

RECEITAS E GANHOS - RELEVÂNCIA CONCEITUAL

*** Maria Cristina Moreira Siqueira da Cunha**

1 - INTRODUÇÃO

As informações constantes dos relatórios contábeis devem estar fundamentadas em uma base conceitual consistente, no sentido de apresentar demonstrações e dados que permitam comparações entre entidades ou dela em períodos distintos. A adequada escrituração proporciona aos interessados na informação contábil, condição de melhor utilizar os dados relatados. A classificação indevida de ganhos como receitas, distorce a análise do resultado da atividade central de entidade, gerando informação errônea na tomada de decisão.

Neste trabalho objetiva-se apresentar e discutir as conceituações básicas de Receitas e Ganhos, por considerá-las de fundamental importância para o estreitamento das divergências existentes nos procedimentos contábeis.

Desta forma, pretende-se discutir os pontos mais polêmicos concernentes à conceituação desses itens, na tentativa de compreender as suas diferentes abordagens, bem como realçar alguns aspectos julgados relevantes para a melhoria da informação contábil.

2 - RECEITAS E GANHOS

Encontram-se na literatura contábil diversos conceitos para Receitas e Ganhos, buscando um modelo técnico que melhor se adapte ao ramo de atividade da organização.

A adoção de procedimentos uniformes, para obtenção de uma informação contábil, possibilita aos usuários a realização de análises e comparações dos desempenhos dos vários ciclos operacionais.

2.1 - CONCEITOS DE RECEITAS

Os conceitos a seguir ilustram a variedade de definições de receitas emitidas por autores e órgãos reguladores.

Um dos primeiros conceitos apresentados pela ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD - APB Opinion nº 4, definiu receita como **"Uma entrada de ativos ou o decréscimo de passivos resultantes de atividades, as quais podem mudar a participação dos proprietários"**.¹

Por considerar somente as variações positivas e negativas da situação patrimonial provenientes de atividades, esse conceito tornou-se vulnerável por não prever outras situações.

Dezembro/1995

Por exemplo, o registro de uma doação recebida determina um aumento na participação dos proprietários, no entanto seu valor não é contabilizado como receita.

Em 1957, o COMMITTEE ON ACCOUNTING CONCEPTS AND STANDARDS OF THE AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, assim definiu receita **"É a expressão monetária do agregado de produtos ou serviços transferidos por uma entidade para seus clientes, durante um período de tempo."**²

O conceito, acima é limitado por restringir o reconhecimento da receita numa forma de realização, qual seja o resultado da transferência a clientes de bens e serviços com valores agregados durante certo período de tempo.

O COMMITTEE ON ACCOUNTING TERMINOLOGY, diz que: **"Receita inclui ganhos provenientes da venda ou troca de ativos (além de ações negociáveis), juros e dividendos recebidos sobre investimentos, e outros aumentos nas participações acionárias dos proprietários, exceto aqueles provenientes de contribuições e ajustes de capital."**³

Este conceito fica prejudicado por não diferenciar receitas e ganhos, considerando todas as atividades com fins lucrativos de uma entidade como receita.

A definição de receita do FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD-FASB, segundo o teórico contábil Kam é a mais adequada quando diz que: **"Receitas são entradas ou aumentos de ativos de uma entidade ou liquidações de suas obrigações (ou combinações de ambos) durante um período proveniente de entrega ou outras atividades que constituem as operações centrais ou principais da instituição."**⁴

Analisando o conceito, acima, nota-se que o FASB limitou à ocorrência das receitas à entrega ou produção de mercadorias ou prestação de serviços, visto que a geração de receita pode ser entendida de forma mais ampla, através da utilização racional de todos os recursos disponíveis na entidade.

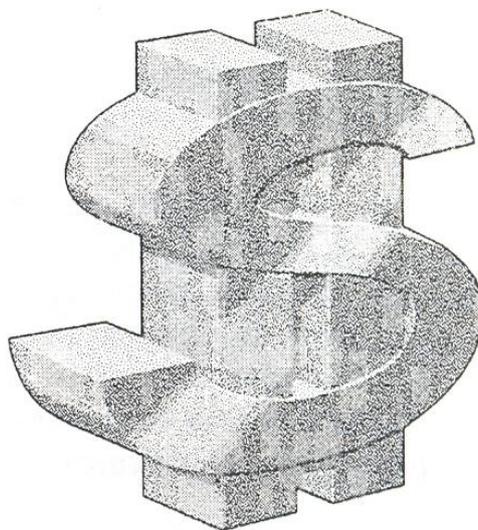
Outra definição é de SPROUSE E MOONITZ onde define receita como: **"Receita de uma empresa durante um período de tempo, representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens ou serviços) de uma empresa durante aquele período-"**⁵

Para Sérgio de Iudicibus, esta definição é uma das melhores, por caracterizar, fundamentalmente, o que é receita, possibilitando várias formas de reconhecimento, atribuindo ao mercado a responsabilidade de decidir pelo sucesso ou fracasso do esforço dispendido pela empresa.

A definição geral de receita apresentada por Iudicibus é mais completa, envolvendo as diversas alternativas de reconhecimento da receita, caracterizando inclusive o patrimônio dos proprietários quando diz que **"Receita é a expressão monetária, validade pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo, e que provoca um acréscimo, concomitante, no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço de produzir tal receita."**⁶

Apesar de aparentemente longa, a definição acima apresenta os aspectos gerenciais de caracterização do conceito de receita:

- a) está ligada ao agregado de bens e serviços da entidade;
- b) seu valor deve ser aceito pelo mercado;
- c) incorpora o aspecto temporal; e
- d) apresenta o caráter relativo da confrontação da receita com as despesas.



Para o IBRACON, o conceito de receita possui os seguintes desdobramentos:

Receita operacional - corresponde ao evento econômico relacionado com a atividade principal da empresa, independente da sua frequência. Neste contexto, o conceito de receita é de elemento "bruto", e não "líquido", correspondendo, em última análise, ao valor pelo qual a empresa procura se ressarcir dos seus custos e despesas e auferir o crédito.

Exemplificando, temos a Receita com Vendas de Mercadorias, que é registrada pelo seu valor bruto, inclusive impostos.

Receita Não-Operacional - corresponde ao evento econômico aditivo ao Patrimônio Líquido, não associado com a atividade principal da empresa, independente, da sua frequência. O conceito de Receita Não-Operacional é de elemento líquido, ou seja, ela é considerada pelo líquido dos correspondentes custos.

Como casos comuns desse tipo de receita temos 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."⁷.

Exemplo, o ganho obtido na alienação de investimentos, é apurado pelo valor total da venda, deduzido do valor total líquido pelo qual o investimento estiver registrado na data da transação. Esse valor total líquido é o saldo do custo corrigido mais o da eventual conta de ágio ainda não amortizado, ou menos o deságio, e deduzido o saldo da provisão para perdas contabilizado na mesma data.

O IBRACON define receita no mesmo sentido amplo de ludicibus, quando classifica em operacional e não-operacional.

Portanto, temos duas linhas de entendimento do conceito de receita:

- a) o conceito estrito-sensu - considera como receita apenas os agregados econômicos ligados à atividade fim da entidade. Representam esta corrente os autores e organismos internacionais;
- b) o conceito amplo - atribui ao conceito de receita, além dos agregados inerentes à atividade fim (receita operacional), os decorrentes de outras atividades, não associados à operação principal da entidade.

2.2 - CONCEITOS DE GANHOS

No que concerne ao conceito de ganho, existe um maior consenso entre autores, principalmente, com relação à colocação de sua aplicabilidade quando da ocorrência de operações extraordinárias das entidades.

Para Hendriksen: **"ganhos representam eventos favoráveis não diretamente relacionados com a produção normal de receitas das empresas."**⁸

Esse conceito dificulta distinguir o que é normal e o que é extraordinário na vida das entidades.

Segundo Kam: **"ganhos são aumentos em ativos líquidos, provenientes de operações periféricas ou incidentais, e de outros eventos que podem estar em grande parte além do controle da firma."**⁹

Para ilustrar o conceito acima, temos o ganho na alienação de item do Ativo Imobilizado, evento não relacionado a operação normal do empreendimento, por isso dita periférica.

O valor do ganho é determinado pelo valor total da venda, deduzido do valor total líquido pelo o qual o bem estiver contabilizado na data da transação. Esse valor total líquido é o saldo do custo atualizado menos a depreciação acumulada atualizada

Most apresenta o conceito fornecido pelo FASB: **"ganhos são acréscimos nos direitos (ativos líquidos) provenientes de transações periféricas ou incidentais de uma entidade e de todos os outros eventos e circunstâncias que afetam a entidade durante o período, exceto aqueles que resultam de receitas ou investimentos pelos proprietários."**¹⁰

Outro conceito de ganho é apresentado por Ludicibus, para ele **"ganho representa um resultado líquido favorável resultante de transações ou eventos não relacionados às operações normais do empreendimento."**¹¹

Conclui-se do exposto que não pairam dúvidas relevantes quanto ao aspecto conceitual, mas podem surgir discussões importantes sobre a delimitação de atividades consideradas normais e periféricas ou incidentais da entidade.

A opinião APB nº 9 definiu ganhos como **"eventos e transações de um caráter significativamente diferente das atividades típicas ou usuais da entidade... os quais não deveriam ocorrer frequentemente e que não deveriam ser considerados como fatores recorrentes em qualquer avaliação do processo operacional da empresa."**¹²

Sobre o assunto, e evoluindo sobre a conceituação acima, a opinião APB nº 30 diminui a abrangência de item extraordinário: **"Presume-se uma transação normal, a não ser que a evidência, claramente, suporte sua classificação como item extraordinário."**³₁

ludicibus¹⁴ elucida a questão ao explicar que "a fim de serem considerados como itens extraordinários, as transações, além de serem

materiais, precisam ser, ao mesmo tempo, não usuais por natureza e infrequentes em sua ocorrência, à luz do ambiente em que a entidade opera."

A fim de clarear conceitos podemos entender que, a distinção entre receitas não operacionais e ganhos, fundamenta-se no seguinte raciocínio: para as primeiras, o evento econômico aditivo ao Patrimônio Líquido possui caráter de normalidade e de frequência em suas operações e, para o segundo conceito, ocorre a anormalidade e infrequência.

Sobre o assunto, o IBRACON pronunciou-se da seguinte forma: **"Os eventos ou transações, de valor relevante, que atendam a um dos critérios, mas não a ambos, isto é, inusitados em sua natureza, ou que não ocorram frequentemente, devem ser reportados separadamente na demonstração do resultado, de forma que não impliquem na interpretação de que sejam extraordinários,"**¹⁵

3. CONCLUSÃO

A análise realizada dos conceitos de receitas e ganhos, tem o propósito de mostrar a importância do conhecimento das definições existentes para a correta classificação do fato contábil. O conhecimento aprofundado da teoria propicia a aplicação mais apurada dos procedimentos contábeis, e, conseqüentemente, a geração de informações com melhor qualidade.

As discordâncias conceituais apresentadas existem em razão da evolução do conhecimento contábil através dos tempos e em função da formação profissional do pesquisador e da atividade econômica, social e cultural em que opera.

No entanto, apesar das divergências encontradas, não se pode afirmar que existe contradição em sua essência e, sim, **carência de melhor clareza e objetividade com relação a sua aplicabilidade.**



BIBLIOGRAFIA

1. MOST, K.S. *Accounting Theory* ; 2ª ed. Columbs, Ohio, 1982. p.419
2. HENDRIKSEN, Eldon S. *Accounting Theory*. 4ª ed. Homewood Richard D. Irwin 1982 p. 174.
3. KAM, Vernon. *Accounting Theory*. New York, John Wiley & Sons, 1986 p. 175
4. _____, op. citada. p.174
5. IUDICIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 4ª ed. São Paulo, Atlas, 1994 p. 116
6. _____ op. citada p. 119
7. FIPECAFI & ANDERSEN, Arthur. *Normas e Práticas Contábeis no Brasil*. São Paulo, Atlas, 1991 p.413
8. HENDRIKSEN, Eldon S., op. citada. p.201
9. KAM, Vernon, op. citada. p. 174
10. MOST, K.S., op. citada p.422
11. LUDICIBUS, Sérgio de, op. citada p.126
12. _____, op. citada p.125
13. _____, op. citada p. 125
14. _____, op. citada p.125
15. IBRACON. *Princípios Contábeis Normas e Procedimentos de Auditoria*. São Paulo, Atlas, 1988. p.132.

* Oficial de Marinha; Mestranda em Ciências Contábeis - FAF/ UERJ