receita é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e direitos da Entidade – entendida a palavra “bem” em sentido amplo, incluindo toda sorte de mercadoria, produtos, serviços, inclusive equipamentos e imóveis –, com a transferência da sua propriedade para terceiros, efetuando estes o pagamento em dinheiro ou assumindo compromisso firme de fazê-lo num prazo qualquer.

2.6.1 Relação da realização da receita com a demonstração do fluxo de caixa

Conforme Ludícibus & Marion (1995, p. 118) “a DFC⁵ indica a origem de todo o dinheiro que entrou no Caixa, bem como a aplicação de todo o dinheiro que saiu do Caixa em determinado período (...)”.

Através da DFC é possível saber as condições que a empresa tem de converter os direitos em dinheiro, e qual a real necessidade de numerário em caixa.

Segundo a NIC 7 *apud* IASB (1997, p. 87):

Através do Fluxo de Caixa é possível avaliar a capacidade de a empresa gerar caixa e valores equivalentes à caixa e também avaliar quais as necessidades da empresa para utilização destes fluxos de caixa. As decisões econômicas que são tomadas pelos usuários exigem uma avaliação da capacidade da empresa gerar caixa e valores equivalente à caixa, bem como da época e certeza na geração de tais recursos. Por mais diferentes que sejam as receitas das empresas elas necessitam de caixa para efetuar suas operações, ou seja, para pagar suas obrigações e prover um retorno para seus investimentos. As informações sobre o fluxo de caixa são úteis para avaliar a capacidade de a empresa produzir recursos de caixa e valores equivalentes.

Vejamos algumas definições dada pela NIC 7 *apud* IASB (1997, p. 88):

Caixa: compreende numerário em mão e depósitos bancários disponíveis.

Equivalentes à caixa: são investimentos a curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em valores conhecidos de caixa e que estão sujeitos a um insignificante risco de

⁵ Demonstração do Fluxo de Caixa.

mudança de valor.

Fluxos de Caixa: são as entradas e saídas de caixa e equivalentes à caixa.

Como diz a NIC 7 *apud* IASB (1997, p. 89), os Fluxos de Caixa decorrentes das atividades operacionais derivam das principais atividades que geram receita na empresa, mas podem ser resultado de outras transações.

2.7 Reconhecimento da receita

O reconhecimento pode ser definido como o processo formal de registro ou incorporação de um item nas demonstrações contábeis de uma entidade.

Um evento, transação ou circunstância que aumente ou altere o valor do ativo ou passivo, deve ser reconhecido quando quatro condições são encontradas:

- **o item deve ser definido como um dos elementos das demonstrações contábeis: ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas, ganhos e perdas;**

- **o item ou evento é confiavelmente quantificado e medido, seja por custo histórico, custo corrente, valor de mercado, valor líquido de realização ou valor presente líquido;**

- **o item ou evento deve ter a capacidade de influenciar nas decisões dos acionistas, investidores, credores e outros usuários das demonstrações contábeis;**

- **o item deve ser confiável, comprovado e neutro.**

Hendriksen & Van Breda (1999, p. 227) mencionam que: “as

regras gerais de reconhecimento em contabilidade dizem que o item deve corresponder à definição do elemento e ser mensurável, relevante e confiável. Um item deve ser reconhecido como receita de uma empresa quando pode ser medido, quando possui valor preditivo, ou valor como *feedback*⁶, e quando pode ser verificado com precisão”.

Ainda conforme Hendriksen & Van Breda (1999) não há como reconhecer uma receita até que esta seja obtida e realizada ou realizável. Para que a receita seja reconhecida se faz necessário a existência de duas condições em conjunto:

- o processo de realização da receita está completo ou virtualmente completo;
- tenha havido uma transação.

De acordo com Ludícibus (2000) para se determinar o momento do reconhecimento da receita são necessárias três condições:

- determinar o ponto em que ocorre a transferência, sendo que este é normalmente em que a maior parte do esforço para a obtenção da receita já foi desenvolvido;
- após a determinação do ponto de transferência é possível estabelecer um valor de mercado para a transação;
- quando o ponto de transferência já estiver sido determinado também é possível conhecer o custo de produção e também outras despesas diretamente relacionadas.

Os contadores se fixam demasiadamente na ocorrência da

⁶ Esta característica da informação contábil diz respeito à sua capacidade de servir o usuário que está tomando uma decisão com informações sobre o que foi ocorrido como forma de retroalimentar o processo decisório, permitindo que ele faça os ajustes necessários durante o curso de suas ações, revendo seus objetivos, estratégias.

venda ou transferência do produto como base para realizar a receita, ou utilizam o ponto que mais lhes interessa para efeitos fiscais, sem considerar os princípios contábeis. Somente a observância das três condições citadas anteriormente determina o momento de reconhecimento da receita. Porém, há casos em que a receita pode ser reconhecida antes ou após o momento da transferência.

Iudícibus (2000) diz que para o reconhecimento da receita e a apropriação da despesa, o elemento fundamental não é, normalmente, seu recebimento ou pagamento, mas o ganho da receita e o fato da despesa ter sido incorrida. Ter sido incorrida a despesa significa ter sido realizado o sacrifício de consumir ativos no esforço de produzir receita.

2.8 Classificação da receita

Segundo Franco (1996), todas as empresas possuem receitas resultantes da recuperação do custo de sua atividade principal ou fundamental, assim como outras receitas decorrentes de atividades secundárias ou de aplicação de capitais.

A receita é classificada em:

- Receita operacional: é aquela que decorre da atividade-fim da empresa, constante em seus atos constitutivos.

Segundo o IBRACON (1994, p. 112) “receita operacional corresponde ao evento econômico relacionado com a atividade ou atividades principais da empresa, independentemente da sua frequência”.

- **Receita não-operacional: é aquela receita secundária ou extraordinária, resultante de aplicação de capital ou de operações eventuais. É a receita proveniente de operações não vinculadas à atividade principal da empresa.**

Como exemplo desse tipo de receita tem-se os ganhos de capital, correspondentes a transações com imobilizados ou com investimentos de natureza permanente, desde que não relacionados com a atividade principal da empresa.

De acordo com o IBRACON (1994, p. 113) “receita não operacional corresponde aos eventos econômicos aditivos ao patrimônio líquidos, não associados com a atividade ou atividades principais da empresa, independentemente da sua freqüência”.

2.9 Relação da receita com os princípios fundamentais de contabilidade

De acordo com a FIPECAFI & Arthur Andersen (1994, p. 40) “o conjunto de princípios é normalmente denominado de Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos ou, como passaram a ser denominados mais recentemente, no Brasil, Princípios Fundamentais de Contabilidade”.

Ainda conforme a FIPECAFI & Arthur Andersen (1994, p. 40) “tais princípios têm aplicação quase que universal, sendo tal aplicação exigida, principalmente, na elaboração das demonstrações contábeis, direcionadas aos usuários externos”.

A precisão das informações demandadas pelos usuários e o próprio desenvolvimento de aplicações práticas da Contabilidade dependerão, sempre, da observância dos seus Princípios, cuja

aplicação à solução de situações concretas deverá considerar o contexto econômico, tecnológico, institucional e social em que os procedimentos serão aplicados.

Procedimentos aplicados, mesmo fixados como forma, podem ser alterados em função das necessidades dos usuários ou mesmo da qualidade dos resultados da sua aplicação, enquanto que os princípios que os fundamentam permanecem inalterados.

De acordo com Hendriksen & Van Breda (1999) a palavra *princípio* vem do latim *príncipe*, significando primeiro, no sentido de básico. O estudo dos Princípios de Contabilidade é justificado pelo fato de que eles são as bases que fundamentam o campo do conhecimento da contabilidade, ou seja, é o conjunto de fundamentos que formam o corpo da contabilidade.

Segundo Hendriksen & Van Breda (1999) a primeira monografia sobre princípios contábeis foi publicada em junho de 1936. A edição era intitulada “*A tentative statement of accounting principles underlying corporate financial statements*⁷” sob liderança do professor William Paton.

Hendriksen & Van Breda (1999) dizem que em 1922 foi publicado o livro *Accounting Theory* (Teoria da Contabilidade) por Patton, onde ele defende alguns pontos e também lista os postulados que ele descreve como sendo as premissas básicas da contabilidade. Segundo Paton, o contador poderá evitar aplicações incorretas e conclusões gerais errôneas, se puder visualizar a base na qual está se apoiando.

⁷ The Accounting Review p. 187-191, June 1936. Uma declaração provisória dos princípios da contabilidade subjacentes aos extratos financeiros corporativos.

Ainda conforme Hendriksen & Van Breda (1999), em 1940 foi publicada a obra *Tentative Statement* (Declaração Provisória), Paton e A.C Littleton publicaram *An Introduction to Corporate accounting standards*.⁸ Esta obra foi publicada com a intenção de apresentar um referencial para a teoria da contabilidade que pudesse apoiar os princípios apresentados na monografia publicada em 1936.

Algumas edições do pronunciamento da AAA⁹ de 1936 foram publicadas, mas não tiveram mudanças significativas no conteúdo, alterando-se apenas algumas nomenclaturas no seu Título. Somente com a publicação de 1957 houve alterações significativas em termos de conteúdo teórico.

Segundo Iudícibus *et al.* (2000, p. 67) “os princípios fundamentais de contabilidade representam o núcleo central da própria contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância”.

Segundo Iudícibus & Marion (2000, p. 87) os Princípios Fundamentais de Contabilidade “são os conceitos básicos que constituem o núcleo essencial que deve guiar a profissão na consecução dos objetivos da Contabilidade, que consistem em apresentar informação estruturada para os usuários”.

Conforme Iudícibus (2000), os Princípios Fundamentais de Contabilidade são classificados em três categorias básicas:

⁸ PATON, W. A, Littleton , A. C. An Introduction to Corporate accounting standards. American Accounting Association Monograph n° 3, AAA, 1940. Uma introdução as normas da contabilidade corporativa.

⁹ American Association of Accountants – Associação Americana de Contabilidade.

- **Postulados Ambientais da Contabilidade.**
- **Princípios Contábeis Propriamente Ditos.**
- **Restrições aos Princípios Fundamentais – Convenções.**

2.9.1 Postulados ambientais de contabilidade

De acordo com Ludícibus & Marion (2000, p. 98) “os postulados são dogmas ou premissas que não precisam ser demonstrados, comprovados, mas que há aceitação geral, sem nenhum questionamento. Em outras palavras, é a exposição de uma verdade que não está sujeita a verificação”.

Segundo o IBRACON (1994), os postulados ambientais são enunciadores das condições sociais, econômicas e institucionais no ambiente em que a contabilidade atua. Os postulados saem do domínio da contabilidade para inserir-se no domínio da Sociologia Comercial, do Direito, da Economia e também de outras ciências.

Segundo Ludícibus (2000) os Postulados Ambientais da Contabilidade dividem-se em:

- **O Postulado da Entidade Contábil.**
- **O Postulado da Continuidade.**

Dentro dos Postulados Ambientais da Contabilidade iremos estudar, com maior profundidade, apenas o Postulado da Continuidade, pois este é o que interessa ao estudo, o que não quer dizer que o Postulado da Entidade não tenha sua importância.

2.9.1.1 Postulado da entidade contábil

De acordo com Ludícibus (2000, p. 47) “(...) para a Contabilidade, qualquer indivíduo, empresa, grupo de empresas ou entidades, setor ou divisão, desde que efetue atividade econômica, e que seja tão importante, a critério dos donos do capital, que justifique um relatório separado e individualizado de receitas e despesas, de investimentos e de retornos, de metas e de realizações, pode tornar-se uma *entidade contábil*”.

Segundo Ludícibus *et al.* (2000, p. 48) “a Contabilidade é mantida para as Entidades; os sócios ou quotistas destas não se confundem, para efeito contábil, com aquelas (...)”.

Segundo Crepaldi (1999, p. 23) “o patrimônio pertence à entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova entidade, mas numa unidade de natureza econômica contábil”.

Ludícibus (2000) diz que a entidade individual é considerada distinta da dos sócios que a compõem. É necessário que haja uma separação de tudo que pertence à entidade do que é pertencente aos sócios.

Como pode ser observado, todos os autores mencionados, defendem que o patrimônio, assim entendido bens, direitos e obrigações, da entidade não deve confundir-se com o patrimônio dos sócios. O patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria

Contabilidade.

2.9.1.2 Postulado da continuidade

Segundo Iudícibus (2000) a empresa é constituída sob o pressuposto da continuidade. A garantia de continuidade da empresa só é obtida quando as atividades realizadas geram um resultado líquido no mínimo suficiente para assegurar a reposição de todos os seus ativos consumidos no processo de realização de tais atividades.

Todas as estratégias, planos, metas e ações que a empresa implementa, devem objetivar em última instância a otimização do lucro. O lucro, portanto, é a melhor e mais consistente medida da eficácia da organização.

A Continuidade ou não da Entidade, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

A Continuidade influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da Entidade tem prazo determinado, previsto ou previsível.

Ainda de acordo com Iudícibus (2000, p. 48) “as entidades, para efeito de contabilidade, são consideradas como empreendimentos em andamento (*going concern*), até circunstância esclarecedora em contrário, e seus ativos devem ser avaliados de acordo com a

potencialidade que tem de gerar benefícios futuros para a empresa, na continuidade de suas operações, e não pelo valor que poderíamos obter se fossem vendidos como estão (no estado em que se encontram)”.

Alguns autores como Ludícibus & Marion (2000) tratam o Postulado da Continuidade como Princípio da Continuidade, mas ambos dizem que o objetivo da entidade não é adquirir ativos de forma oportuna quando os preços estão baixos para revende-los, sem nenhum tipo de manipulação, quando há a necessidade de caixa ou quando os ativos estão com um valor de mercado maior do que o valor que foram adquiridos. O objetivo da entidade é sacrificar alguns ativos para adquirir uma receita que possa superar o valor do sacrifício de tais ativos.

Segundo Crepaldi (1999, p. 23) “(...) a observância do princípio da continuidade é indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência, por efeito de relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado”.

2.9.2 Princípios contábeis propriamente ditos

De acordo com o IBRACON (1994, p. 35) “os Princípios dão as grandes linhas filosóficas de resposta contábil aos desafios do sistema de informação contábil, operando num cenário complexo ao nível dos postulados”.

Os princípios propriamente ditos estão divididos em:

- o Princípio do Custo como Base de Valor;
- o Princípio do Denominador Comum Monetário;
- o Princípio da Realização da Receita;
- o Princípio de Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis;

2.9.2.1 Princípio do custo como base de valor

Conforme mencionado por *Iudícibus et al.* (2000, p. 51) “(...) somente é ativo aquilo que custou alguma coisa para a entidade (...)”.

Hoje em dia, ainda é considerado o fato de que é um valor de entrada que deve prevalecer como base de registro para a Contabilidade.

De acordo com Crepaldi (1999, p. 24) “os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurem agregações ou decomposições no interior da entidade”.

A FIPECAFI & Arthur Andersen (1994, p. 40) no artigo 183 da Lei 6.404/76 “elege o custo de aquisição como princípio básico de avaliação dos elementos do ativo, excetuada a hipótese em que o valor de mercado seja menor, quando um ajuste deve ser realizado para reconhecer este fato, e nos casos de reavaliação de ativos previstos no parágrafo 3º do artigo 182”.

Segundo Iudícibus (2000) este princípio é considerado como uma seqüência do Postulado da Continuidade pelo fato dos ativos serem incorporados pelo preço pago na aquisição ou na fabricação, juntando-se a eles todos os gastos realizados para coloca-los em condições de trazer algum benefício à Entidade.

O Princípio do Custo como Base de Valor ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações havidas com o mundo exterior à Entidade, estabelecendo, pois, a viga-mestra da avaliação patrimonial: a determinação do valor monetário de um componente do patrimônio.

Ao adotar a idéia de que a avaliação deva ser realizada com fundamento no valor de entrada, o Princípio consagra o uso dos valores monetários decorrentes do consenso entre os agentes econômicos externos e a Entidade – contabilmente, outras Entidades – ou da imposição destes.

Não importa, pois, se o preço resultou de livre negociação em condições de razoável igualdade entre as partes, ou de imposição de uma delas, em vista da sua posição de superioridade. Generalizando, o nível dos preços pode derivar de quaisquer das situações estudadas na análise microeconômica.

Pressupõe-se que o valor de troca, aquele decorrente da transação, configure o valor econômico dos ativos no momento de sua ocorrência. Naturalmente, se, com o passar do tempo, houver a modificação do valor em causa, seja por que razão for, os ajustes serão realizados, mas ao abrigo do Princípio da Competência.

2.9.2.2 Princípio do denominador comum monetário

De acordo com Iudícibus *et al.* (2000, p. 54) “as demonstrações

contábeis, sem prejuízo dos registros detalhados de natureza qualitativa e física, serão expressas em termos de moeda nacional de poder aquisitivo da data do último Balanço Patrimonial (...)”.

Conforme Iudícibus (2000, p. 66) “este princípio está associado à qualidade de a Contabilidade evidenciar a composição patrimonial de bens, direitos e obrigações de várias categorias, homogeneizando-os por meio da mensuração monetária. (...)”.

O Princípio do Denominador Comum Monetário existe em função do fato de que a moeda, embora universalmente aceita como medida de valor, não representa unidade constante de poder aquisitivo. Por conseqüência, sua expressão formal deve ser ajustada, a fim de que permaneçam substantivamente corretos, isto é, segundo as transações originais, os valores dos componentes patrimoniais e, via de decorrência, o Patrimônio Líquido.

Em diversas oportunidades no passado, o princípio foi denominado de "correção monetária", expressão inadequada, pois ele não estabelece qualquer "correção" de valor, mas apenas atualiza o que, em tese, não deveria ter variado: o poder aquisitivo da moeda. Esta é, aliás, a razão pela qual o princípio, quando aplicado à prática, se manifesta por meio de índice que expressa a modificação da capacidade geral de compra da moeda, e não da variação particular do preço de um bem determinado.

2.9.2.3 Princípio da realização da receita

As receitas pertencem ao exercício em que se completa a parte mais importante para a empresa, dentro da fase total de obtenção do lucro; e desde que, nesse momento em que se atinge essa fase mais importante, seja possível ter uma certa garantia do recebimento do

valor apropriado como receita e ainda não recebido e também sejam possíveis as averiguações dos valores que efetivamente possam vir a exigir recursos da empresa no futuro por conta dessa mesma receita.

De acordo com o IBRACON (1994, p. 41) “a receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra Entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora...”.

Pode-se dizer que o processo de produção adiciona valor aos ativos manipulados de forma contínua. Estes valores podem ser adicionados por etapas dependendo de como vai sendo executado o processo produtivo.

Conforme o IBRACON (1994), o Princípio da Realização da Receita determina como ponto normal para o reconhecimento e registro da receita, aquele em que os produtos ou serviços são transferidos ao cliente. É neste ponto que todo ou praticamente todo o esforço para obter a receita já foi desenvolvido, também porque neste ponto tem-se como precisar com mais exatidão o valor de mercado da transferência efetuada e por último, há o fato de que neste ponto já podem ser conhecidos todos os custos de produção e outras despesas diretamente relacionadas ao produto ou serviço. Muitas vezes este ponto de transferência coincide com o momento da venda do produto ou serviço. Portanto, será visto

mais adiante que o fato de reconhecer a receita no ponto de transferência não se caracteriza como regra geral.

2.9.2.4 Princípio da confrontação das despesas com as receitas e com os períodos contábeis

Segundo o IBRACON (1994, p. 46), “toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem (...)”.

Conforme Iudícibus (2000) o confronto das receitas com as despesas não está relacionado com o dinheiro recebido ou pago em determinado período, mas às receitas reconhecidas e às despesas incorridas. Todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas.

O princípio da competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

O Princípio da Competência é aplicado a situações concretas altamente variadas, pois são muito diferenciadas as transações que

ocorrem nas Entidades, em função dos objetivos destas. Por esta razão é a Competência o Princípio que tende a suscitar o maior número de dúvidas na atividade profissional dos contabilistas.

O Princípio da Competência é universalmente reconhecido para a contabilidade. Ele significa, como será visto mais adiante, que as receitas e as despesas devem ser apropriadas para cada exercício em função de elas terem sido efetivamente ganhas e incorridas, respectivamente, sendo normalmente colocados em segundo plano os aspectos relativos aos efeitos recebimentos e pagamentos propriamente ditos.

No Brasil, este princípio é reconhecido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), conforme o art. 9º da Resolução CFC nº 750/93 e o item 26 da Resolução CFC nº 774/94 (CFC, 2003).

O Princípio da Competência estabelece quando um elemento deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em modificador do Patrimônio Líquido. Ele não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período.

2.9.3 Restrições aos princípios fundamentais – convenções

Conforme Iudícibus (2000), as convenções ou restrições, como a própria denominação indica, representam, dentro do direcionamento geral dos Princípios, certos condicionamentos de aplicação, numa ou noutra situação prática.

Para o IBRACON (1994), os princípios norteiam as direções a

seguir e as restrições aos princípios ou convenções nos dão a instrução final para a escolha do percurso definitivo.

Conforme *Iudícibus et al.* (2000) as Convenções ou Restrições aos Princípios dividem-se em:

- a Convenção da Objetividade;
- a Convenção da Materialidade;
- a Convenção do Conservadorismo;
- a Convenção da Consistência.

2.9.3.1 A convenção da objetividade

De acordo com a *FIPECAFI & Arthur Andersen* (1994, p. 61) a

Convenção da Objetividade diz que:

Para procedimentos igualmente relevantes, resultantes da aplicação dos princípios, preferir-se-ão, em ordem decrescente: a) os que puderem ser comprovados por documentos e critérios objetivos; b) os que puderem ser corroborados por consenso de pessoas qualificadas da profissão, reunidas em comitês de pesquisa ou em entidades que têm autoridade sobre princípios contábeis...

O Princípio da Objetividade exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento em que elas ocorrerem. Cumprido tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Objetividade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de "representação

fiel" pela informação, ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. Tal atributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendem a enfatizá-lo nas demonstrações contábeis.

2.9.3.2 A convenção da materialidade

Para Ludícibus *et al.* (2000, p. 61) a Convenção da Materialidade tem como enunciado: “O contador deverá, sempre, avaliar a influência e materialidade da informação evidenciada ou negada para o usuário à luz da relação custo-benefício, levando em conta aspectos internos do sistema contábil...”.

Conforme Ludícibus (2000) a Contabilidade pode ser feita de forma detalhada visando a perfeição, mas todos estes detalhes podem revelar-se imateriais, pois o custo supera o benefício gerado pela informação.

Como citado por Ludícibus (2000) tem-se o exemplo de R.Anthony: os empregados de uma empresa que se utilizam diariamente de lápis em seus trabalhos de escritório. A Contabilidade poderia lançar uma parte do valor de tais ativos como despesa, na proporção exata da porcentagem física do material que foi consumido naquele dia. Isto poderia ser considerado correto, mas absolutamente irrelevante e imaterial.

O usuário que tivesse acesso às informações, como visto no exemplo, não teria benefício algum, pois mesmo que os lápis em

questão representassem uma considerável porcentagem dos ativos, os empregados iriam gastar muito tempo para calcular a parcela consumida de cada lápis e isto traria um custo muito alto para a administração.

De acordo com a FIPECAFI & Arthur Andersen (1994, p. 62) “a configuração da restrição da materialidade, segundo a Estrutura Conceitual está relacionada com as metas e políticas traçadas pela administração da entidade. Numa entidade em que as metas são estabelecidas em termos amplos e globais, haverá uma tendência, por parte do sistema contábil, em preocupar-se, sempre, com a materialidade da informação gerada perante a evidenciação do cumprimento ou não de tais metas. Já em entidades cuja administração, por formação, tem o gosto pelo detalhe, o sistema contábil tenderá a adequar-se ao estilo gerencial”.

Claro está, que será a administração que irá optar pela riqueza de detalhes em sua contabilidade e a importância que tem, para a entidade, em adotar tal procedimento.

2.9.3.3 A convenção do conservadorismo

A FIPECAFI & Arthur Andersen (1994, p. 63) assim a enuncia: “entre conjuntos alternativos de avaliação para o patrimônio, igualmente válidos, segundo os princípios fundamentais, a contabilidade escolherá o que apresentar o menor valor atual para o ativo e o maior para as obrigações (...)”

A aplicação do Princípio do Conservadorismo de forma a obter-se o menor Patrimônio Líquido, dentre aqueles possíveis diante de procedimentos

alternativos de avaliação – está restrita às variações patrimoniais posteriores às transações originais com o mundo exterior, uma vez que estas deverão decorrer de consenso com os agentes econômicos externos ou da imposição destes. Esta é a razão pela qual a aplicação do Princípio da Prudência ocorrerá concomitantemente com a do Princípio da Competência quando resultará, sempre, variação patrimonial quantitativa negativa, isto é, redutora do Patrimônio Líquido.

Conforme Ludícibus (2000) o Conservadorismo ou Prudência deve ser observado quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturados por determinados valores, segundo os Princípios do Custo como Base de Valor e do Denominador Comum Monetário surge dúvida sobre a correção deles. Havendo formas alternativas de se calcularem os novos valores, deve-se optar sempre pelo que for menor do que o inicial, no caso de ativos, e maior, no caso de componentes patrimoniais integrantes do passivo. Naturalmente, é necessário que as alternativas mencionadas configurem, pelo menos à primeira vista, hipóteses igualmente razoáveis.

A aplicação do Princípio do Conservadorismo não deve levar a excessos, a situações classificáveis como manipulações do resultado, com a conseqüente criação de reservas ocultas. Pelo contrário, deve constituir garantia de inexistência de valores artificiais de interesse de determinadas pessoas, especialmente administradores e controladores, aspecto muito importante nas Entidades integrantes do mercado de capitais.

O comentário inserido no parágrafo anterior ressalta a grande importância das normas concernentes à aplicação do Conservadorismo, com vista a impedir-se a prevalência de juízos puramente pessoais ou de outros interesses.

2.9.3.4 A convenção da consistência

De acordo com a FIPECAFI & Arthur Andersen (1994, p. 63) a

Convenção da Consistência é enunciada como: “a contabilidade de uma entidade deverá ser mantida de forma tal que os usuários das demonstrações contábeis tenham possibilidade de delinear a tendência da mesma com o menor grau de dificuldade possível...”.

Ao elaborar as demonstrações contábeis, os contadores deverão estudar e refletir bem sobre os procedimentos a serem adotados, pois tais procedimentos devem ser aplicados com a maior seqüência possível nos exercícios. Claro que qualquer melhoria no procedimento não deve ser desperdiçado pelo fato de não alterar a seqüência. O que não se pode fazer é mudar de critérios a cada exercício dificultando o acompanhamento por parte do usuário.

Segundo Ludícibus (2000) esta norma é a mais importante para a Contabilidade, sendo que os auditores também assim a consideram. A sua característica principal é que a partir do momento que seja adotado um determinado critério para a elaboração das demonstrações contábeis, este não deve ser alterado nos relatórios periódicos, salvo se for absolutamente necessário.

3 FORMAS DE RECONHECIMENTO DA RECEITA

A venda não se caracteriza como regra geral para o reconhecimento da receita. De acordo com o princípio da competência as receitas pertencem ao exercício em que se completa a parte mais importante, para a empresa, na obtenção do lucro, ou seja, elas devem ser apropriadas para cada exercício em função de elas terem sido ganhas, sendo que não é considerado o seu efetivo recebimento.

Seguindo o que fora mencionado pode-se dizer que não há um único momento para reconhecer a receita. Como será visto pode reconhecer a receita no momento da venda, antes do ponto de venda ou ainda após o período de transferência do produto ou serviço.

3.1 Reconhecimento da receita no momento da venda

Conforme Carvalho *et al.* (2003) os contadores consideram a comercialização como o melhor momento para se proceder ao reconhecimento da receita, ou seja, no ponto de venda ou no momento da venda. Geralmente, é neste momento que há o faturamento.

Pode-se dizer que tal momento é adequado por haver a efetiva troca de produto por dinheiro ou mesmo pela clara intenção de pagar, gerando um direito a receber. Quando uma venda ocorre, os

seguintes fatos podem ser observados:

- **produtos ou serviços foram trocados por dinheiro ou promessa de pagamento;**
- **como um ativo é recebido em troca, a mensuração é efetuada com segurança;**
- **a determinação de custos e despesas necessários para a geração das receitas é facilmente efetuada;**
- **como ocorre um impacto financeiro, pode-se considerar este fato como relevante.**

Estas condições minimizam as incertezas referentes à mensuração da receita. É importante notar que dificilmente será possível observar as condições acima em outros pontos que não o da transferência efetiva do produto ou serviço.

Ainda assim cabe a pergunta: Qual o momento exato para reconhecer-se a receita no ponto de venda, considerando que existem duas possibilidades: a transferência da propriedade e o pagamento ou emissão de fatura?

A Contabilidade dá preferência em reconhecer a receita no momento econômico da transação, que é a transferência da propriedade. Segundo Iudícibus (2000, p.57) os contadores agem dessa forma, pois:

- a) ponto em que ocorre a transferência é, usualmente, aquele em que a maior parte do esforço em obter a receita já foi desenvolvida;**
- b) o ponto de transferência é, usualmente, o ideal para estabelecer um valor objetivo de mercado para a transação;**
- c) no ponto de transferência, normalmente se conhece todo o custo de produção do produto ou**

serviço vendido e outras despesas diretamente associáveis, embora os desembolsos com tais despesas possam ocorrer após a venda (como, por exemplo: devedores duvidosos, comissão sobre venda, gastos com consertos derivados de concessão de garantia, etc.). É possível, pelo menos em um bom número de casos, prever razoavelmente tais encargos no ato da venda.

Entretanto, cabe ressaltar que nem sempre o ponto de venda pode ser considerado o melhor momento, visto que se observa, em alguns casos específicos, a ocorrência dessas três condições antes ou depois do momento de transferência do produto ao comprador.

Segundo Hendriksen & Van Breda (1999) o reconhecimento da receita no ponto de venda é a forma mais comum de se registrar uma receita e é observada na maioria das vendas de mercadorias.

3.2 Reconhecimento da receita antes do ponto de venda

O ponto de venda nem sempre é o momento adequado para o reconhecimento da receita. Podem ocorrer situações em que se é admitido reconhecer a receita antes da transferência da propriedade. Esta admissão está prevista nos princípios fundamentais de contabilidade aceitos pela legislação societária brasileira.

A seguir têm-se quatro situações em que a receita é reconhecida antes do momento da transferência:

3.2.1 Reconhecimento da receita proporcionalmente ao decurso de período contábil já decorrido

Uma das formas de reconhecimento da receita é pela passagem

do tempo. Esta forma de reconhecimento é utilizada, principalmente, pelas instituições financeiras, em que a receita de juros sobre empréstimos concedidos é reconhecida durante os meses em que incidem, mesmo que estes juros, juntamente com o principal, sejam pagos apenas ao final do contrato de financiamento.

Conforme Carvalho *et al.* (2003) para os casos em que serviços são contratados para serem remunerados com base no tempo transcorrido, seja em horas, dias, semanas ou meses, a receita é ganha e reconhecida com base nesses padrões ao passo em que a empresa fornecedora aumenta seu direito de reclamação contra o cliente.

Segundo Hendriksen & Van Breda (1999) os exemplos clássicos em que se deve reconhecer a receita em função do tempo, são: aluguel, juros sobre empréstimos, serviços de consultoria, além de outros serviços pessoais.

O valor da troca de produtos e serviços por ativo, e que servirão de base para a apropriação contábil, geralmente está previsto em contrato. Nestes casos, pode haver cláusulas que prevejam o pagamento no início ou ao final do contrato. Assim, durante a execução do serviço, reconhece-se a receita proporcionalmente ao período contábil já decorrido.

Ainda de acordo com Carvalho *et al.* (2003) para que haja segurança quanto ao ato de reconhecimento da receita, é necessário que haja alguns critérios para que a evidenciação seja obedecida:

- a efetiva prestação dos serviços;
- o valor total dos serviços e o período de vigência estão

previstos em contratos;

- as despesas para execução do serviço são conhecidas.

3.2.2 Reconhecimento da receita decorrente da venda de produtos cuja produção é contratada para execução a longo prazo

De acordo com Carvalho *et al.* (2003) como regra geral, a receita decorrente de contrato de compra e venda deve ser considerada auferida quando efetivada juridicamente, a transferência da propriedade do bem.

No caso de vendas de mercadorias (bens móveis) a transferência da propriedade se opera mediante a tradição, que normalmente se materializa com a efetiva entrega do bem.

Dessa forma, ainda que haja um mercado ativo disposto a comprar produtos de uma empresa, o reconhecimento da receita não poderá ser efetivado sem que haja uma manifestação concreta e formal da vontade do cliente em adquirir tais produtos.

Há, porém, casos específicos em que o tempo de produção é muito longo. Nestes casos pode-se reconhecer a receita ao final de cada exercício contábil, mesmo que não tenha ocorrido a transferência da propriedade. São exemplos: fabricação de navios de grande porte, aviões de grande porte e grandes construções (prédios, estradas, usinas, etc.).

Nestas situações específicas, as empresas produtoras só iniciam a produção sob encomenda, através de contrato que preveja obrigações de ambas as partes.

A assinatura de um contrato deste tipo consiste numa clara

condição para o reconhecimento da receita baseando-se no valor de mercado do produto ao final do exercício contábil, tendo como base o grau de acabamento do produto.

Segundo Ludícibus *et al.* (2000, p. 57):

A fim de se reconhecer a receita de maneira proporcional é necessário que sejam observadas as seguintes condições:

- a) preço global do produto é determinado objetivamente mediante contrato ou determinável a partir da correção contratual de seu preço atual;
- b) da mesma forma, a incerteza com relação ao recebimento em dinheiro da transação é mínima ou passível de boa estimativa;
- c) os custos a serem incorridos para completar a produção são razoavelmente bem estimados.

A realização de um evento serve apenas como um guia para se decidir quando este evento irá ser considerado para efeito do cálculo do lucro contábil. O resultado é considerado ganho (obtido) antes de o produto ser concluído, em função de que houve uma transação, a própria assinatura do contrato.

O risco de que a receita não seja realizada, ou seja, transformada em dinheiro é minimizado, pois em contratos deste tipo, os compradores são Empresas ou Órgãos Estatais ou grandes sociedades anônimas, consideradas como sendo bons pagadores.

Segundo Hendriksen & Van Breda (1999) a principal razão para admitir e proceder ao reconhecimento da receita durante a produção em contratos de longo prazo é a seguinte: uma empresa que estivesse fazendo um esforço enorme de produção para cumprir um contrato de longo prazo, não estaria reconhecendo lucros durante o

tempo de construção/fabricação, situação injusta para com os investidores de capital próprio.

Deixando-se para reconhecer a receita apenas quando da transferência do produto ao cliente, usuários externos estariam privados de obter informações referentes ao lucro de um exercício, absolutamente necessárias à alimentação de seus respectivos processos decisórios.

Segundo Silva *apud* Carvalho *et al.* (2003) aqueles acionistas que desejassem vender suas participações antes de a empresa concluir a execução de importantes contratos estariam prejudicados, uma vez que a Contabilidade, ao deixar de registrar e informar ganhos substanciais assegurados com um grau elevado de certeza deixaria, no mínimo, de influenciar positivamente a decisão de possíveis interessados em adquirir-lhes as ações.

Da mesma forma, também estariam os usuários internos à empresa, uma vez que informações importantes seriam disponibilizadas apenas ao final da produção do contrato.

Iudícibus (2000, p. 63) também afirma que:

Quando os contratos são terminados em intervalos irregulares de tempo, o reconhecimento do lucro apenas quando cada contrato é terminado poderia transformar-se em uma injustiça para os acionistas que, digamos, queiram retirar-se da sociedade antes do término de tais contratos. Os usuários da informação contábil e também a gerência teriam informação sem muita relevância nesses casos.

A principal condição para se registrar as receitas é o conhecimento prévio do preço total do contrato. Procede-se, então, o

reconhecimento da receita durante o processo de produção pela percentagem de acabamento. Nada impede, porém, que a empresa opte pelo reconhecimento da receita pelo Método do Contrato Concluído, em que toda receita é reconhecida no momento de transferência de propriedade ou quando o contrato estiver substancialmente concluído.

3.2.3 Reconhecimento da receita por valorização de estoques

Segundo Carvalho *et al.* (2003) uma outra situação em que há o reconhecimento da receita durante o processo de produção, ou seja, antes do ponto de transferência da propriedade ao cliente, é a de produtos com ciclo operacional superior ao exercício contábil, e cujo processo de produção esteja relacionado ao crescimento natural.

Crescimento natural são as alterações ocorridas nos produtos em relação a peso, altura, grau de pureza alcançado, seja em função do fator tempo ou em função do processo de agregação de valores de produção.

Esta forma de reconhecimento também constitui uma exceção à regra, uma vez que não existe no momento da avaliação do estoque, intenção formal por parte do cliente no sentido de adquirir o produto. De fato, o que existe é apenas a expectativa da empresa em relação ao preço de mercado que os produtos podem alcançar no atual estágio de produção.

Hendriksen & Van Breda (1999, p. 230) afirmam que: "As

receitas decorrentes do crescimento natural só podem se reconhecidas mediante avaliações comparativas de estoques. Esse reconhecimento não resulta de transação alguma".

Pode ser citado como exemplos deste caso, produtos como: gado, entidades agropecuárias, produtoras de vinho, exploradoras de reserva florestal, mineradoras, estufas de plantas, etc.

Iudícibus *et al.* (2000, p. 58) dizem que:

De acordo com o Princípio da Realização da Receita, o reconhecimento da receita antes da transferência por valoração de estoques deve observar as seguintes condições:

- a) os estoques, no final do período de apuração contábil, são avaliados pelo valor de realização naquele momento, desde que objetivamente determinável, através de amplo consenso do mercado sobre o valor desse estoque, desde que seja possível deduzir, estimativamente, o necessário para o acabamento e o suporte de todos os custos e despesas a serem incorridos para, efetivamente, vender o produto. Se estiver totalmente maturado ou acabado, deverão ser deduzidas as despesas para vendê-lo como produto final;
- b) a atividade é primária e seu custo de produção é muito difícil de ser mensurado ou, por não conter ele o custo de oportunidade do capital aplicado na obtenção do produto, revela-se muito pequeno em face do valor líquido de realização caracterizado em a;
- c) processo de obtenção de lucro nessa atividade caracteriza-se muito mais (podendo-se dizer que quase unicamente) pela atividade física de crescimento, nascimento, envelhecimento ou outra qualquer do que pela operação de venda e entrega do bem.

Segundo Marion (1999, p. 113), nestes casos, sobretudo em

relação ao gado, além do reconhecimento pela valorização do estoque, há eventos outros em que a receita é reconhecida, ou mesmo uma perda, e são conhecidos como:

- **Superveniências Ativas** – acréscimos, ganhos em relação ao Ativo da empresa. Ocorrem em virtude de nascimento de animais, além dos ganhos que ocorrem do crescimento natural do gado. São tratados como variações patrimoniais positivas (Receitas).
- **Insubsistências Ativas** – reduções do Ativo da empresa causados por perdas, fatos anormais e imprevistos. Exemplo: mortes, desaparecimentos de animais, etc. São tratados como variações patrimoniais negativas.

São poucos os produtos que se enquadram nesta situação e, de acordo com a definição aceita de ativos, a consideração do aumento do preço de mercado de estoque em função de seu crescimento natural, representaria a capacidade de geração de benefícios futuros.

Os produtos citados nesta condição têm características especiais e sofrem acompanhamento periódico do mercado, permitindo ao avaliador consultar os preços em bolsas específicas, o que não acontece com a grande maioria dos produtos industrializados.

Em relação ao procedimento contábil Marion (1999, p.163) explica:

O procedimento contábil consiste em avaliar, ao final de determinados períodos ou em estágios distintos de crescimento (normalmente na mudança de categoria), o Estoque a valor de realização; para atingir o valor de mercado, a

parcela debitada ao Estoque seria creditada como uma receita (aqui denominada Variação Patrimonial) na apuração do resultado. Daí a formação de lucro econômico (ganho, mas não realizado financeiramente).

3.2.4 Reconhecimento da receita ao final da produção

De acordo com Carvalho *et al.* (2003) esta forma de reconhecimento é semelhante ao processo de reconhecimento por valoração de estoque. Alguns produtos têm o seu preço de venda e seus custos adicionais de distribuição facilmente determinados após o término da produção.

Esta afirmação é corroborada por Hendriksen & Van Breda (1999 p. 230):

Quando um produto é concluído, uma das incertezas anteriores – o custo de produção – pode ser dirimida com um grau razoável de precisão. O preço de venda e os custos adicionais de venda e entrega ainda podem continuar sendo incertos. Quando podem, porém, ser estimados confiavelmente, há bons motivos para se registrar a receita nesse momento. A consideração mais importante deve ser a capacidade de obter medidas confiáveis e verificáveis de receitas e custos adicionais. Para a maioria das mercadorias, a inexistência de um preço de mercado estável é uma barreira importante para a aceitação geral do reconhecimento de receita na conclusão da produção.

Conforme citado por Hendriksen & Van Breda (1999, p. 230) “(...) a receita pode ser registrada na conclusão da produção, de acordo com os critérios apresentados, somente no caso de metais

preciosos que possuem um preço fixo de venda e custos insignificantes de venda".

A demanda por metais preciosos, sobretudo ouro e prata, é garantida, sendo pouco provável o mercado não validar o esforço produtivo feito pela empresa.

3.3 Reconhecimento da receita após o período de transferência do produto ou serviço

De acordo com Carvalho *et al.* (2003) o termo "realização", pode reconhecer um aumento no patrimônio da Entidade em função da existência de uma transação com um agente externo, isto é, uma operação de venda.

No momento da venda, as razões que suportam tal procedimento são as seguintes:

- preço do produto é conhecido, isto é, sabe-se o valor que será recebido em troca;
- produto deixou a empresa dando lugar a uma contraprestação, normalmente dinheiro ou direitos a receber (a operação de venda foi consumada);
- os custos relacionados à produção são conhecidos ou são facilmente determináveis, pois a maior parte do esforço produtivo da empresa foi desenvolvido;
- a venda é o evento financeiro mais importante da empresa, na maioria dos casos.

Conforme Iudícibus *et al.* (2000, p.58), somente em casos excepcionais poderá ser a receita reconhecida após o ponto de

transferência, a saber: " a) no caso de um ativo não monetário ser recebido em troca de uma venda efetuada, se esse ativo não tiver um valor reconhecido de mercado. Nesse caso, o custo do ativo vendido é transferido para o ativo recebido em troca e somente quando este último for vendido é que reconheceremos um resultado".

Neste caso, enquanto não se puder obter uma mensuração que seja verificável e confiável, a receita não pode ser reconhecida.

Em uma operação de venda, normalmente a empresa fixa o preço pelo qual está disposta a entregar o produto, preço que o comprador aceita ou não. Quando a transação for fechada, o preço será conhecido. Supondo que o vendedor aceite um ativo não monetário, irá valorá-lo pelo preço de venda acordado.

Todavia, em sendo este um ativo de difícil realização no mercado, não se pode reconhecer a receita. Dessa forma não se contabiliza receita, e por conseqüência, não há lucro. O resultado só será apurado quando o ativo recebido em troca for efetivamente vendido.

Iudícibus *et al.* (2000, p. 58) continuam: " b) no caso de entidades que praticam a venda a prazo (comumente a prestação), quando a operação for de natureza tal que não seja possível estimar, mesmo que por experiência estatística do passado, a porcentagem de recebimentos duvidosos, passando o recebimento a ser a etapa mais difícil no processo de ganho da receita".

Neste caso não há dificuldade em mensurar o valor do ativo, uma vez que no momento da troca entre o produto e o direito a receber o preço da transação já é conhecido.

Porém este valor pode se tornar ficção, tendo em vista que o direito a receber contra o cliente é duvidoso. Esta expectativa de não recebimento é contornada pelo registro da provisão para devedores duvidosos, calculada com base em experiências passadas e/ou avaliação de riscos futuros.

Hoje em dia as empresas dispõem de diversas formas para garantir o recebimento, através de exigências de fiadores, avalistas, garantias reais, alienação dos bens, serviços de cobrança jurídica, etc., minimizando a dificuldade de realização de um crédito.

Para os raros casos em que o recebimento por venda a prazo for a etapa mais difícil no processo de ganho da receita, justifica-se o reconhecimento após o ponto de transferência do produto.

Também segundo *Iudícibus et al.* (2000 p. 58):

c) nos casos de negócios altamente especulativos, em que os recebimentos são realizados em prestações e o recebimento das prestações finais é duvidoso. Em tais casos, pode ser justificado o diferimento da receita; as primeiras prestações serão consideradas como retorno ou cobertura dos custos incorridos e o lucro começa a ser registrado somente após todos os custos terem sido recuperados.

Este terceiro caso também é relativo à incerteza nos recebimentos no futuro. Entretanto, não está ligado às vendas normais a prazo, como normalmente ocorrem nas empresas, e sim a negócios altamente especulativos em que os recebimentos são efetuados em prestações, e por um longo período.

Para elucidar este caso, utilizar-se-á um exemplo de Hendriksen

& Van Breda (1999, p. 230):

Um bom exemplo é o caso de um título de renda fixa cujos pagamentos estão vencidos, e cujos pagamentos de principal e juros são feitos à medida que o dinheiro se torna disponível com a liquidação dos bens oferecidos em garantia real ou por outros meios. Por causa da incerteza que cerca os pagamentos futuros associados ao contrato de financiamento, todos os recebimentos, considerados pagamentos de amortização ou juros pelo agente fiduciário, são tratados como retorno do investimento até que este investimento tenha sido inteiramente recuperado.

Cabe ressaltar que as situações "b" e "c" citadas são raras e dificilmente ocorrem.

4 RELAÇÃO DAS FORMAS DE RECONHECIMENTO DA RECEITA COM AS PRINCIPAIS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS NO MERCADO

Este capítulo tem como objetivo relacionar as formas de reconhecimento da receita, abordadas no capítulo anterior, com as principais atividades empresariais desenvolvidas no mercado.

Como as atividades desenvolvidas no mercado são inúmeras, serão abordadas, neste trabalho, somente aquelas que tiveram maior grau de participação no crescimento do PIB brasileiro no ano de 2002.

4.1 Produto interno bruto (PIB)

O produto interno bruto pode ser definido como a soma de riquezas produzidas pelo Brasil.

O cálculo do PIB definitivo é feito a partir de pesquisas anuais que retratam o valor da produção de diferentes setores.

Segundo dados do IBGE¹⁰ (2002) a política monetária restritiva, assim como a manutenção da austeridade fiscal para cumprir o superávit primário, fez efeito sobre o crescimento da economia em 2002, na ordem de 1,9%, com o PIB alcançando, em valores correntes, a cifra de R\$ 1,3 trilhão.

4.1.2 Participação no PIB das atividades empresariais desenvolvidas no mercado

De acordo com dados do IBGE (2002) o setor de maior dinamismo

¹⁰ Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas.

foi o agropecuário, que cresceu 5,5% do seu valor adicionado a preço básico. A agropecuária brasileira vem tendo ganhos de produtividade consideráveis nos últimos anos. Estima-se que a produção de grãos teve um crescimento de 43,7% de 1993 a 2002.

As culturas temporárias tiveram no período de 1999 a 2002 uma elevação no rendimento médio de 41,9%, sendo que a área colhida aumentou em apenas 0,2%. Os principais produtos cultivados foram: a cana-de-açúcar, a soja, o milho e o arroz.

Os produtos das lavouras permanentes elevaram-se em 25,4% de 1991 a 2002, sendo que a área colhida reduziu-se em 8,5%. Destacou-se nesta estatística o cultivo do café, da maçã, da uva, da laranja, do limão, da maçã e da tangerina.

No setor pecuário o maior efetivo de rebanhos está representado por: galos, frangos e pintos: galinhas, bovinos, suínos e ovinos.

Entre as espécies florestais mais produzidas destacam-se: lenha, madeira em tora, carvão vegetal e alimentício.

Segundo dados do IBGE (2002) o setor industrial atingiu um crescimento de 6,6% em 2000, e em 2001 ocorreu uma perda de dinamismo, sendo que o setor cresceu apenas 1,4%.

Em 2001, mais precisamente no primeiro trimestre, o setor industrial mantinha os resultados positivos alcançados em 2000, devido ao consumo interno ocorrido neste ano.

Com a iminência da crise Argentina, com a desaceleração da economia mundial, com a elevação contínua do dólar, com as pressões inflacionárias e, ainda, com as dificuldades em termos de fornecimento de energia elétrica, o ritmo de crescimento da atividade industrial foi decaindo no início do segundo trimestre de 2001 e intensificou-se nos meses seguintes.

O setor mais atingido foi o segmento produtor de bens de consumo duráveis, devido às pressões de custos e também pelo fato do desempenho do setor ser bastante sensível às condições de crédito e

pelo fato da economia em relação ao consumo de energia elétrica.

A produção de bens de consumo semiduráveis e não-duráveis manteve o ritmo praticamente constante em relação ao de 2000.

Em 2002 o PIB do setor industrial foi de 2,6%, sendo que os setores com maior crescimento foram: beneficiamento de produtos de origem vegetal, inclusive fumo (9,9%), abate e preparação de carnes (8,3%), indústria do açúcar (8,1%), siderurgia (8,0%), fabricação e manutenção de máquinas e tratores (8,0%) e extração de petróleo e gás natural, carvão e outros combustíveis (7,8%). As quedas mais significativas da indústria foram na fabricação de automóveis, caminhões e ônibus (-7,6%) e na indústria do café (-7,3%).

O PIB da atividade de Serviços teve um crescimento de 1,6%. Os itens viagens e transportes foram os que mais se destacaram, com quedas de US\$ 1,1 bilhão e de US\$ 870 milhões no déficit de suas respectivas contas. Já na conta de rendas, o pagamento líquido de juros em 2002 reduziu-se em US\$ 1,8 bilhões e a remessa líquida de lucros e dividendos aumentou US\$ 200 milhões, quando comparados ao ano anterior.

Estes resultados determinaram um superávit primário do governo de R\$ 45,3 bilhões, equivalente a 3,4% do PIB, em 2002. Este resultado foi superior em R\$ 10,2 bilhões ao alcançado em 2001. A necessidade de financiamento do governo caiu R\$ 9,5 bilhões, em relação a 2001, porque a despesa líquida de juros (despesa – receita de juros) alcançou os R\$ 80,0 bilhões em 2002 – ou 6,0% do PIB, valor muito próximo à despesa líquida de juros em 2001, que foi de R\$ 79,3 bilhões.

Conforme dados do IBGE (2002), o setor comercial atua como “ligação” entre o setor produtivo e o mercado consumidor. O comércio envolve operações de compra, venda, transporte e estocagem de produtos com o objetivo de atender as necessidades do consumidor.

Dentre as atividades ligadas à comercialização destacam-se os hiper/supermercados, sendo os principais agentes de comercialização de

produtos alimentícios. Um outro segmento importante é o comércio varejista de combustíveis.

O comércio atacadista compreende a atividade de intermediação entre produtor e o comércio varejista.

4.2 Atividade rural

Conforme Marion (1999) a atividade rural consiste na exploração da capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas.

Conforme Anceles (2002) é considerada atividade rural:

- a agricultura;
- a pecuária;
- a extração e a exploração vegetal e animal;
- a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;
- a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados na atividade rural;
- o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

Segundo Marion (1996, p. 22) “a atividade rural divide-se em três grupos:

- atividade agrícola;

- atividade zootécnica – produção animal;
- atividade agroindustrial – indústrias rurais”.

4.2.1 Atividade agrícola

A agricultura é definida por Crepaldi (1999, p. 21) como sendo a “arte de cultivar a terra, decorrente da ação do homem sobre o processo produtivo à procura de satisfação de suas necessidades básicas”.

Apesar da atividade agrícola ser a forma mais antiga de atividade econômica produtiva e organizada, ela é uma atividade muito complexa, tanto no aspecto técnico como no econômico. A sua complexidade se dá pelo fato de ser desempenhada, em grande parte, por famílias que atuam no processo produtivo e no consumo.

De acordo com Crepaldi (1998, p. 21) “a agricultura representa toda a atividade de exploração da terra, seja ela o cultivo de lavouras e florestas ou a criação de animais, com vistas à obtenção de produtos que venham a satisfazer às necessidades humanas”.

A agricultura desempenha um importante papel no desenvolvimento do Brasil, visto que os principais produtos de exportação como o café, o açúcar e a soja são oriundos da agricultura.

Marion (1996, p. 31) diz que: “empresas rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo através do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas”.

Isto quer dizer que as atividades de culturas agrícolas são desempenhadas em uma unidade de produção chamada de empresa rural. A empresa rural, sendo ela familiar ou patronal, é integrada por um conjunto de recursos a que se denomina fator de produção. Os fatores de produção são três: a terra, que é o fator de produção mais importante, pois é nela que se aplicam os capitais e se realiza o trabalho; o capital, que é o conjunto de bens aplicados na terra com o objetivo de produzir bem; e o trabalho, que é definido como o conjunto de atividades desempenhadas pelo homem.

Conforme Crepaldi (1998) o setor agrícola se distingue dos demais setores da economia por apresentar algumas características que são:

- dependência do clima;
- correlação tempo de produção versus tempo de trabalho;
- dependência de condições biológicas;
- terra como participante da produção;
- estacionalidade da produção;
- incidência de riscos;
- sistema de competição econômica;
- produtos não uniformes;
- alto custo de saída e/ou entrada.

A atividade agrícola está subdividida em:

- Culturas hortícola e forrageira: cereais, hortaliças, fibras, floricultura, tubérculos, especiarias, plantas oleaginosas...
- Arboricultura: florestamento, pomares, seringais, florestamento, vinhedos...

4.2.1.1 Classificação da atividade agrícola

Segundo Marion (1996), com base no ciclo da cultura, ou seja, o tempo de vida produtiva a contar da data em que se coloca a semente na terra ou a muda no solo até a data da última colheita, as atividades agrícolas são classificadas em:

a) Culturas temporárias: **aquelas que estão sujeitas ao replantio após ocorrer a colheita, ou seja, oferecem apenas uma colheita e o período de vida, normalmente, é curto.**

Exemplos: milho, feijão, trigo, soja etc.

b) Culturas permanentes: **aquelas que não estão sujeitas ao replantio após ocorrer a colheita, ou seja, oferecem mais de uma colheita ou produção e duram mais de um ano.**

Exemplos: cafeicultura, pomares (laranja, pêsego, uva) etc.

4.2.1.2 Reconhecimento da receita na atividade agrícola

Segundo Franco (1996, p. 269) “nas empresas agrícolas as receitas são produzidas pela venda dos produtos da agricultura. Além dessas, que constituem a principal fonte de receita da empresa, podemos encontrar, também, na atividade agrícola, receitas decorrentes de juros, arrendamentos de terras ou rendimentos de capital aplicados em outras atividades acessórias”.

Na atividade agrícola, a receita concentra-se durante ou logo após a colheita. A produção agrícola é essencialmente sazonal, isto

é, concentra-se em determinado período do ano.

Ao terminar a colheita tem-se o encerramento do ano agrícola, onde há a comercialização do que foi produzido. Ano agrícola é considerado o término da colheita. Logo após a colheita é o melhor momento para se medir o resultado do período.

Pode-se considerar receita operacional da atividade rural, as receitas provenientes da exploração desta, ou seja, é considerada receita da atividade rural, o montante das vendas dos produtos, exploradas pelo próprio produtor-vendedor.

Como visto no capítulo anterior, não é necessário esperar a colheita para que seja reconhecida a receita, decorrente de produtos onde o processo de produção está ligado ao crescimento natural. É possível, através de avaliações comparativas de estoques, determinar a receita do período.

4.2.2 Atividade zootécnica

Segundo Marion (1996, p. 48) “pecuária é a arte de criar e tratar o gado. A pecuária cuida de animais geralmente criados para abate, consumo doméstico, serviços na lavoura, reprodução, leite, para fins industriais e comerciais”.

Dentro da pecuária existem dois sistemas de exploração da atividade: o sistema extensivo, onde os animais são mantidos em pastos nativos, sem alimentação suplementar, em uma grande extensão de terra, com dependência exclusiva dos recursos naturais e sem cuidados veterinários constantes; e o sistema intensivo, onde

são colocados um grande número de animais em uma pequena área de terra, com o objetivo de engorda dos animais para a realização das vendas em período de escassez de mercado.

A atividade da pecuária se refere à criação de gado em geral, ou seja, não somente à criação de bois e vacas, mas também de búfalos, carneiros, ovelhas e aves como frango, pato, marreco, faisão, peru etc.

Os rebanhos, no Brasil, são explorados com a finalidade de produção de leite e também para o corte. A atividade pecuária de corte tem um dos maiores rebanhos do mundo e vem sendo desenvolvida de maneira elevada desde a década de 60.

Conforme Marion (1986) os animais que se destinam ao abate passam por três fases distintas: cria, onde a atividade básica é a produção e a venda de bezerros; recria, onde a atividade básica é a partir do bezerro adquirido para que haja a produção e a venda do novilho magro para engorda; e a engorda, onde a atividade básica é a partir do novilho magro adquirido para a produção e venda do novilho gordo.

4.2.2.1 Reconhecimento da receita na atividade zootécnica

De acordo com o Princípio da Realização da Receita e da Confrontação da Despesa há o confronto da receita com as despesas que contribuíram para a aquisição daquela receita. Após a receita ser reconhecida procurar-se-á associar a esta toda a despesa incorrida mesmo que esta seja apenas uma estimativa.

Há algumas situações, como já visto anteriormente, que para determinados produtos cujo ciclo operacional seja relativamente longo, ou seja, pelo menos superior a um ano, e cujo processo de crescimento seja natural, e que possa haver avaliação de mercado, pode-se reconhecer a receita antes do ponto de venda. Exemplos concretos desta situação são as plantações em crescimento e a criação de gado.

Na pecuária, o processo de produção consiste no crescimento natural do gado. O fato do gado crescer naturalmente permite que ele ganhe acréscimos econômicos. Em qualquer momento o gado, mesmo sem atingir a semelhança de produto acabado, tem um valor definido pelo mercado.

Para que se possa reconhecer a receita é feita uma avaliação no final de determinado período ou em estágios distintos de crescimento, normalmente na mudança de categoria.

De acordo com Marion (1986, p. 47) “o ciclo operacional da atividade pecuária é relativamente longo, variando de 2 a 5anos, desde a concepção do bezerro no útero da vaca, seu nascimento, seu crescimento, até sua venda- normalmente quando se atinge o ponto ótimo de venda no seu estado adulto. Portanto o rebanho permanece um longo período em estoque, até a sua maturação”.

Para esta atividade, a receita é reconhecida durante o período de produção, pois o ciclo operacional é longo não havendo necessidade de se esperar até a venda para reconhecer a receita.

Há justificativa suportada, pelo menos em parte, pela Teoria da Contabilidade para que a receita seja reconhecida periodicamente. O

não reconhecimento periódico da receita e também do lucro poderia trazer prejuízos para aqueles sócios que desejam retirar-se da sociedade antes que ocorra a transferência do produto. Também traria prejuízos para aqueles projetos novos, onde as primeiras vendas são realizadas somente quatro ou cinco anos após o início das atividades.

É importante reconhecer a receita periodicamente, pelo menos anualmente, para que se possa medir a viabilidade do esforço despendido para a produção final, mesmo antes de efetuar as primeiras vendas.

4.2.3 Atividade agroindustrial – indústrias rurais

A atividade agroindustrial serve de complemento as outras atividades agrárias, pois tem o objetivo de beneficiar ou transformar os produtos de origem vegetal e animal que são colhidos no próprio imóvel rural.

De acordo com Marion (1996) a agroindústria é um segmento industrial de produtos alimentícios, sendo aquelas indústrias que transformam a matéria-prima agropecuária em produtos intermediários, para fins não alimentares, ou seja, o objetivo é transformar a matéria-prima (produto agropecuário natural ou manufaturado) para que seja utilizada de forma intermediária ou final.

Segundo Marion (1996, p. 31):

Para ser considerada como exploração agrária, a atividade agroindustrial deve atender a certas

condições como:

- a) não alterar a composição e as características do produto *in natura*.**
- b) ser feita pelo próprio produtor rural, com equipamento e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais;**
- c) utilizar exclusivamente matéria- prima produzida na unidade rural explorada.**

Se estas condições não forem atendidas pelas indústrias elas não serão consideradas atividades agroindustriais, mesmo que sejam exercidas na empresa agrária.

Para que a atividade seja considerada agroindustrial ela deve compreender:

- beneficiamento de produtos agrícolas;**
- transformação de produtos zootécnicos;**
- transformação de produtos agrícolas;**
- transformação de produtos florestais;**
- produção de embriões de rebanho em geral.**

Segundo Valle (1983, p. 237), “as indústrias que podem ser consideradas agrárias são: beneficiamento do café, descasque de arroz, moagem de cereais, vinificação, alambique de aguardente, fabricação de açúcar mascavo, laticínios, doces de frutas (marmelada, goiabada, bananada etc.) e algumas outras semelhantes, sempre que preencherem as condições acima expostas”.

4.2.3.1 Reconhecimento da receita na atividade agroindustrial

O reconhecimento da receita na atividade agroindustrial ocorre

de maneira diferente da atividade agrícola e da atividade zootécnica, por ser exercida após ter sido completado todo o processo de produção.

A seguir tem-se algumas condições para que a receita seja reconhecida:

a) Venda para entrega futura

Segundo Anceles (2002) a venda para entrega futura ocorre quando a pessoa jurídica vende os produtos agropecuários que já foram produzidos, mas que permanecem em poder do vendedor.

Os valores recebidos por conta de adiantamento de contrato de compra e venda de produtos agrícolas a serem entregues futuramente, somente serão computados como receita no mês de efetiva entrega do produto.

No caso de venda para entrega futura, há o reconhecimento da receita e do respectivo custo no momento da emissão da nota fiscal de produtor, pois o produto está sendo colocado à disposição do comprador, mas por interesse deste permanece em poder da pessoa jurídica.

b) Faturamento antecipado

De acordo com Anceles (2002) o faturamento antecipado ocorre quando a pessoa jurídica realiza a venda dos produtos agropecuários que ainda não produziu. A pessoa jurídica realiza a venda de produtos que ainda não se encontram em seu ativo (estoque).

No caso de faturamento antecipado, não há o que se falar em reconhecimento de receitas, porque não há a transferência da posse dos produtos. E também porque não existe custo a ser confrontado com as receitas. A receita somente será reconhecida quando o produto agropecuário for entregue ao comprador, ou quando estiver à disposição deste.

c) Venda de produtos com preço final sujeito a cotações

Segundo Anceles (2002) para as vendas de produtos que estejam com preço final sujeito à cotação da bolsa de mercadorias ou à cotação internacional do produto, a diferença que se apura na ocasião do fechamento da operação irá compor a receita da atividade rural no mês que houver o recebimento.

d) Alienação a prazo

Para Anceles (2002) as receitas provenientes da alienação a prazo de bens deverão ser computadas na apuração do resultado da atividade rural na data em que for registrado o recebimento de cada parcela.

Segundo o IBRACON (1994), a receita pode ser reconhecida antes do momento da transferência, em produtos cujo processo de produção tem características especiais como o crescimento natural ou acréscimo de valor vegetativo ou, ainda, em que o valor de mercado é tão prontamente determinável, que o risco da não-venda é praticamente nulo.

4.2.4 Importância da contabilidade rural

Segundo Crepaldi (1998, p. 71) “é possível constatar que a administração rural no Brasil ainda se desenvolve dentro de critérios bastante tradicionais ou com um padrão de desempenho inaceitável”.

Esta característica pode ser notada tanto nas pequenas propriedades como também nas médias e grandes propriedades rurais.

Em vários segmentos da atividade rural, os empresários estão sentindo a necessidade da aplicação da contabilidade gerencial para a sobrevivência da empresa. Eles buscam saber como gerenciar a produtividade obtida para que se alcance o resultado desejado e para que se tenha uma constante maximização dos lucros.

Os relatórios emitidos pela contabilidade rural fornece à gerência um fluxo de informações sobre a empresa rural, permitido que a situação atual seja avaliada, e permitindo também que seja feito comparações do que foi planejado.

4.3 Atividade industrial

A contabilidade industrial tem como ramo de aplicação o patrimônio das empresas industriais caracterizando-se pela transformação de matérias-primas em produtos.

Segundo Franco (1996, p. 13) “empresa industrial é, pois, aquela que se constitui com a finalidade de exercer atividade

industrial, com objetivo de lucro”.

Segundo mencionado pelo a empresa industrial, como as demais empresas, tem por objetivo o lucro. Para obtê-lo ela transforma as matérias-primas em produtos. O processo industrial de transformação das matérias-primas exige a aplicação de capitais em instalações, equipamentos, máquinas, ferramentas etc., que constituem os meios de produção, assim como na aquisição de matérias-primas e no pagamento de salários e gastos gerais de fabricação.

Segundo Franco (1996) os investimentos em bens fixos para serem utilizados como meios de produção, entendidos estes, como imóveis, máquinas, ferramentas, veículos, são feitos somente quando da instalação da empresa. Já os investimentos com matéria-prima, salários e outros gastos gerais são feitos periodicamente, ou seja, à medida que os produtos são fabricados eles são vendidos e o lucro é novamente aplicado em outro ciclo de produção.

Conforme Franco (1996, p. 72) o ciclo da gestão das empresas industriais compreende as seguintes operações:

- I. Obtenção de capitais para o desenvolvimento das atividades. Esses capitais poderão ser fornecidos pelos próprios titulares (capital próprio) ou obtidos por intermédio de financiamento (capital de terceiros).
- II. Aplicação de capitais. É necessário ao funcionamento da empresa que os capitais obtidos sejam aplicados, de acordo com a natureza e a finalidade de cada um, em:
- III. bens indispensáveis ao exercício da atividade da empresa, tais como máquinas, móveis, veículos, instalações etc. (ativo permanente);
- IV. bens indispensáveis à movimentação

econômica da empresa, como sejam: créditos, investimentos, existenciais e dinheiro.

V. custo de produção industrial, para o qual são transferidos no processo de produção, as existências e o dinheiro.

VI. Recuperação do custo, por meio da venda dos produtos.

4.3.1 Classificação da atividade industrial

De acordo com Franco (1996, p. 14), segundo a natureza dos produtos que fabricam, as indústrias se classificam em:

- de mineração e extrativas;
- de ferro e seus derivados: siderurgia;
- de metais ou metalurgia;
- mecânica, de construção de máquinas e aparelhos;
- de material bélico;
- de materiais elétricos;
- de automóveis, de veículos motorizados e de auto peças;
- de fios (fiação de algodão, lã ou produtos sintéticos);
- de tecidos ou têxtil;
- de cordas, barbantes, lanifício, jutifício etc.;
- gráfica e editoras de livros, revistas e jornais;
- de produtos alimentícios;
- de móveis e objetos de madeira, de aço ou de plástico;
- de papel e seus derivados;
- de bebidas, sucos e refrigerantes;
- de artefatos de couro;
- de artefatos de borracha;
- de construções (civis, navais e aeronáuticas);
- de materiais plásticos;
- de vidros e de cerâmica;
- de cimento;
- química, petroquímica e de refinação de petróleo;
- de produtos farmacêuticos;

- de jóias, de bijouterias e de relógios;
- de aparelhos elétricos, eletrônicos e de computação.

Como se sabe estes não são os únicos tipos de ramos industriais. Há uma infinidade de ramos surgidos do desdobramento dos já citados, decorrentes do aperfeiçoamento técnico e científico e também da necessidade humana.

Segundo Franco (1996) as empresas industriais, de acordo com o tamanho, são divididas em departamentos, que podem ser os seguintes:

a) Departamento de serviços

Segundo Franco (1996) o Departamento de Serviços é muito importante por manter a fábrica em funcionamento e também por permitir que o ritmo de produtividade seja constante.

O Departamento de Serviços é o responsável por manter a fábrica funcionando pois é por ele que passa o controle de tudo que é necessário no processo de fabricação. É neste setor que irá ser controlada a necessidade de matéria-prima utilizada pela produção.

b) Departamento de produção

Franco (1996, p. 41) diz que: “o Departamento de Produção é indiscutivelmente o mais importante da empresa industrial, porquanto a ele compete a fabricação dos produtos, finalidade precípua das empresas industriais”.

Ainda conforme Franco (1996, p. 42) “as indústrias classificam-se, de acordo com os sistemas de fabricação, em: 1. indústrias de

produção por ordem específica(sob encomenda); 2. indústrias de produção em séries limitadas; 3. indústrias de produção em séries contínuas; 4. indústrias de produção por processo contínuo; e 5. indústrias de produção por sistema misto”.

c) Departamento administrativo

De acordo com Franco (1996, p. 44) “O Departamento Administrativo é aquele que, em virtude de suas múltiplas funções, é o responsável pela existência da empresa e por seu funcionamento como entidade organizada e eficiente”.

O Departamento Administrativo, como o próprio nome diz é o responsável pela administração da empresa. É ele que está incumbido de resolver os problemas de ordem econômica, financeira e jurídica da empresa.

d) Departamento de contabilidade

Segundo Franco (1996) como o objeto deste estudo é a contabilidade das empresas industriais, este é o departamento que mais nos interessa.

Conforme Franco (1996, p. 46) “Este Departamento funciona como orientador da Administração, pois fornece todos os elementos para que a Direção da empresa tome decisões e oriente suas atividades”.

e) Departamento comercial

De acordo com Franco (1996, p.51) “O Departamento

Comercial é de grande importância na indústria moderna, em virtude da grande concorrência que existe para a maioria dos produtos colocados no mercado. O problema da distribuição e escoamento da produção é dos mais importantes da atualidade”.

f) Departamento de expedição e expediente

Conforme Franco (1996, p. 60) “O Departamento de Expediente e Expedição é o que cuida das relações com a clientela, no que tange à correspondência e à expedição dos pedidos”.

4.3.2 Reconhecimento da receita na atividade industrial

As receitas nas empresas industriais são decorrentes da venda de produtos fabricados representando a recuperação do custo.

Conforme Franco (1996, p. 77):

As receitas não podem ser confundidas com o simples recebimento de importâncias em dinheiro. A recuperação do custo em uma indústria, por exemplo, pode ser feita por meio da venda dos produtos a prazo, não havendo, portanto, recebimento imediato de dinheiro. Poderemos por outro lado, receber importâncias antecipadamente, correspondentes à recuperação de custos que se efetivarão futuramente.

Portanto, como visto, no caso das indústrias, a receita pode ser reconhecida no momento em que há a venda dos produtos, independentemente do recebimento do dinheiro ser antecipado ou ser postergado para o futuro. Os pagamentos e recebimentos farão

parte apenas da gestão financeira da empresa, sendo que a gestão econômica dependerá do consumo e recuperação de bens e serviços.

Neste caso, como a receita é considerada recuperação de custo, ela só será reconhecida no momento em que houver a venda do produto fabricado. Se a empresa não efetivar a venda não há como reconhecer a receita, porque não houve a transferência do produto e da mesma forma não há como recuperar os custos.

4.4 Atividade de prestação de serviços

Segundo o IBRACON (1994) a receita proveniente da prestação de serviços é reconhecida, dentro do princípio da realização da receita, no momento em que os serviços são executados e faturados.

De acordo com a NIC 18 *apud* IASB (1997, p. 395) “a receita das transações por serviço é usualmente reconhecida à medida que o serviço é executado, ou pelo método de percentagem de execução ou pelo método de contrato terminado”.

De acordo com o método percentual, ou seja, reconhecer a receita com base no estágio de execução do serviço, a receita é reconhecida nos períodos contábeis em que os serviços são prestados.

Segundo a NIC 18 *apud* IASB (1997, p. 241), “a receita referente à transação de prestação de serviços deve ser reconhecida quando o desfecho da transação puder ser estimado com segurança. O reconhecimento dar-se-á com base no estágio da transação na data

do encerramento do balanço”.

Ainda conforme a NIC 18 *apud* IASB (1997) assim como para o reconhecimento da receita de vendas, para o reconhecimento da receita da prestação de serviços devem ser satisfeitas as condições a seguir:

- a importância da receita possa ser medida com segurança;
- os benefícios econômicos decorrentes da transação são prováveis de serem percebidos pela empresa;
- na data do balanço seja possível medir com segurança o estágio de execução do serviço;
- os custos incorridos com a transação e os custos para completar a transação possam ser medidos com segurança.

4.4.1 Honorários de instalação

Segundo a NIC 18 *apud* IASB (1997) quando a instalação não for parte integrante da venda do produto, o valor cobrado pela instalação deve ser reconhecido como receita somente quando o equipamento estiver instalado e aceito pelo cliente.

4.4.2 Comissões de agências de seguro e de publicidade

De acordo com o NIC 18 *apud* IASB (1997) a receita deve ser reconhecida quando o serviço estiver completado. As comissões

com anúncios ou comerciais devem ser reconhecidas quando estes aparecerem perante o público. Já as comissões de agenciamento de seguros devem ser reconhecidas nas datas efetivas de início ou renovação das apólices.

4.4.3 Comissões por serviços financeiros

De acordo com a NIC 18 *apud* IASB (1997) um serviço financeiro poderá ser prestado como um único ato ou poderá ser fornecido ao longo de um período de tempo. Os débitos das comissões por tais serviços podem ser efetuados da mesma forma, ou seja, através de uma única importância ou através de estágios ao longo do período do serviço ou ao longo da transação efetuada. Para que a receita seja reconhecida é necessário que se leve em consideração:

- se o serviço foi fornecido de uma só vez ou se foi fornecido de forma continuativa;
- a incidência dos custos relativos ao serviço;
- quando será recebido o pagamento pelo serviço efetuado.

4.5 Atividade comercial

Conforme Iudícibus & Marion (1995, p. 23): “Basicamente, entende-se por *comércio* a troca de mercadorias por dinheiro ou de uma mercadoria por outra. (...) A atividade comercial é das mais importantes, pois permite colocar à disposição dos *consumidores*,

em mercados física ou economicamente delimitados, grande variedade de bens e serviços, necessários à satisfação das necessidades humanas”.

Segundo Franco (1991) a acepção estrita ou econômica é a que mais nos interessa para entender o sentido da palavra comércio. Conforme o autor comércio é o exercício dos atos de mediação entre o produtor e o consumidor, com objetivo de lucro.

Franco (1991, p. 14) diz que: “empresas comerciais são, pois, aquelas que se constituem com o fim de exercer atividade mercantil, que se caracteriza pelo objetivo de lucro”.

Diante do conceito estabelecido por Franco, pode-se dizer que a atividade mercantil é caracterizada pela prática de atos de comércio.

Os atos de comércio, segundo Franco (1991), para ser regulamentado pelo Direito, precisa apresentar três requisitos:

- ser praticado por agente capaz;
- ter forma prescrita ou não defesa em lei;
- ser praticado com objetivo lícito.

Segundo Iudícibus & Marion (1995) as entidades mercantis dividem-se em dois tipos: entidades comerciais atacadistas e entidades comerciais varejistas.

• Entidades comerciais atacadistas: são empresas que vendem para outras empresas mercadorias como matéria-prima, suprimentos. Estas mercadorias não chegam diretamente para o consumidor, pois nas empresas de destino elas são transformadas em outros produtos.

- Entidades comerciais varejistas: são empresas que produzem

bens de consumo que destinam-se ao consumidor final.

4.5.1 Reconhecimento da receita na atividade comercial

Como já visto, as receitas representam a recuperação dos custos. Nas empresas que praticam atos de comércio as receitas são decorrentes da revenda das mercadorias que foram adquiridas para este fim.

Da mesma forma que para as empresas industriais, as receitas das empresas comerciais não devem ser confundidas com o recebimento das importâncias em dinheiro. As receitas podem ser decorrentes de vendas a prazo, onde não há o recebimento imediato do equivalente monetário, ou de vendas à vista.

Segundo Franco (1991) os valores recebidos antecipadamente não devem ser reconhecidos como receita, pois a recuperação do custo irá se efetivar futuramente. Este valor deve ser contabilizado apenas como uma entrada de caixa e não como receita propriamente dita. A receita, neste caso, será reconhecida quando a mercadoria for entregue ou estiver à disposição do cliente.

Nas vendas de produtos a receita é reconhecida na data em que ocorre a venda, ou seja, quando normalmente acontece a transferência da propriedade.

Assim como na atividade rural, admite-se que a receita seja reconhecida com seu respectivo custo, quando esta tiver sido faturada, desde que o estoque faturado esteja disponível.

Sob o aspecto legal, uma venda é considerada realizada quando a mercadoria ou o bem vendido passa à propriedade do adquirente.

Entretanto, conforme as práticas comerciais vigentes, a emissão da nota fiscal/fatura relativa a venda de uma mercadoria ou de um bem irá gerar uma conta a receber.

Em conformidade com a NIC 18 *apud* IASB (1997) para o reconhecimento da receita proveniente da venda de mercadorias, devem ser satisfeitas as seguintes condições:

- os riscos e benefícios significativos decorrentes da propriedade das mercadorias devem ter sido transferidos ao comprador;
- a empresa não tenha envolvimento associado com a propriedade e nem o controle efetivo com as mercadorias vendidas;
- o valor da receita pode ser medido com segurança;
- os benefícios decorrentes da transação provavelmente serão percebidos pela empresa;
- os custos incorridos ou a incorrer referentes à transação possam ser medidos com segurança.

De acordo com o artigo 177 da Lei 6.404/76 as receitas e as despesas devem ser reconhecidas contabilmente quando auferidas e incorridas, respectivamente, independentemente do efetivo recebimento ou pagamento. Tal regra impõe o reconhecimento da receita proveniente da venda de mercadorias, produtos ou serviços no momento em que a empresa vendedora adquire o direito ao recebimento do preço pela conclusão da operação, de acordo com as normas do direito comercial, independentemente do efetivo pagamento.

Com base no artigo 1.267 do Novo Código Civil/2002 e na

doutrina predominante no direito brasileiro, o contrato de compra e venda não é capaz de, por si só, transferir o domínio da coisa vendida, não produzindo efeitos reais, mas apenas obrigacionais. A transferência do domínio somente se opera mediante a tradição (entrega do bem). De forma análoga, o mesmo raciocínio pode ser estendido aos contratos de serviços.

Isto significa que, pelo ajuste do contrato de compra e venda, o comprador não se torna proprietário do bem (ou receptor dos serviços), mas sim credor do vendedor, relativamente à transferência do domínio do bem (ou recepção dos serviços), que se dá mediante a tradição (entrega).

4.5.1.1 Faturamento antecipado e venda para entrega futura

Segundo Higuchi & Higuchi (2001), o faturamento antecipado ocorre quando uma empresa vendedora emite nota fiscal e fatura de uma mercadoria (ou serviços) que ainda não produziu ou não adquiriu de seu fornecedor (para revenda), ou seja, o vendedor não está de posse da mercadoria ou serviço a ser entregue. Neste caso, não há a possibilidade de reconhecimento de receita, porque não existe ainda o custo a ser com ela confrontado. A receita somente será reconhecida quando ocorrer a entrega da mercadoria ou serviço e, se antes da ocorrência desse evento houver recebimento por conta da operação, contabilmente, o valor recebido deve ser classificado em conta do passivo circulante, pois reflete a obrigação da empresa para com o seu cliente.

Ainda segundo Higuchi & Higuchi (2001) a empresa vende mercadoria já produzida ou adquirida, mas que, por conveniência ou interesse do comprador, continua em poder da vendedora, transformando-se esta em mera depositária da mercadoria vendida. Neste caso, cabe o reconhecimento da receita porque a mercadoria foi colocada á disposição do comprador e é possível reconhecer o custo a ser confrontado com a receita.

A distinção básica que se faz entre essas duas operações reside no fato de a empresa vendedora possuir ou não a mercadoria (ou serviços) objeto da compra e venda em seu ativo (estoques) ou a comando executório (serviços em andamento).

4.5.1.2 Venda de mercadoria embarcada, mas sujeita a condições

Conforme a NIC 18 *apud* IASB (1997) há casos em que a receita não deve ser reconhecida até que o cliente aceite a entrega e o processo de instalação e inspeção estejam completos, opondo-se a outros casos que o processo de instalação é simples não necessitando que o processo esteja completo para que a receita seja reconhecida. Para casos especiais como o embarque de minérios de ferro ou açúcar, em que as mercadorias são vendidas sujeitas a instalação ou inspeção, a receita só será reconhecida quando a operação estiver concluída.

4.5.1.3 Venda de mercadorias com condição de aprovação

Conforme a NIC 18 *apud* IASB (1997), para a venda de mercadorias com condição de aprovação, a receita não deve ser reconhecida até que o embarque tenha sido formalmente aceito pelo comprador ou o período de tempo para a rejeição da mercadoria já tenha expirado.

4.5.1.4 Vendas garantidas

Segundo a NIC 18 *apud* IASB (1997), para reconhecer a receita nas transações com vendas garantidas, isto é, o embarque da mercadoria é feito mediante cláusula que dá direito limitado de devolução ao cliente, deverá ser analisada a essência do acordo estipulado. No caso de vendas a varejo o que pode acontecer é a devolução do dinheiro ao cliente que não ficar satisfeito, tendo para isto, a empresa, que efetuar uma provisão para as devoluções baseada na experiência prévia. Em outros casos o acordo pode corresponder a uma venda em consignação, que consiste no não reconhecimento da receita até que as mercadorias sejam vendidas a terceiros.

4.6 Atividade das empresas de engenharia e construção civil

A construção civil é um setor de grande representatividade na economia por movimentar parcela importante na renda de cada cidadão e por contribuir para a inclusão social de pessoas desprovidas de qualificação profissional.

A construção civil apresenta características específicas como o fato do ciclo operacional se estender por um período superior a um ano.

Este ramo engloba atividades que vão desde a construção de obras públicas até a construção de pequenas obras imobiliárias como obras residenciais e comerciais.

O mercado e seus analistas segregam este setor em dois subsetores bem distintos: o setor de construção de grandes obras (construção pesada) e o setor imobiliário, cujo prazo de construção e valores envolvidos são menores (Bonizio, 2001).

Conforme Bonizio (2001), existem três formas básicas de atuação das empresas de construção civil:

- a prestação de serviços, em que a empresa de construção recebe uma remuneração fixa ou variável pela execução da obra, ficando os riscos da atividade por conta da contratante;
- a execução por empreitada, em que a empresa de construção assume os riscos dos custos de construção e a contratante paga um preço predeterminado pela construção;
- a incorporação imobiliária, em que a empresa de construção toma a iniciativa de construção e comercialização da (s) unidade (s) imobiliária (s).¹¹

Em atividades de construção civil, cujo ciclo operacional é de longo prazo surgem problemas pelo fato do ciclo não ser compreendido dentro dos períodos estabelecidos pela contabilidade, causando dúvidas quanto ao momento do reconhecimento da

¹¹ Entende-se como unidade imobiliária àquela resultante de desmembramento, incorporação, loteamento.

receita.

Segundo Costa (2000, p. 14), as empresas de engenharia e construção civil executam obras para terceiros sob administração ou sob empreitada. Naquelas obras executadas sob administração é cobrado um percentual dos custos incorridos, ou então um valor fixado previamente entre construtor e contratante.

Nas obras sob empreitada, a empresa de engenharia e construção civil assume todos os custos de execução da obra e cobra de seus clientes. Esta cobrança pode ser efetuada das seguintes formas: através da medição dos serviços realizados à medida que a obra vai sendo executada ou de acordo com o cronograma financeiro contratado com o cliente.

As obras contratadas pelas empresas de Engenharia e Construção Civil, muitas vezes, têm duração de menos de um ano.

De acordo com Costa (2000, p. 14), “em se tratando de construção de duração menor que um ano, cujo valor contratado esteja relacionado com as unidades terminadas, o reconhecimento da receita deve ser feito somente na conclusão de cada unidade, quando se pode apurar o resultado da empreitada em relação a cada unidade terminada”.

4.6.1 Empreitada com faturamento por medição do progresso físico

Segundo Costa (2000, p. 14), “a edição dos serviços realizados no período-base será formalizada em laudo emitido por profissional habilitado, que certifique a percentagem executada em função do

progresso físico da obra, ou em unidades de trabalhos realizados, desde que o contrato determine a cobrança desta forma”.

A empresa de engenharia e construção civil deve dispor de um sistema que, no final de cada mês, seja feita a medição do progresso físico da obra, a fim de que se faça o registro da receita a faturar, inclusive de todas as despesas incorridas no mesmo período.

4.6.2 Empreitada com cobrança por cronograma financeiro

Segundo Costa (2000, p. 21), “receita a ser reconhecida e faturada deve ser aquela correspondente ao progresso físico da obra, mas pela dificuldade de se mensurar o progresso físico da obra e também devido a algumas controvérsias causadas, basta comparar o custo incorrido em relação ao custo total da obra, aplicando-se esta ao valor contratado, de forma a se obter a receita a ser reconhecida”.

4.6.3 Empreitada de obras com duração menor que um ano

Conforme Costa (2000) caso a obra executada seja de duração menor que um ano, como a construção de casas ou outras obras civis, pode-se controlar o custo unitário e reconhecer a receita quando a unidade estiver concluída.

4.6.4 Atividade imobiliária

Segundo Teixeira & Pantaleão (1998, p. 49) “a incorporação imobiliária é a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a construção de edificações para sua alienação em unidades”.

Teixeira & Pantaleão (1998) ainda afirmam que a construção do imóvel poderá ser executada pelo próprio incorporador, ou este poderá contratar uma empresa construtora para fazê-lo podendo a contratação ter a forma de empreitada global, empreitada parcial, ou ainda sob regime de administração.

A venda de unidades imobiliárias considera-se efetivada ou realizada quando contratada a operação de compra e venda, ainda que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita essa venda.

4.6.4.1 Custo orçado

O custo orçado é uma estimativa do custo necessário a conclusão de uma unidade. Ele é baseado num cálculo de engenharia desenvolvido sobre os projetos construtivos e os preços de materiais e de mão-de-obra necessários à execução da obra.

4.6.4.2 Custo contratado

Alguns gastos incorridos no decorrer da construção podem ser

contratados para pagamentos futuros.

4.6.4.3 Reconhecimento da receita na atividade de engenharia e construção civil

De acordo com a NIC 18 *apud* IASB (1997) na venda de bens imóveis a receita é usualmente reconhecida quando o comprador é emitido na posse. Apesar de serem efetuadas entradas em dinheiro pelo comprador, não há como ter total segurança da efetivação eventual da totalidade do pagamento. Embora haja algumas garantias que assegurem o retorno da propriedade ou a aplicação de alguns efeitos legais em caso de inadimplência, não é correto reconhecer a receita total na data da venda.

No caso de obras de engenharia, em que usualmente estão presentes os três requisitos nos contratos de fornecimento, o reconhecimento da receita não deve ser postergado até o momento da entrega da obra, pois o procedimento redundaria num quadro irreal da formação do resultado, em termos cronológicos. O caminho correto está na proporcionalização da receita aos esforços despendidos, usualmente expressos por custos – reais ou estimados – ou etapas vencidas.

Dessa forma, nas vendas de unidades imobiliárias o tratamento contábil que deverá ser adotado compreende o seguinte:

- Venda a prazo de unidade concluída

Nas vendas a prazo o imóvel é entregue ao cliente sob contrato de promessa de compra e venda. O resultado na venda deve ser

apropriado no momento em que esta foi efetivada, independentemente do prazo para o recebimento do valor contratado. O montante das prestações, quando forem pré-fixado, deverá ser trazido ao seu valor atual, nos moldes previstos na Instrução CVM nº 191/92, principalmente quando as prestações forem de longo prazo;

- Venda à vista de unidade concluída

A receita será apurada e reconhecida na data em que se efetivar a transação. Neste caso, o custo já está totalmente incorrido devido ao fato da unidade estar concluída.

- Venda a prazo de unidade não concluída

Quando satisfeitas todas as exigências legais é permitido que a empresa incorporadora realize a comercialização das unidades ainda não concluídas. Estaria vendendo, neste caso, um direito à propriedade de um bem futuro.

Neste caso o resultado na venda deverá ser apropriado ao longo da obra, da mesma forma em que são apropriados os contratos de fornecimento de bens, obras e serviços de longo prazo, ou seja, com base no progresso físico ou nos custos incorridos.

CONCLUSÃO

Todas as regras contábeis, ainda hoje consideradas fundamentais, surgiram ao longo do tempo, em função do atendimento às necessidades de usuários. No começo, visavam o atendimento às necessidades do gestor patrimonial, e mais tarde, o atendimento às necessidades do usuário externo.

É de vital importância, que todos os normatizadores, professores, pesquisadores e os profissionais da contabilidade tenham cada vez mais a consciência de que o produto de seu trabalho só tem mérito e utilidade na medida em que exista utilidade para os usuários do produto. Portanto, todo o processo de teorização e de normatização contábil deve levar em conta, no final, a figura extremamente importante, e talvez única, que é a do usuário da informação contábil.

Se a contabilidade nasceu e sobreviveu em função da sua utilidade é necessário olhar sempre a teoria como um meio de, cada vez mais, aumentar essa capacidade de ser útil aos seus usuários.

Nas últimas décadas, quase que o mundo todo procura a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade como forma de desenvolver um conjunto teórico de razões para as regras empíricas utilizadas. No Brasil os órgãos que escrevem, discutem e normatizam sobre esta estrutura básica da contabilidade são o Conselho Federal de Contabilidade, o Instituto Brasileiro de

Audidores Independentes, a Comissão de Valores Mobiliários, os corpos docentes de muitas faculdades, alguns pesquisadores individuais e muitos estudiosos.

É importante que a teoria, a filosofia e a história contábeis estejam sempre presentes na mente dos profissionais e, principalmente dos professores e dos pesquisadores com o objetivo de explicar as regras que existem e melhorar as atuais regras para que se tenha uma contabilidade cada vez mais rica em termos de atendimento às necessidades das empresas, das pessoas físicas, dos organismos estatais e todas as entidades para quem possa contribuir.

Das várias definições de receita mencionadas pelos autores pode-se dizer que é a entrada de elementos para o ativo, expressa em termos monetários, provocando concomitantemente um acréscimo no patrimônio líquido da entidade.

A receita é medida e reconhecida de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos. Dentre todos os princípios, aqueles que mais têm relação com a receita são: o princípio da realização da receita, onde menciona que a receita pertence ao exercício em que a parte mais importante no processo se completa, ou seja, pertence ao exercício que ela foi auferida; o postulado da continuidade, onde diz que a empresa é constituída com o objetivo de continuidade, onde há a aquisição de ativos para que estes sejam manipulados e vendidos para a geração de receita; e também o postulado da entidade contábil, onde ressalta que a contabilidade é mantida para a entidade e não para os seus sócios.

Na maioria dos casos, é usado como momento crítico ou ponto ideal para reconhecimento da receita, aquele em que há a transferência de propriedade de bem ou a prestação de serviço ao cliente, ou seja, o momento da venda. Como pode ser observado, esta não é uma regra geral, pois há outras formas de reconhecimento da receita.

O reconhecimento da receita proporcionalmente ao decurso do período contábil já decorrido leva em consideração o tempo transcorrido de execução dos serviços contratados, mesmo que estes não estejam concluídos; o reconhecimento da receita de produtos ou serviços cuja produção se estenda por um período superior a um exercício contábil é feito ao final de cada exercício de acordo com a percentagem de acabamento; há casos, como o da atividade agrícola, em que a receita pode ser reconhecida durante o processo de produção, de acordo com o crescimento natural; e por último, há o reconhecimento da receita, somente em casos excepcionais, após a transferência do produto ou serviço.

Como ficou demonstrado ao longo deste trabalho, para que o usuário tenha a informação que traduza com fidelidade a realidade da entidade, a receita deve ser reconhecida de acordo com a estrutura conceitual básica da contabilidade em detrimento da prática usual. Na prática, nem sempre a teoria é levada em consideração, pois muitas vezes há uma maior preocupação em atender as exigências fiscais, o supre as necessidades do fisco e desconsidera os interesses de outros usuários da contabilidade.

Pode ser notado que para diferentes processos de produção

existem diferentes formas de reconhecer a receita. Utilizar este tipo de informação, adequando cada forma à empresa, significa que, cada vez mais as Demonstrações Contábeis estarão sendo úteis aos usuários e que as informações serão também cada vez mais relevantes aos processos de tomada de decisões, seja aos usuários externos ou internos.

Cabe salientar, ainda, que neste trabalho, não foi exaurido todo o conteúdo que existe em termos de receita. Por exemplo, em relação as atividades desenvolvidas no mercado, é importante dizer que existem inúmeras, que deveriam ser citadas, mas optou-se em seleciona-las através da busca de informações de quais que mais participaram para o crescimento do PIB no ano de 2002. O ano de 2002 foi escolhido como fornecedor dos dados, porque no período de conclusão deste trabalho, ainda não havia informações suficientes sobre o ano de 2003.

Como já dito, não foram abordadas nesse trabalho todas as atividades empresariais desenvolvidas no mercado, o que deixa em aberto um excelente campo de pesquisa, devido a contribuição de tal assunto à teoria da contabilidade.

Podem ser realizadas pesquisas sobre as condições para que a receita seja realizada, bem como sobre as condições para que ela seja reconhecida.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. Manual de tributos da atividade

rural. **2. ed. São Paulo : Atlas, 2002.**

ANDRADE, Maria Margarida de. Introdução à metodologia do trabalho científico. **4. ed. São Paulo : Atlas, 2003.**

BONIZIO, Roni Cleber. Um estudo sobre os aspectos relevantes da contabilidade e o seu uso em empresas do setor de construção civil. **Dissertação de Mestrado. São Paulo : 2001.**

CARVALHO, Ronaldo Fróes de.; REIS, Camilo Lellis; CASTRO NETO, José Luis de. Considerações sobre o reconhecimento da receita: um enfoque nas formas aceitas pelos princípios de contabilidade. Revista FAENAC. Disponível em: <http://revista.faienac.edu.br/matéria.asp?idmateria=70>. Acesso em: **09 out. 2003.**

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade. **Brasília : CFC, 2003.**

COSTA, Magnus Amaral da. Contabilidade da construção civil e atividade imobiliária. **São Paulo : Atlas, 2000.**

CREPALDI, Silvio Aparecido. Curso básico de contabilidade. **2. ed. São Paulo : Atlas, 1999.**

_____. Contabilidade rural: uma abordagem decisorial. **2. ed. São Paulo : Atlas, 1998.**

FEA/USP. Equipe de Professores. Contabilidade introdutória. **8. ed. São Paulo : Atlas, 1993.**

FIPECAFI & ARTHUR ANDERSEN. Normas práticas contábeis no Brasil. **2. ed. São Paulo : Atlas, 1994.**

FRANCO, Hilário. Contabilidade industrial. **9. ed. São Paulo : Atlas, 1996.**

_____. Contabilidade comercial. **13. ed. São Paulo : Atlas, 1991. Revista e Atualizada.**

HENDRIKSEN, Eldon S. & VAN BREDA, Michael F. Teoria da contabilidade. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. **São Paulo : Atlas, 1999.**

HIGUCHI, Hiromi. & HIGUCHI, Celso Hiroyuki. Imposto de renda das

empresas: **interpretação e prática. 26. ed. São Paulo : Atlas, 2001.**

IASB. International Accounting Standards Board. Normas internacionais de contabilidade. Tradução de Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON), 1997.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Brasil em números: Brazil in figures. Rio de Janeiro, 2002, p. 1-377. v. 10.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade. 6. ed. São Paulo : Atlas, 2000.**

IUDÍCIBUS, Sérgio de.; MARTINS, Eliseu de.; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações. 5. ed. São Paulo : Atlas, 2000.**

IUDÍCIBUS, Sérgio de. & MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade. 2. ed. São Paulo : Atlas, 2000.**

_____. **Contabilidade comercial. 3. ed. São Paulo : Atlas, 1995.**

IBRACON. Instituto Brasileiro de Contadores. Princípios contábeis. Pronunciamentos do Ibracon, CFC e IASB. 2. ed. São Paulo : Atlas, 1994.

MARCONI, Marina de Andrade. & LAKATOS, Eva Maria. Fundamentos de metodologia científica. 5. ed. São Paulo : Atlas, 2003

MARION, José Carlos. Contabilidade da Pecuária. 3. ed. São Paulo : Atlas, 1986.

_____. **(Coord.). Contabilidade e controladoria em agribusiness. São Paulo : Atlas, 1996.**

_____. **Contabilidade rural. 5. ed. São Paulo : Atlas, 1999.**

MARTINS, Gilberto de Andrade. Manual para elaboração de monografias e dissertações. 2. ed. São Paulo : Atlas, 2000.

TEIXEIRA, Paulo Joni & PANTALEÃO, Milton J. Construção civil: aspectos tributários e contábeis. Porto Alegre : Síntese, 1998.

VALLE, Francisco. Manual de contabilidade agrária. São Paulo : Atlas, 1983.

IBLIOGRÁFICAS 81