

A TEORIA DAS RECEITAS E DESPESAS

Gabriela Barreto Araújo Swerts

Ricardo Lopes Cardoso

Alunos do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis na UERJ

1 INTRODUÇÃO

O resultado obtido do confronto entre Receitas, Despesas, Ganhos e Perdas dentro do período contábil é uma das principais causas da variação do Patrimônio Líquido, o que torna este assunto bastante atraente para todos os usuários, cada vez mais exigentes das informações contábeis, as quais devem ser fundamentadas em uma base conceitual consistente.

Para tanto, este estudo aborda Receitas, Despesas, Ganhos e Perdas dentro de um contexto teórico, apresentando conceitos e princípios consagrados pela Ciência Contábil.

O objetivo deste trabalho é expor as definições e os comentários de vários autores sobre Receitas, Despesas, Ganhos e Perdas, estabelecendo e esclarecendo as diferenças e semelhanças entre eles, exemplificando-os a fim de obtermos resultados positivos quanto ao entendimento deste assunto um tanto controverso entre autores, estudiosos e pesquisadores.

Para atingir o objetivo deste trabalho, apresentamos as definições, as formas de mensuração e os momentos de reconhecimento das Receitas, das Despesas, dos Ganhos e das Perdas.

2 RECEITA

Existem várias definições que tratam de Receitas e, normalmente, estão mais preocupadas com o efeito no Ativo, Passivo e Patrimônio dos Acionistas e os aspectos de mensuração e reconhecimento do que, propriamente, com o conceito de sua natureza. Torna-se, por isso, importante o destaque de algumas definições para se formar um conceito mais apropriado.

2.1 Definições

Em 1980, o FASB, no conceito número 3, parágrafo 63, do *Elements of Financial Statements of Business Enterprises*, definiu Receitas da seguinte maneira:

Receitas são entradas ou outros aumentos de ativos de uma entidade, ou liquidações de seus passivos (ou ambos), decorrentes da entrega ou produção de bens, prestação de serviços, ou outras atividades correspondentes a operações normais ou principais da entidade. (Hendriksen e Van Breda, 1999, p 224)

Vernon Kam (1986, p. 174), em seu livro *Accounting Theory*, considera “a definição

acima mais adequada porque limita Receita à entrega ou produção de mercadorias ou prestação de serviços”.

Já Hendriksen e Van Breda (1999, p. 225) dizem que esta definição é muito criticada pois confunde o produto com o pagamento recebido e concordam que as Receitas provocam variações no ativo ou no passivo. No entanto, a crítica a essa definição se dá porque ela enfoca muito os produtos da empresa, esquecendo-se da mensuração e do momento do reconhecimento da Receita.

O Comitê de Conceitos e Padrões da *American Association of Accountants*, em 1957, afirmava que "Receita é a expressão monetária do agregado de produtos ou serviços transferidos por uma entidade para seus clientes durante um período de tempo". (Iudícibus, 1989, p. 128)

Segundo Sprouse e Moonitz, em *A Tentative Set of Board Accounting Principles for Business Enterprises*, publicado no *Accounting Research* n. 3, "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" (Iudícibus, 1989, p. 128).

Esta definição enfoca o valor de troca colocando o mercado como influente direto do esforço desenvolvido pela empresa.

Iudícibus considera esta definição como uma das melhores, pois segundo ele:

caracteriza o que é essencialmente a receita e dá margem a uma ampla gama de formas pelas quais pode ser reconhecida, colocando bem o fato de que o mercado deverá validar o esforço desenvolvido pela empresa, atribuindo um valor de troca à produção de bens e serviços. (1989, p.128)

Na tentativa de definir Receitas de forma a abranger as alternativas de reconhecimento, enfocando, inclusive, o efeito no Patrimônio dos Acionistas, Iudícibus expõe da seguinte maneira:

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. (1989, p.132)

2.2 O que considerar ou não como receita?

A questão do que considerar como receita é bastante controversa; conforme coloca Iudícibus (1989, p.129), o AICPA, em 1961, estabelecia que

os ganhos derivantes das vendas ou trocas de ativos (excluindo ações), juros e dividendos ganhos em investimentos e outros acréscimos de patrimônio líquido, exceto os derivantes de contribuições de capital e de ajustamentos de capital deveriam ser incluídos na receita. Na Opinião nº 9, do mesmo AICPA, sugere-se que os extraordinários não recorrentes não deveriam ser incluídos na receita.

Esta opinião do AICPA, porém, não esclarece o que deve ou não ser considerado como Receita.

O FASB comenta, em sentido restrito, que Receita resulta "das operações principais ou básicas da empresa"; ao passo que os Ganhos são "lucros em atividades como a venda ocasional de terrenos e outros imóveis do patrimônio líquido decorrentes de operações periféricas ou incidentais" (Hendriksen e Van Breda, 1999, p. 226)

Henriksen e Van Breda (1999, p.226) consideram, de forma mais abrangente, que as Receitas são "atividades produtoras de riqueza da empresa" e que os Ganhos, que em sua maioria aparecem na demonstração do resultado, são "transferências inesperadas de

riqueza decorrentes de doações ou eventos imprevistos".

Iudícibus (1989, p.130) entende que nas deduções da Receita "devem ser incluídas as diminuições do patrimônio líquido, que são ajustes da própria Receita Operacional Bruta", como os impostos faturados, os descontos comerciais, as devoluções e os abatimentos de vendas e, além disso, as despesas de transporte de vendas (caso o vendedor incorra nesta despesa).

Alguns autores consideram como Deduções da Receita a Comissão de Vendas e a Provisão para Devedores Duvidosos, caso haja certeza de que a receita é incobrável. Iudícibus expõe a dificuldade do entendimento deste ponto de vista, pois o fato gerador é a venda; porém, se for baixo o desempenho do setor de cobranças, surgem dúvidas se tais reduções devem ser consideradas como Dedução de Vendas ou Despesa com Vendas ou Administrativas.

2.3 Como mensurar a receita?

Hendriksen e Van Breda entendem, quanto à mensuração da receita, que:

A receita, independentemente de como seja definida, deve ser medida, em termos ideais, pelo valor de troca do produto ou serviços da empresa. Esse valor de troca representa o equivalente a caixa, ou o valor presente de direitos monetários a serem recebidos eventualmente, em consequência da transação que gera a receita (1999, p.226)

Conforme a citação acima, devem-se medir receitas pelo valor de troca do produto ou serviços da empresa, expressando as variações futuras correspondentes a perda do poder aquisitivo da moeda, ou seja, o valor atual dos fluxos futuros de dinheiro. Deve-se dar atenção aos riscos inerentes às vendas a prazo, comparando-as ao custo de oportunidade de

aplicação destes recursos.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 226) explicam que os descontos por pagamentos antecipados, considerados na prática como Despesas Financeiras, são concedidos com as seguintes finalidades:

1 - trazer o valor de troca para o presente como se à vista fosse;

2 - reduzir a inadimplência dos clientes estimulando o pagamento o mais rápido possível.

Assim, nesta abordagem, estes autores consideram semelhantes o desconto por pagamento antecipado e as perdas esperadas com clientes inadimplentes, devendo serem deduzidos da Receita Bruta, diretamente, ainda porque, considerados como despesas, descaracterizam os conceitos básicos.

Mas, além disso tudo, não podemos esquecer do Princípio da Materialidade. Se o valor exercer um pequeno efeito sobre a Receita Total, a tendência é não levar em conta esta definição teórica.

Destarte, fica difícil expressar as variações futuras correspondentes a perda do poder aquisitivo da moeda, valorar o custo de oportunidade de aplicação dos recursos e perceber a materialidade dos juros embutidos na transação quando o prazo for reduzido ou pequena a taxa de juros.

2.4 Quando reconhecer a receita?

Para que uma receita seja reconhecida é necessário que haja a apropriação simultânea de uma despesa correspondente, ou seja, uma vinculação.

Para Hendriksen e Van Breda, "um item deve ser reconhecido como receita de uma empresa quando: a) é parte do produto da organização; b) pode ser medido; c) possui valor preditivo ou valor como *feedback*; d) e pode ser verificado com precisão" (1999, p.227).

O reconhecimento da receita pode ser analisado sob dois enfoques, conforme o quadro a seguir:

ENFOQUES	QUESTÕES	CONSIDERAÇÕES
Econômico	Obtenção	Gradativamente à execução do processo de produção (percentage-of-completion method), e quando da conclusão da produção (completed-contract method), conforme Kieso e Weygandt
Financeiro	Realização	Conversão de recursos e direitos não monetários em dinheiro, e conforme as disposições estabelecidas na NIC 18.

Para melhor entendimento e sistematização da matéria, faz-se de grande valia a observação do quadro abaixo, desenvolvido por Hendriksen e Van Breda (1999, pg. 229), adaptado pelo Professor Fernando Pereira Tostes (*Lucro, Capital de*

Giro e Caixa. Prof. Dr. Fernando Pereira Tostes, Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis, V.3 – nº 1 – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 1998, pg. 68)

Momento de reconhecimento	Critério	Exemplos
Durante a produção	Estabelecimento de preço com base em contrato ou condições gerais ou preços de mercado durante a produção	Contratos de longo prazo, accrual. Apreciação de valor. Crescimento natural.
Ao final da produção	Existência de preço de mercado estável. Custo de comercialização pequeno.	Metais preciosos, produtos agrícolas, serviços.
No momento da venda	Preço de venda estabelecido. Método aceitável para valor a receber, materiais e despesas já relacionados.	Maioria das vendas de mercadorias.
No momento do recebimento do caixa (após a venda)	Impossibilidade de medir os ativos recebidos em troca com precisão. Quando advierem despesas adicionais grandes relacionadas a transação e que não possam ser bem estimadas.	Vendas a prestação; troca de ativo imobilizado sem valor verificável. Vendas com direito a devolução.

2.4.1 Reconhecimento da receita durante a prestação de um serviço

Neste caso, o reconhecimento da receita é proporcional ao tempo decorrido como fração do tempo total acordado num contrato ou num fator unitário de remuneração por dia, hora ou mês.

A equipe de professores da USP diz que “o que fazemos é reconhecer em cada período uma parcela da Receita total proporcionalmente a certo período ou evento decorrido, ao invés da espera até o final para reconhecê-la totalmente, de uma só vez”. (Manual das Sociedades por

Ações, 1995, p. 80)

Um bom exemplo é a prestação de serviços de Auditoria, onde uma parcela da receita é reconhecida na proporção direta da prestação do serviço dentro do tempo decorrido e as despesas associadas são determinadas, geralmente, neste mesmo período.

Enfim, o fator preponderante do reconhecimento da receita é o tempo decorrido ou as horas de esforço aplicadas em períodos menores que o contratado para o término do serviço.

2.4.2 Reconhecimento da receita durante a produção

- Reconhecimento em contratos de longo prazo de produção

Nos casos de contratos de longa duração ou produção superior ao exercício financeiro, há necessidade do reconhecimento da receita a fim de se evidenciar o lucro para os diversos usuários da informação contábil.

Este reconhecimento geralmente é determinado pelo método da porcentagem de execução ou de conclusão. Nestes casos, as empresas se sentem confortáveis em publicar as Demonstrações Contábeis caso a receita seja reconhecida pela produção parcial, pois para aquela produção foram dispendidos esforços consideráveis. Na verdade, o lucro ocorreu, mesmo havendo incerteza quanto ao preço parcial e quanto ao seu futuro recebimento (principalmente quando o cliente é um órgão do governo).

É aplicável o *percentage-of-completion method*, exposto por Kieso e Weygandt (1983, p. 827), podendo ser a receita mensurada em razão dos *inputs* (custos incorridos, horas mão-de-obra trabalhada, etc.), ou *cost-to-cost method*; ou pelos *outputs* (toneladas produzidas, quilômetros construídos, etc.).

- Reconhecimento durante o processo de crescimento natural e envelhecimento

O crescimento natural e o envelhecimento tanto fazem parte do processo de produção, quanto do processo de transformação do produto.

Do ponto de vista econômico, o crescimento natural e o envelhecimento dão origem a uma receita, como por exemplo o crescimento de reservas florestais, de aves e de gados, e o envelhecimento de bebidas alcoólicas como o vinho e o uísque.

No caso do crescimento natural, o reconhecimento se dá somente por avaliações comparativas de estoques, pois não resulta de nenhuma transação, diferentemente dos demais casos de reconhecimento durante a produção.

Este reconhecimento tem limitações,

pois é difícil a determinação do valor presente, que depende de expectativas a respeito de preços de mercados futuros e custos futuros de manutenção do processo de crescimento, colheita e distribuição do produto.

- Reconhecimento quando da descoberta de novas reservas

A empresas mineradoras e extratoras de gás e petróleo poderiam reconhecer receita quando da descoberta de novas reservas minerais, uma vez que estas gerarão benefícios para aquelas, os quais podem ser razoavelmente estimados em função do preço do mineral praticado no mercado. Entretanto, este critério depende de variáveis como: o volume da reserva, os custos de produção futuros, a data de efetivação da venda, a taxa de retorno aplicável, o preço de venda. Ademais, tal critério, criado pelo SEC em 1978 (*Reserve Recognition Accounting - RRA*), desenvolvido pelo FASB em 1979 (*Statement 25*), foi abandonado pelo próprio SEC em 1982.

2.4.3 Reconhecimento da receita na conclusão da produção

Dada a conclusão da produção, tem-se a determinação razoavelmente precisa de seu custo real, porém o preço de venda e os custos adicionais de venda podem não ter essa confirmada certeza.

Neste caso, o ponto mais importante do reconhecimento da receita deve ser "a capacidade de obter medidas confiáveis e verificáveis de receitas e custos adicionais" (Hendriksen e Van Breda, 1999, p. 230), como no caso da existência de um preço de mercado estável gerando a confiança e a aceitação desse reconhecimento.

Kieso e Weygandt tratam desta forma de reconhecimento como *completed-contract method* (1983, p. 843), onde a receita só é reconhecida ao final da produção, quando o contrato for cumprido.

2.4.4 *Reconhecimento da receita no momento da venda*

No momento da entrega não se encontram tantas incertezas quanto à receita. O problema desse reconhecimento é a possibilidade de não se receber o preço contratado na venda, no caso de vendas a prazo, e também a de existir despesas adicionais, na maioria das vezes imprevisíveis. Mas, pode-se reconhecer a receita usando preços de vendas e custos estimados levando-se em conta as experiências anteriores.

2.4.5 *Reconhecimento da receita após o momento da venda*

Há dois critérios para justificar este procedimento:

1 – quando for impossível mensurar os ativos recebidos em troca de uma venda, com precisão;

2 – quando se esperam despesas adicionais relevantes após as vendas, se estas não puderem ser previstas, também, com precisão.

São duas as situações nas quais o reconhecimento pode ser feito após o momento da venda: as vendas com direito à devolução e as vendas a prazo.

- Vendas com direito a devolução:

Quando transcorrer o lapso temporal em que o comprador tinha o direito de devolver a mercadoria.

Entretanto, quando a experiência indicar que a maioria dos produtos não é rejeitada, a receita poderá ser reconhecida, antecipadamente, no momento da venda.

- Vendas a prazo:

Nos casos de vendas a prazo, a Receita deve ser reconhecida no momento da venda. Entretanto, quando a certeza de recebimento for muito remota, reconhece-se a Receita após o momento da venda, ou seja, no momento em que deveria ser recebida conforme o acordo entre o vendedor e o comprador. Caso esse recebimento não ocorra no prazo pactuado,

considera-se tal evento como baixa do estoque contra perdas com clientes.

Kieso e Weygandt abrem esta questão da incerteza do recebimento em dois métodos de reconhecimento da receita, o *Installment Sales Accounting Method*, e o *Cost Recovery Method*.

O método da recuperação dos custos é usado quando o grau de incerteza do recebimento for muito grande; portanto, a receita deve ser reconhecida no mesmo montante em que for recebida, e o custo vinculado deverá ser reconhecido também no mesmo montante; até que todo o custo incorrido tenha sido recuperado. Daí em diante, qualquer valor que venha a ser recebido será, então, reconhecido como receita e considerado lucro da operação.

Já, o método do parcelamento tem como evento determinante, para o reconhecimento da receita, a cobrança e não a venda; em virtude de não haver uma certeza razoável quanto ao grau de liquidez do crédito. Portanto, a receita e o custo inerente são reconhecidos proporcionalmente à importância recebida, enquanto que as despesas de venda e administrativas são reconhecidas no período em que ocorreram. Este método é utilizado com maior frequência em empresas vendedoras de bens de produção, que normalmente asseguram-se com direitos reais sobre a coisa alienada (direito de reintegração na posse, alienação fiduciária em garantia).

3 DESPESAS

Assim como Receitas, Despesas trazem definições variadas, umas mais completas que outras, que valem ser destacadas.

3.1 Definições

Despesas são o uso ou consumo de bens e serviços no processo de geração de receitas.

Da mesma forma como definiu Receitas o FASB o faz para Despesas, concentrando-se no fluxo de saída do ativo da empresa para o

pagamento na aquisição de fatores de produção:

saídas ou outros usos de ativos, ou ocorrências de passivos (ou ambos) para a entrega ou produção de bens, a prestação de serviços, ou a execução de outras atividades que representam as operações principais em andamento da entidade (Hendriksen e Van Breda, 1999, p.233).

A definição acima, emanada do FASB, segundo Hendriksen e Van Breda, “confunde o efeito das despesas com as despesas propriamente ditas e não especifica claramente que saídas devem ser consideradas”. Existem saídas de ativo que não se relacionam com as operações da organização e não são despesas.

Na verdade, despesas reduzem o Patrimônio Líquido da empresa, porém, assim como Receitas, não se devem definir Despesas somente quanto a esse efeito no patrimônio. Não é útil definir um elemento utilizando outro que, neste caso, é indefinido. Ademais, o resgate de um empréstimo contraído para financiar a produção de bens não é despesa e, no entanto, situa-se nesta definição.

Conclui-se, então, que Despesas são variações negativas dos recursos, ou seja, redução de lucro da empresa; mas é bom lembrar que nem todas as variações negativas de recursos são, necessariamente, Despesas.

3.2 O que considerar ou não como despesa?

A Despesa é o custo incorrido para gerar uma Receita, onde conclui-se que o que não contribui para a geração daquela Receita não é considerado Despesa, e sim Perda.

Não podemos, então, considerar como despesas as deduções de receita pois estas não representam o uso de bens ou serviços para geração de receitas.

É necessário que se perceba, também, a diferença entre despesa e redução do patrimônio dos acionistas. Um bom exemplo deste caso é o custo incorrido na venda de novas ações, que diminui o patrimônio dos

acionistas mas não são Despesas. Caracteriza-se, neste caso, redução no volume de capital recebido pela empresa, mesmo porque o aumento do patrimônio líquido, em função da emissão de novas ações, e conseqüente integralização do capital, não é Receita.

No caso de valores negativos de ajustes de exercícios anteriores, nunca confundí-los com despesas nem perdas, o que é bastante difícil na prática.

3.3 Como mensurar a despesa?

A mensuração da Despesa é algo muito polêmico, pois cada empresa possui objetivos diferentes ou conceitos de lucro distintos.

A Despesa, quando considerada redução de ativos líquidos da empresa, é mensurada pelo valor constatado no momento em que os bens ou serviços são utilizados nas operações porque representa o sacrifício econômico necessário para se obter Receita.

No caso de empresas que utilizem o regime de caixa, devemos considerar como Despesas os desembolsos correntes, independente da sua incorrência ou da relação mantida direta ou indiretamente com as Receitas.

Para Hendriksen e Van Breda (1999, p.234), as medidas mais comuns de despesas são:

- a) custo histórico;
- b) medidas correntes, tais como o custo de reposição;
- c) custo de oportunidade de equivalentes correntes a caixa.

Analisando cada um dos tópicos acima, pode-se extrair:

- a) Custo histórico é o método tradicional mais utilizado para o registro das Despesas e das Perdas até porque é mais fácil sua verificação, pois seus valores estão estampados nos documentos comprobatórios.

Caso bens e serviços sejam adquiridos por preço acima do que realmente valem,

inclui-se este preço no custo. Se os bens ou serviços valerem, posteriormente, mais do que o preço registrado (custo histórico), essa diferença será um ganho para a empresa o qual incluir-se-á no lucro no momento em que a receita for registrada. Já, caso ocorra o oposto, considerar-se-á uma perda a ser deduzida do lucro.

- b) Medidas correntes, tais como custo de reposição referem-se à avaliação das mercadorias e serviços consumidos pelo preço corrente. Sua vantagem é a obtenção do lucro mais próximo da realidade, pois as receitas são medidas a preços correntes.

A aplicação prática dessa medida de despesa é prejudicada em decorrência de dois fatores:

b.1) as variações constantes nos preços de mercado;

b.2) nem sempre existe um preço de mercado para todos os insumos.

Quando compramos à vista, a mensuração do custo é bem definida.

Quando compramos a prazo, consideramos como custo o valor contratado na compra, apesar de somente haver o desembolso futuramente.

O valor deste desembolso representa o de troca determinado pelo preço de mercado ou pelo acordo entre o vendedor e o comprador.

Mas, provavelmente, o valor do dinheiro a ser desembolsado na data contratada será menor do que o custo (superavaliando este), principalmente em situações de desvalorização da moeda.

O problema de avaliação também ocorre quando outros recursos não monetários são dados em troca numa transação. Nasce um dilema: avalia-se pelo valor de mercado do bem ou serviço dado em troca, ou pelo de mercado do bem ou serviço adquirido?

Na prática utiliza-se o valor do bem ou serviço dado em troca, por ser mais considerável. Tal procedimento tem relevância suspeita.

Um bom exemplo dado por Hendriksen

e Van Breda (1999, p. 235) é o de um Terreno dado em troca por um equipamento utilizado nas operações da empresa. A depreciação daquele equipamento seria tratada com base no custo original do terreno (que seria a base de avaliação do custo do equipamento).

A mensuração de Receitas é feita pelos preços correntes recebidos pelos produtos e, normalmente, associa-se Despesas a essas Receitas. Por isso, Despesas são medidas pelo preços correntes dos bens e serviços utilizados ou consumidos.

Uma vantagem de mensurar despesas em termos de preços correntes reside em conseguir distinguir o lucro corrente da transação dos ganhos ou perdas originados da posse de ativos antes de sua utilização.

- c) Custo de oportunidade: representado pelo valor presente do custo que poderia ser economizado, usando da melhor forma um ativo, ao invés de outro. Sua aplicabilidade no meio contábil é muito difícil, dado a sua natureza, até porque, para cada decisão a ser tomada, é oferecida uma infinidade de alternativas; entretanto, como só é possível escolher uma, as demais são custos de oportunidade.

3.4 Quando reconhecer a despesa?

O reconhecimento da Despesa pode ocorrer antes, depois ou no momento da utilização dos bens ou serviços. O momento deste reconhecimento se dará de acordo com o enfoque da definição de Lucro.

A contabilidade tradicional entende que o reconhecimento da Despesa deve ocorrer no momento do reconhecimento da Receita correspondente, dentro de um período específico. Isto caracteriza o processo de vinculação: as Despesas estão vinculadas às Receitas, as quais são registradas em primeiro lugar.

A Associação Americana de Contadores (AAA), em 1964, conceituou vinculação como

o processo de registro de despesas com base numa relação de causa e efeito com receitas registradas.

Portanto, a determinação do momento em que as despesas ocorrem exige:

- 1) Associação a receitas;
- 2) Registro no mesmo período em que a receita correspondente é registrada;
- 3) Registro na mesma unidade monetária em que a receita correspondente é registrada, em função do princípio do denominador comum.

Para Hendriksen e Van Breda, "o registro de uma despesa pode coincidir com a atividade de utilização dos bens e serviços; ou pode ser posterior a essa atividade; ou ainda, em casos excepcionais, pode preceder à ocorrência da atividade" (1982, p.236).

Vernon Kam (1986, p.215) apresenta três critérios que auxiliam a associação das despesas às receitas:

A – associação de causa e efeito: usado quando ocorre a possibilidade da identificação das despesas correspondentes às receitas geradas. Ex.: comissões sobre vendas, custo dos produtos vendidos, custo dos serviços prestados, etc.

B – alocação sistemática: utilizada para os gastos incorridos quando o reconhecimento da despesa ocorre por partes. Ex.: depreciação e amortização de ativos, alocação de seguros, aluguéis.

C – reconhecimento imediato: usado nas despesas incorridas em determinado tempo, cujos benefícios contribuirão para períodos futuros e que são de difícil apropriação sistemática nos demais períodos ou em outros custos registrados como ativo em períodos anteriores, não produzindo mais benefício identificável. Ex.: despesa com propaganda, salário da administração, etc.

O IOB também emitiu orientação, no tocante à vinculação, ao que chama de princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis, abaixo transcrito:

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 puderem ser associados à receita do período, nem à dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorreram. (2-B.6, Orientação, Guia IOB de Contabilidade, vol.1, p.2)

Esta orientação encontra-se em desacordo com a teoria contábil, por confundir despesa com perda, conforme já demonstrado no subitem 3.1.

4 TRATAMENTO DE AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Kenneth S. Most (1982, p.434) diz que "ajustes de exercícios anteriores são registros de movimentações de valores que aconteceram em exercício outro que não o que estamos registrando".

Hendriksen e Van Breda dizem que ajustes de exercícios anteriores são ocasionados por mudanças na adoção de princípios contábeis, ou por erros de contabilização cometidos; e que não há motivos para não incluí-los na demonstração de resultados.

5 GANHOS

Ganhos estão sempre relacionados com efeitos líquidos favoráveis.

5.1 Definições de ganhos

Ganhos são eventos que aumentam o patrimônio líquido e que não possuem nenhuma associação com as atividades operacionais da empresa.

Ganho representa um resultado líquido favorável resultante de transações ou eventos não relacionados às operações normais do empreendimento (Iudicibus, 1989, p.140).

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 (Most, 1982, p.422).

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 pelo proprietários (Kam, 1986, p.174).

À luz dos princípios de Contabilidade, receita não operacional são as receitas provenientes de operações não vinculadas à atividade principal da empresa.

O conceito da 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 relacionadas com a atividade principal da empresa.

O ganho de capital será auferido se a receita não operacional for maior que o custo inerente; ao contrário, se a receita não operacional for inferior, teremos a perda de capital. (Guia IOB de Contabilidade, Orientação 6-B, p.1)

Como pode ser observado na definição acima, o IOB trata o ganho por receita não operacional, isto porque, talvez, sua principal

preocupação não era com a teoria contábil, mas com as legislações comercial e fiscal, o que acaba por ser um vício freqüente entre os profissionais da área.

5.2 Como mensurar ganhos?

A mensuração dos ganhos é semelhante à das receitas, porém, os custos correspondentes àqueles ganhos são compensados imediatamente, gerando um resultado líquido.

Um exemplo que vale ser destacado é o das doações cuja classificação se dá de acordo com o objetivo do doador, com as circunstâncias da doação e com a definição de lucro que se adote, podendo ser consideradas lucro ou capital.

Quando o objetivo da doação for reforçar o rendimento da entidade, ela será classificada no resultado, aumentando o lucro, ou no patrimônio, como capital, se o objetivo for fortalecer o patrimônio da empresa.

5.3 Quando reconhecer o ganho?

O reconhecimento dos ganhos é semelhante ao das receitas, entretanto, na prática, é feito quando da efetivação de uma troca ou venda de ativos.

Um exemplo do reconhecimento dos ganhos, sob o enfoque econômico, é o da valorização de ativos, inclusive estoques.

O reconhecimento da valorização dos estoques, como ganho, é tão controvertido que até mesmo a Revista Brasileira de Contabilidade, número 74, traz um exemplo considerando este ganho como receita, conforme abaixo adaptado:

Um lote de novilhas tem seus custos diretos acumulados em R\$ 100.000,00.

Num dado momento, o mercado valoriza este lote para R\$ 120.000,00.

Estima-se uma despesa de desembaraço de R\$ 2.000,00 para vendê-lo no atual estágio.

A contabilização é a seguinte:

- 1) Excesso de mercado: Estoques (D) R\$ 20.000,00

Lucro na valorização de Estoque (C) R\$ 20.000,00

2) Provisionamento: Despesa (D) R\$ 2.000,00
Provisão (C) R\$ 2.000,00

Os saldos ficariam:

- 1) Estoque de novilhas: R\$ 120.000,00 (D)
- 2) Provisão: R\$ 2.000,00 (C)
- 3) Receita da valorização dos estoques: R\$ 18.000,00 (C)

O IOB apresenta uma forma de reconhecimento da receita que vai contra a melhor teoria da Ciência Contábil.

A tentação de reconhecer receita valorizando os estoques de produtos ou serviços a valores de mercado, antes da transferência ao cliente, é muito grande e parece, até, que os que assim, afoitamente, agem estão na vanguarda do pensamento contábil, mas na verdade:

- a) em geral, o mercado, objetivamente, só pode considerar que “deu seu veredito” sobre o valor da transação quando esta se completa;
- b) freqüentemente, a excessiva precipitação no reconhecimento da receita representa mais uma manipulação para favorecer esta ou aquela configuração de resultados do que uma efetiva utilização sadia dos princípios de Contabilidade. (6-A.1, p.2)

6 PERDAS

Perdas estão sempre relacionadas com efeitos líquidos desfavoráveis.

As perdas são eventos que diminuem o Patrimônio Líquido e também não possuem nenhuma associação com as atividades operacionais da empresa.

6.1 Definições de perdas

O FASB define, muito bem, Perdas, conforme comenta Most em seu livro "Accounting Theory":

perdas são decréscimos pela participação de transações periféricas ou incidentais de uma entidade, e em outras transações ou outros eventos e circunstâncias, afetando a entidade durante um período, exceto aqueles que resultam de despesas ou distribuição de dividendos para os proprietários (1982, p.422).

Já o AICPA considera perda como: " ... o excesso de toda ou de uma parte do custo dos ativos sobre as receitas respectivas, se existir, quando os itens forem vendidos, abandonados ou parcial ou totalmente destruídos em consequência de sinistros ou de alguma forma baixados" (Iudícibus, 1989, p.141).

Gonçalves e Batista tratam perdas em seu sentido abrangente, dispondo que perda é "bem ou serviço consumido de forma anormal ou involuntária" e "não obstante a distinção conceitual, no processo contábil as Perdas serão tratadas como Custo ou Despesa, conforme a natureza do elemento patrimonial envolvido" (1996, p.90).

Dissociando perda, no sentido abrangente, do sentido estrito, tem-se que perda no processo produtivo, ou em qualquer operação relacionada à atividade fim da entidade, não deve ser considerada perda propriamente dita, mas sim, desperdício.

Agora, a questão passa a ser outra. Este desperdício deve ser registrado como custo ou despesa do exercício? A resposta depende do caso concreto, se o desperdício era previsível e esperado, deverá ser registrado como custo do produto; caso contrário, sendo tal desperdício extraordinário, imprevisível e inesperado, deverá ser registrado como despesa do exercício em que ocorreu.

Para tornar mais claro, faz-se necessário estabelecer uma diferença entre Despesas e Perdas.

A diferença entre Despesas e Perdas consiste em identificar a operação: se for relativa à da empresa configurar-se-á como Despesa, mas se for de caráter extraordinário, nada se relacionando com as atividades operacionais, fica caracterizada a Perda.

Um bom exemplo de perda é o caso da ocorrência de um sinistro cujo reembolso de seguro é menor que o valor de registro. A diferença é caracterizada contabilmente como uma Perda. Vale enfatizar que as despesas estão diretamente relacionadas com a produção de receitas e as perdas não resultam em benefício para a empresa, não tendo, assim, vinculação com receita.

O IOB, incorrendo no mesmo vício já tratado no presente trabalho, assim define:

Despesa não operacional – corresponde ao evento econômico diminutivo do patrimônio líquido, não associado com a atividade principal da empresa, independentemente de sua frequência. Como casos comuns desse tipo de receita*, temos a despesa de capital, correspondentes a transação com imobilizados ou com investimentos de natureza permanente, desde que não relacionadas com a atividade principal da empresa.

Prejuízo ou perda – corresponde a evento econômico diminutivo do patrimônio líquido, não associado com atividades relacionadas com a cessão ou aquisição de bens ou direitos, incluindo as baixas de bens ou direitos que perderam a utilidade para a empresa, mas não se limitando a elas. O conceito de prejuízo ou perda é de elemento líquido, ou seja, após redução das eventuais receitas dos correspondentes bens ou direitos.

** entendemos que houve um erro de digitação e deveria estar escrito despesa ao invés de receita.*

Para esclarecer melhor, tem-se que, se as Perdas fossem previstas poderiam ser

evitadas; se fossem necessárias à geração de Receitas, seriam Despesas.

6.2 Como mensurar perdas?

A mensuração de perdas é semelhante à de despesas, porém são registradas pelo valor líquido desfavorável da operação, devendo-se levar em consideração a diferença entre o valor transacionado e o valor contábil registrado.

6.3 Quando reconhecer a perda?

No caso das Perdas, os critérios de reconhecimento são semelhantes aos das Despesas, contudo, não podem ser vinculadas às Receitas. São, portanto, reconhecidas no momento da evidência de seu fato gerador, porém, no caso de perda gradativa da utilidade de um bem, a determinação da ocorrência da perda é mais difícil, mas jamais deve ser carregada para exercícios futuros.

7 CONCLUSÃO

Ao concluir esta pesquisa, constatamos a dificuldade em definir teoricamente Receitas, Despesas, Ganhos e Perdas, pois, nem sempre a literatura contábil brasileira dá a merecida ênfase a este assunto tão importante; poucos são os livros de teoria de contabilidade nacionais que o abordam com clareza. Nas definições citadas, via de regra, encontramos mais os enfoques em associações a específicos procedimentos contábeis, em certos tipos de variação de valor, e em regras presumidas ou implícitas de determinação do momento no qual uma receita deve ser registrada, do que propriamente na caracterização da natureza do que se está definindo.

Quanto às duas questões mais relevantes, no tocante à receita, sob o prisma da teoria da contabilidade, que são a mensuração e o reconhecimento, temos que os diversos métodos não são excludentes entre si, mas que a "coexistência pacífica" de todos vem

corroborar a idéia de que a contabilidade existe para gerar informações úteis aos seus usuários, que têm interesses distintos. Cabe, portanto, à teoria contábil estabelecer conceitos que vão atender, da melhor forma, as necessidades daqueles usuários.

A importância de conhecermos a teoria da contabilidade reside no fato de que sempre teremos bases suficientes para discutirmos um fato na prática.

BIBLIOGRAFIA

AS DESPESAS e seus componentes. *Guia IOB de Contabilidade*, vol. 1, parte 7

Equipe de Professores FEA/USP. *Contabilidade Introdutória*. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FLORENTINO, A. M. *Teoria Contábil*. 5.ed. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 1988.

GONÇALVES, C. G. BATISTA, A. E. *Contabilidade Geral*. São Paulo: Atlas, 1996.

GOUVEIA, Nelson. *Contabilidade Básica*. São Paulo: McGrawHill, 1984.

HENDRIKSEN, Eldon S., e VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON e CFC. *Normas Internacionais de Contabilidade*: 1998.

IUDÍCUBUS, Sergio de. *Teoria da Contabilidade*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1989.

IUDÍCUBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos. *Contabilidade Comercial*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

KAM, Vernon. *Accounting Theory*. New York: John Wiley & Sons, 1986.

KIESO, Donald E., WEYGANDT, Jerry J. *Intermediate Accounting*. 4.ed. New York: John Wiley, 1983.

MOST, K.S. *Accounting Theory*. 2.ed. New York: Columbs, 1982.

AS RECEITAS e seus componentes. *Guia IOB de Contabilidade*, vol. 1, parte 6

Revista Brasileira de Contabilidade n.74 – Janeiro / Março. 1991

TOSTES, Fernando Pereira. Lucro, Capital de Giro e Caixa. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis*, V.3 – nº 1 – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 1998.