

ESTUDO SOBRE O RECONHECIMENTO DA RECEITA CONTÁBIL À LUZ DAS NORMAS INTERNACIONAIS E PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS BRASILEIROS

NASCIMENTO, Rildon Nogueira¹
DALL'ASTA, Denis²

RESUMO

O ano de 2007 representa o marco das mudanças na regulamentação dos procedimentos da Contabilidade. Para alguns tem-se a Nova Contabilidade. A consequência deste divisor de águas é uma regulamentação maciça e vultosa, que tem exigido do profissional uma atenção especial às operações das entidades, e a elaboração dos relatórios contábeis com a representação fiel da situação econômico-financeira da empresa. A Nova Contabilidade aborda, entre outras, as situações de reconhecimento das receitas de acordo com o CPC 30 (NBC TG 30), que é um ponto importante nas empresas: gerar receitas e reconhecê-las. O presente artigo tem por metodologia o estudo bibliográfico qualitativo, cuja fonte são as NBCs, os Pronunciamentos Contábeis do CFC, as Deliberações da CVM, as obras literárias da Contabilidade. O resultado mostra uma complexa normatização, que depende muito da capacidade do profissional da contabilidade, e o alinhamento da norma brasileira com as normas internacionais, particularmente às normas do IASB.

PALAVRAS-CHAVE: contabilidade, competência, receita, reconhecimento

REVENUE: STUDY ABOUT REVENUE RECOGNITION IN THE LIGHT OF INTERNATIONAL STANDARDS AND ACCOUNTANCY PRONOUNCEMENT BRASILIAN

ABSTRACT

The year 2007 represents a milestone of the changes on the regulation of the procedure of Accountancy. For some, there is the New Accountancy. The consequence of such division is a massive and voluminous regulation, which have demanded from the professional a special attention to the operations of entities, and the accountancy reports elaboration, representing the real economic and financial situation of the company. The New Accountancy approachs, among others, the situations of recognition of the revenues according to the CPC 30 (NBC TG 30), which is an important point in the corporations: to generate revenues and recognize them. This article has as a methodology the qualitative bibliographic study, which sources are the NBCs, the CFC Accountancy Pronouncement, the CVM Deliberations, the Accountancy literary works. The result shows a complex regulation, which depends very much on the professional capacity of the Accountancy, and on the arrangement between Brazilian and international rules, especially the IASB rules.

KEYWORDS: accountancy, scope, revenue, recognition

1. INTRODUÇÃO

Iudícibus, Marion e Faria (2009, p. 97) consideram importante o estudo pormenorizado das receitas e despesas. Para Lemes (2010, p. 96) o item receita tem ganhado importância considerável nos últimos anos, principalmente por conta dos escândalos do mercado financeiro. Em tais escândalos, segundo esta autora, há informações falsas, e manipuladas sobre as receitas e consequentemente, sobre o resultado do exercício, com a finalidade de atrair e enganar os investidores, os financiadores e o governo.

Nas entidades onde o ciclo de produção é superior a 12 meses, há uma recomendação quanto ao reconhecimento, no tempo oportuno, da receita. Isto faz da contabilidade detentora das ferramentas necessárias para determinar o momento mais favorável ao reconhecimento da receita nas empresas, por ser um ponto que desperta interesse nos agentes internos (proprietários e gerentes) como nos agentes externos (governo, acionistas e investidores).

A harmonização das Normas Brasileiras de Contabilidade com as Normas Internacionais de Contabilidade trouxe uma vasta regulamentação das operações contábeis. Entretanto, o julgamento subjetivo do contador e do administrador deve prevalecer sobre os fatos jurídicos, quando estes não representarem fielmente a essência econômica de uma operação, que faz parte da rotina dos negócios, chamado de “primazia da essência sobre a forma”. Aplicar este princípio em relação às receitas, presume-se ser uma simples tarefa, sem muitos esforços literários. Pois receitas são reconhecidas quando ocorrem, independentemente do seu recebimento. Com base nesta premissa, conhecida como princípio ou pressuposto da competência, são realizadas as Demonstrações Contábeis.

Hendriksen e Van Breda (1999, apud Alves, Carvalho, Slomski 2004, p.2) enfatizaram que o reconhecimento de receitas é um importante ingrediente na mensuração do desempenho empresarial.³ Desta forma as receitas são alvos de

¹Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Tocantins (2007), contador e especialista em Metodologia do Ensino na Educação Superior pela FACINTER-Curitiba/PR (2012) e MBA em Gestão Contábil, Financeira e Auditoria pela UNIOESTE-Cascavel/PR(2012). Atualmente é professor auxiliar da FAG - Faculdade Assis Gurgacz.

²Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (1984), mestre em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (2000) e doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (2006). Atualmente é relator - JUNTA COMERCIAL DO PARANÁ, professor Adjunto e Coordenador do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Oeste do Paraná Unioeste Campus de Cascavel. Tem experiência na área de Administração e Contabilidade, atuando principalmente nos seguintes temas: Análise das Demonstrações Contábeis, Controladoria em Empresas Públicas, Contabilidade de Custos, Desperdícios na avicultura, auditoria e Contabilidade de cooperativas.

³HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

estudo e planejamento por parte das empresas, por simbolizarem a excelência do desempenho no mundo corporativo, relacionado com o aumento da lucratividade. Entretanto, para que as empresas não transmitam falsos resultados aos seus usuários (governo, acionistas, proprietários, investidores, fornecedores, e financiadores) a contabilidade utiliza-se dos seus postulados, princípios e técnicas, que reduzem as incertezas sobre as operações realizadas pelas entidades.

Por se tratar de um item de importância para a continuidade da empresa, que é a geração de receitas, este trabalho se volta para a seguinte reflexão: existe diferença na forma de reconhecimento da receita nos segmentos de indústria, comércio e prestação de serviços?

Este artigo tem por objetivo geral demonstrar as divergências e congruências na forma de reconhecimento da receita nos seguimentos de indústria, comércio e prestação de serviços sob a luz das normas internacionais e os Pronunciamentos Contábeis do Brasil. E por objetivos específicos: a. descrever o reconhecimento das receitas na atividade industrial; b. descrever o reconhecimento das receitas na atividade comercial; c. descrever o reconhecimento na atividade de prestação de serviços.

2. METODOLOGIA

Com a finalidade de obter a resposta a questão exposta, utilizou-se, neste trabalho, a técnica da pesquisa bibliográfica por ter como base as consultas às obras dos diversos autores, ou seja, tem por base a coleta dados secundários: livros de contabilidade, os periódicos científicos, os artigos científicos publicados em revistas eletrônicas das Instituições de Ensino Superior (renomadas), o material disponível no sítio eletrônico do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs): os manuais e livros eletrônicos, os pronunciamentos técnicos, as interpretações técnicas, as resoluções do CFC e as deliberações da CMV.

Quanto à abordagem, o presente trabalho é caracterizado como pesquisa qualitativa, por se tratar de um estudo bibliográfico, que busca detalhar e analisar com maior profundidade o objeto de estudo. Segundo Beuren (2006, p. 92), nas pesquisas qualitativas concebem-se análises mais profundas em relação fenômeno que está sendo estudado.

A pesquisa limita-se ao estudo das receitas definidas no Pronunciamento Contábil nº 30 (NBC TG - Normas Brasileira de Contabilidade Técnica Geral nº 30 – Receitas).

3. NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE (NBCs) - A NOVA ESTRUTURA

A estrutura recente das NBCs é traduzida pelos pronunciamentos técnicos contábeis, que são emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Estes pronunciamentos correspondem às NBCs, que por vez se alinham ou se harmonizam às Normas Internacionais de Contabilidade ou *International Accounting Standards* (IAS) e IFRS⁴ (International Financial Reporting Standard) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB)⁵.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por intermédio do CPC, emitiu mais de 43 pronunciamentos e 22 vinte e dois outros atos entre orientações e interpretações técnicas. Com a entrada em vigor da Resolução CFC N.º 1.328/11, que dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade e da Resolução CFC nº 1.329, de 18 de março de 2011, que altera a sigla e a numeração de normas, interpretações e comunicados técnicos. A Contabilidade Brasileira está com suas nomenclaturas ajustadas. Entre estas se encontra o pronunciamento técnico CPC 30 – Receitas (NBC TG 30).

3.1 CONCEITO DE RECEITA

Serão abordados os conceitos sobre dois enfoques: das normas internacionais (IAS - IFRS) e brasileiras (CPC – NBC) e sobre o ponto de vista doutrinário contábil:

a) Sob o enfoque do IAS 18, as NBC TG Estrutura Conceitual e as NBC TG 30

O Quadro 1 mostra o apanhado dos conceitos de Receita de forma comparada, considerado o IAS 18 - *Revenue*, as NBC TG Estrutura Conceitual (CPC 00) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis - e NBC TG 30 (CPC 30) – Receitas.

⁴Normas Internacionais de Relatório Financeiro, que são o conjunto de normas contábeis adotadas pelos países da União Europeia, emitidas pelo IASB.

⁵Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade. Criado em 1 de abril de 2001(Europa).

Quadro 1 – Conceito de Receita de acordo com as normas: IAS x NBC (CPC).

Norma	Receita – conceito comparado
IAS 18 - Revenue	Receita é a entrada de fluxos brutos de benefícios econômicos durante um determinado período, decorrente das atividades ordinárias (corriqueiras) de uma entidade, quando esses fluxos resultarem em aumento do patrimônio líquido, desde que não sejam aumentos relacionados com a contribuição de acionistas. (ERNST & YOUNG, FIPECAFI, 2010, p. 177)
NBC TG Estrutura Conceitual - CPC 00	[...] receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade. (CPC 00, 2010, p. 24).
NBC TG 30 – CPC 30	<i>Receita</i> é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários. (CPC 30, 2010, p.4)

Fonte: IAS 18, NBC TG 30 e NBG TG Estrutura Conceitual (2010).

Observa-se no Quadro 1, que os conceitos das NBCs estão alinhados com as normas internacionais. Mesmo com a alternância de palavras nas três citações, tal variação de vocábulos não altera objetivo e o sentido da definição. Não há a perda de sentido na interpretação. O termo que falta na definição do NBC TG Estrutura Conceitual (CPC 00) é “decorrente (proveniente) de atividades ordinárias, que significa atividade comum, atividade corrente. Que deve ser entendida como atividade principal da empresa, isto é, o objeto social da empresa.

Ernst & Young e Fipecafi (2010, p. 177) lembram que a IAS 18 foi originalmente emitida em 1982, sofreu revisão em 1993 e que se efetivou, para as empresas que adotam as normas internacionais de contabilidade, desde janeiro de 1995. E destacam a importância da definição de receitas pelo IAS 18, pois os US GAAP⁶ (*United States United States Generally Accepted Accounting Principles*) e os UK GAAP⁷ (*United Kingdom United States Generally Accepted Accounting Principles*) não possuem norma específica sobre receitas. Ainda asseveram que o CPC 30 (NBC TG 30), que está em vigor desde 2010, encontra-se inteiramente consistente com a IAS 18.

b) Sob o enfoque da doutrina contábil

“Em sentido prático e também doutrinário, nas atividades rurais, extrativas, industriais, comerciais, de serviços, a receita é um total, onde são parcelas: 1) o valor dos custos, somado ao das 2) despesas e acrescido, ainda, de uma quota para 3) lucros.” (SÁ, 2000, p. 185).

Na definição acima, Sá (2000) ensina que a receita é composta de custos, despesas e lucro, ou seja, há um investimento inicial, um aporte de recursos e depois a remuneração de tal investimento. As receitas são originárias de atividades econômicas, que caracterizam a vocação da empresa, que pode ser rural, extrativista, industrial, comercial e prestação de serviços. Quando houver o desempenho de diversas atividades econômicas, as receitas devem ser segregadas em contas diferentes, previamente planejadas no plano de contas da empresa. Cuja finalidade é a fiel expressão do *quantum* de cada atividade.

Para Iudícius, Marion e Faria (2009, p. 149), receita:

[...] é a resultante direta (no caso de ser operacional como Vendas) ou indireta (no caso de receitas não operacionais, como Juros – derivantes de manutenção de ativos), da atividade da empresa de gerar produtos ou serviços que tenham utilidade para o mercado.

Os autores acima classificam a receita em direta e indireta, ou seja, a receita pode ser operacional, quando relacionada com a atividade principal da empresa. E receita não operacional, quando sua origem é diversa da atividade principal.

A Orientação Técnica do CPC 02 - Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008 (2010, p.167) – aborda a eliminação de receitas e despesas não operacionais. E determina que as receitas não devem ser segregadas em operacional e não-operacional e indica a classificação no resultado do exercício de outras receitas e outras despesas no grupo operacional, ou seja, antes da linha resultado operacional. Tal classificação tem por finalidade dividir “resultados

⁶ Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos nos Estados Unidos da América.

⁷ Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos no Reino Unido.

das atividades continuadas e resultado das atividades não continuadas. Isso facilita, enormemente, a capacidade de o usuário prospectar com relação ao futuro da entidade.” (ORIENTAÇÃO TÉCNICA DO CPC 02, 2010, p. 167).

Coutinho *et al* (2008, p.59) entendem que receitas “São contrapartidas do fornecimento de bens ou serviços a realizar-se à vista ou a prazo.” Nesta sentença, a receitas se originam do fornecimento de um ativo, que pode ser um bem ou serviços, ou seja, a entrega de um ativo a um cliente, com recebimento no presente (no ato da venda) ou no futuro (a prazo).

3.2 O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA E O PRESSUPOSTO BÁSICO DO REGIME DE COMPETÊNCIA

O conjunto das normas contábeis (CFC, CPC, CVM, IASB), apresentado neste estudo, aclama a competência como uma das bases da contabilidade das empresas. Na Resolução CFC 1.282 denominado de Princípio da Competência. Já na NBC TG Estrutura Conceitual (CPC 00) chama-se de Pressuposto Básico do Regime de Competência.

O Princípio da Competência do CFC encontra-se em consonância com o *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*⁸, emitido pelo IASB , que corresponde as NBC TG Estrutura Conceitual (CPC 00) - Pronunciamento Conceitual Básico ou Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis - (ECEADC). Tal pronunciamento foi transscrito na íntegra pela Deliberação CVM nº 539, de 14 de março de 2010, que aprova o Pronunciamento do CPC 00. Vale lembrar que este ato da CVM revogou a Deliberação CVM nº 29, de 5 de fevereiro de 1986, que tratava da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade (ECBC). A ECBC é citada na obra de Iudícibus, Marion e Faria – Introdução à Teoria da Contabilidade. 5^a edição. São Paulo: Atlas, 2009. Vê-se que, apesar da obra estar de acordo com a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007 - que alterou profundamente a Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) – a obra necessita de uma revisão, por não contemplar a NBC TG Estrutura Conceitual (CPC 00) e a Deliberação CVM nº 539/10.

No que diz respeito ao apresentado no parágrafo anterior, é importante a observação do significado de “princípio” e “pressuposto”.

Na visão de Sá (2000, p.98) “Um princípio não é um caminho para entender verdades, mas, a verdade em si mesma”. Ainda sobre a definição de princípios, Sá (2000, p.99) leciona que “[...] princípios são macro-regras que orientam a tudo”. Para Iudícibus, Marion e Faria (2009, p.63) “Os princípios são a forma, o meio e a estrutura de que a disciplina se utiliza para chegar aos objetivos ou, às vezes, para melhor entender o que vem sendo praticado há muito tempo.”

Para Szuster *et al* (2011, p. 90) “[...] pressuposto básico é aquilo que se tem por premissa, aquilo que se entende e em que se acredita por antecipação como sendo básico, ou seja, fundamental ao entendimento do quem vem adiante.”

Depreende-se que princípio é a base, um caminho, uma regra, um preceito, uma teoria e aquilo que norteia e dá uma direção. E pressuposto são conjecturas básicas necessárias ao entendimento de algo mais profundo.

Torna-se mister informar que não há hierarquia entre os princípios e os pressupostos. Iudícibus, Marion e Faria (2009, p. 65) dão ênfase a não-aceitação do tratamento hierarquizado dos princípios, postulados, convenções e pressupostos. Por se tratarem de conceitos diferentes com amplitudes diferentes.

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.282/10, que trata dos Princípios de Contabilidade, assim define o **Princípio da Competência**:

Art 9º O princípio da competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do reconhecimento ou pagamento. Pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e despesas correlatas.

O dispositivo acima citado significa, em outras palavras, que de acordo com a teoria da competência, para se conhecer o resultado (lucro ou prejuízo) das atividades de uma empresa ou entidade em um determinado período (anual, trimestral ou mensal) são consideradas as receitas e despesas relativas aquele período, independente do seu recebimento ou pagamento. Ou seja, o confronto entre receitas (recebidas ou não) e despesas (pagas ou não) de um determinado período, gera um resultado.

As NBC TG Estrutura Conceitual (CPC 00) no seu item 7 define o **Pressuposto Básico do Regime de Competência**:

Um pressuposto básico para a elaboração das Demonstrações Contábeis é o da apropriação das receitas e das despesas, com suas mutações nos ativos e passivos e, consequentemente, no patrimônio líquido, com fundamento nos momentos em que seus fatos geradores contábeis ocorrem, e não apenas quando de seus reflexos no caixa. Isso caracteriza o Regime de Competência. Por outro lado, esses fatos geradores devem estar fundamentados economicamente, mas respaldados em fluxos de caixa já acontecidos ou em pagamentos e recebimentos por acontecer, mas desde que estes últimos sejam derivados de fatos geradores já ocorridos. O Regime de

⁸Estrutura da Preparação e Apresentação dos Relatórios Financeiros (tradução literal), que é a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis

Competência exige também a confrontação das despesas com as receitas a que se relacionam. (CPC 00, 2010, p.10)

De acordo com a definição acima, nota-se que a “[...] a apropriação das receitas e das despesas [...]” é um pressuposto básico, cuja finalidade é a elaboração das Demonstrações Contábeis. Tais receitas e despesas alteram o ativo, passivo e o patrimônio líquido das empresas, que tem por base o momento da ocorrência do fato gerador e não somente o efeito no caixa (recebimento e pagamento). Recebimentos e pagamentos devem ter apoio em fluxos de caixa já ocorridos ou em pagamentos e recebimentos que se realizarão futuramente, desde que estes últimos tenham suas origens em pagamentos e recebimentos já ocorridos. Nota-se ainda, o destaque ao regime de competência, que no primeiro momento mostra as suas características. E no segundo momento a exigência da confrontação das receitas e despesas.

A importância do Regime de Competência encontra-se na sua definição nas NBC TG Estrutura Conceitual (CPC 00) e na Deliberação CVM nº 539/10, pois somente com a sua utilização é possível preparar as Demonstrações Contábeis, observa-se abaixo a parte inicial do conceito:

Regime de Competência

22. [...] As demonstrações contábeis são preparadas conforme o regime contábil de competência. Segundo este regime, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. [...] (CPC 00, 2010, p. 16)

Sá (2000, p. 347) declara que Regime de Competência é um “Sistema contábil de registrar tudo o que se relaciona ou compete ao exercício, tenha ou não sido pago”. Ou seja, trata-se de um sistema que considera as receitas e despesas de um determinado período, independente do seu recebimento ou pagamento.

Ainda, sobre o Regime de Competência, de acordo com as NBC TG Estrutura Conceitual (CPC 00) e com a Deliberação CVM nº 539/10, a finalidade das Demonstrações Contábeis que é informar a situação patrimonial das empresas ou entidades aos seus usuários para tomada de decisão.

A adoção do regime de competência na Contabilidade das empresas ou entidades tem por finalidade a verdadeira manifestação dos seus Bens, Direitos e Obrigações representativos de sua Estrutura Patrimonial (SZUSTER *et al*, 2011, p.156). Significa Demonstrações Contábeis mais próximas da realidade econômico-financeira da empresa, com informações confiáveis, que servirão de subsídios na tomada das decisões dos usuários da contabilidade.

De acordo com o item 27 das NBC TG 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis - o único relatório contábil que não é feito pelo regime de competência é a Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC - (CPC 26, 2010, p. 517).

3.3 O RECONHECIMENTO DAS RECEITAS

A cerca da cultura contábil brasileira sobre o reconhecimento das receitas, antes do CPC 30 (NBC TG 30) Receitas:

A contabilização da receita no contexto brasileiro é, por muitas vezes, ligada diretamente a questões fiscais. É comum, portanto, entre nós, que a data da emissão da nota fiscal seja o ponto de reconhecimento da receita na grande maioria das transações, atrelando tal fato ao pagamento de impostos incidentes sobre a venda. (ERNST & YOUNG E FIPECAFI, 2010, p. 180).

A citação refere-se à situação vivida pela contabilidade brasileira, quanto ao reconhecimento das receitas, antes da vigência do CPC 30 no Brasil. Uma contabilidade voltada para gerar informações fiscais. O CPC 30 foi aprovado pela RESOLUÇÃO CFC nº. 1.187, de 28 de agosto de 2009, que passou a vigorar a partir de 2010. A qual logo foi acolhida pela Deliberação CVM nº. 597, de 15 de setembro de 2009.

As NBC TG 30 (CPC 30) têm sua aplicação na contabilização das receitas originárias de:

- a) **venda de bens da atividade industrial** - cujos bens produzidos pela empresa com a finalidade de venda.
- b) **venda de bens da atividade comercial** - cujos bens adquiridos para revenda, seja, no atacado ou no varejo. Inclui-se nesta definição os terrenos e propriedades mantidas para revenda.
- c) **prestação de serviços** – são receitas decorrentes de contratos da entidade com os clientes (tomador do serviço). Estes contratos podem durar mais de um exercício financeiro. Exceto, os contratos de construção por serem tratados pela NBC TG 17 (CPC 17).

As outras fontes (juros, royalties e dividendos) não serão definidas aqui, por não serem partes dos objetivos do presente artigo.

O Quadro nº 2, abaixo, mostra as fontes provenientes de receitas, as quais **não são** alcançadas pelo CPC 30 (NBC TG 30) e que são tratadas por outros Pronunciamentos:

Quadro 2 – Origem de receitas não amparadas pela NBC TG 30 (CPC 30).

Origem da Receita	NBC TG (CPC)
Arrendamento mercantil	NBC TG 06 (CPC 06) - Operações de Arrendamento Mercantil
Dividendos avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial	NBC TG 08 (CPC 08) - Investimento em Coligadas
Contratos de seguro	NBC TG 11 (CPC 11) – Contratos de Seguro
Reconhecimento inicial e alterações no valor justo de ativos biológicos, relacionados com a atividade agrícola e Reconhecimento inicial de produtos agrícolas	NBC TG 29 (CPC 29) – Ativo Biológico e Produto Agrícola
Alterações no valor justo de ativos e passivos financeiros, ou da sua alienação	NBC TG 38 (CPC 38) – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
A extração de recursos minerais	NBC TG 34 (CPC 34) ⁹ – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais. (Iudícibus <i>et al</i> , 2010, p. 20)
Alterações no valor de outros ativos circulantes	As NBC TG (CPC) relacionadas ao caso concreto. Exemplo: operações nas atividades imobiliárias: construção, venda e aluguel (CPC 17 e as ICPC 02)

Fonte: O autor (2012).

3.3.1 Reconhecimento de receitas de acordo com CPC 00 e CPC 30

O item 12. do sumário do Pronunciamento CPC 30 (2010, p. 596) declara que “A receita só deve ser reconhecida quando for **provável** que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade”. O termo “**provável**” deve ser entendido como a comprovação da inexistência do risco (remoção da incerteza), e não a probabilidade do recebimento dos recursos, que devem ser demonstrada nas Notas Explicativas. Atenção especial aos casos específicos, que somente são determinados quando houver o recebimento do pagamento ou a remoção da incerteza.

O item 93 do Pronunciamento CPC 00, esclarece que os procedimentos para o reconhecimento da receita, ou seja, os requisitos determinantes de que a receita deve ter sido ganha, [...] “são geralmente orientados para restringir o reconhecimento como receita àqueles itens que possam ser determinados em bases confiáveis e tenham um grau suficiente de certeza.”

Destacam-se das definições acima, a **certeza do recebimento** e a **remoção da incerteza**. Ou seja, que o reconhecimento da receita deve estar firmemente embasado e que tenham grau elevado de certeza e confiança do recebimento do recurso relativo à transação. Qualquer risco ou incerteza no recebimento da receita, o valor deve ser reconhecido como despesa do exercício e não como redução do montante da receita originalmente reconhecida (CPC 30, 2010, p. 596).

3.3.2 Reconhecimento de receitas de acordo com a Teoria Contábil.

Ernst & Young e Fipecafi (2010, p. 179) demonstram que a Teoria da Contabilidade só reconhece a receita quando todas as atividades críticas estão desempenhadas pela entidade envolvida no processo de ganhar a receita. Ensina ainda, que a postergação da atividade crítica e relevante implica o não reconhecimento da receita.

Santos (2011, p.15) certifica que a “receita de vendas é reconhecida no momento da entrega dos produtos, mercadorias e serviços aos clientes compradores.” O reconhecimento da receita atrelada a entrega do produto, mercadoria e ao serviço prestado é também descrito no CPC 30, quando da venda de bens e da prestação do serviço.

Iudícibus, Marion e Faria (2009, p. 150), sobre o reconhecimento da receita, asseveram que:

[...] a fim de reconhecer a receita, não é absolutamente indispensável que o produto ou serviço já tenha sido

completamente transferido ao cliente, embora esta seja a situação mais comum.

É por isso que se insiste que Receita é o resultado da aceitação pelo do mercado do esforço de produção da empresa.

⁹Até a finalização desta pesquisa, o Pronunciamento Técnico CPC 34 não havia sido emitido. Mesmo submetido à Audiência Pública nº. 18/2009, por não ser de aplicação compulsória pelo IASB e por não estar completo com relação a todas as fases relativas à prospecção, exploração, avaliação e extração de minérios. Corresponde a IFRS 6 ainda não aprovada pelo IASB.

A entrega do bem ou serviço ao cliente é a situação mais comum, entretanto não é a única situação. Existem casos em que se antecipa a receita e a entrega do bem se faz posterior o ato da venda.

Observa-se o alinhamento nas definições apresentadas tanto pela norma, quanto pela doutrina contábil.

3.3.3 Critérios para o reconhecimento das receitas

Reconhecer as receitas não é uma tarefa tão fácil. Ernst & Young e Fipecafi (2010, p. 182) declaram que “Há questões de complexidade significativa no que diz respeito ao reconhecimento de receitas sobre as quais as IFRS não se pronunciam.” Logo, o que se tem verificado no estudo do CPC 30 é uma apresentação de situações diversas e os procedimentos adotados para o reconhecimento da receita. Entretanto, nem sempre o real estará escrito e a decisão recairá sobre o contador e o administrador.

O Quadro 3 mostra os momentos em que há o reconhecimento das receitas por atividade, de acordo com a NBC TG 30 (CPC 30) e para o melhor entendimento se apresentam classificados em critérios comuns e específicos:

Quadro 3. Critérios para o reconhecimento de receitas por atividade.

CRITÉRIOS COMUNS A INDÚSTRIA, COMÉRCIO E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO
- quando o valor da receita possa ser confiavelmente mensurado;
- quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; - quando as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas.
CRITÉRIOS ESPECÍFICOS DA INDÚSTRIA E COMÉRCIO
- quando houver a transferência ao comprador dos riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens.
- quando o vendedor não mantiver nenhum envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos, em grau de propriedade, nem efetivo controle do bem.
CRITÉRIO ESPECÍFICO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO
- quando a proporção dos serviços executados até a data do balanço puder ser confiavelmente mensurada.

Fonte: O autor (2012).

Nota-se que existem critérios que podem ser utilizados nas três atividades, e critérios particulares para cada atividade, sendo que, as atividades de indústria e comércio podem ser enquadradas pelos mesmos critérios. Por tanto, percebe-se as diferenças nas formas de reconhecimento de receitas auferidas pelas vendas de bens (indústria e comércio) e na prestação de serviço.

A classificação apresentada no quadro acima deve ser entendida como uma condição básica para o reconhecimento de receitas nos três setores da economia, vislumbradas pelo CPC 30, que relaciona diversas situações de vendas de bens e prestação de serviços.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Foi verificado que a norma não faz distinção especial de receitas por setor da economia: serviços, indústria e comércio. O que existe no CPC 30 (NBC TG 30) são as particularidades para venda de bens (a sua produção e sua venda), prestação de serviços (inerentes a atividade de serviços) e a utilização por terceiros de ativos da entidade que produzem juros, royalties e dividendos.

Quanto a questão-problema abordada nesta pesquisa, verificou-se a existência de diferenças entre a venda de bens (entenda-se bens produzidos e bens adquiridos para revenda, inclusive os imóveis mantidos para revenda) e a prestação de serviço. Tal diferença é devido a natureza das atividades (venda de bens e prestação de serviço), assim delineada de acordo com as NBC TG 30 e mostrado no item 3.3.3 onde constam as condições reconhecimento de receitas nas três atividades com situações bastante similares, quanto ao reconhecimento das receitas.

Verificou-se ainda que não existem divergências quanto ao reconhecimento das receitas na norma brasileira, uma vez que as normas foram feitas para tratar de assuntos (operações) conforme a sua complexidade e pelos motivos expostos no parágrafo anterior, ou seja, a diferença no reconhecimento da receita entre venda de bens e a prestação de serviço, dá-se devido a peculiaridade de cada atividade, portanto, não se trata de divergência da norma.

Observa-se a necessidade de estudos aprofundados neste assunto, por ser vasto e complexo, cuja finalidade é se tornar acessível ao acadêmico da graduação de Ciências Contábeis e demais interessados.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M.C. **Manual das Prático de Interpretação Contábil da Lei Societária.** São Paulo: Atlas, 2010.
- ALVES, C.V.O; CARVALHO, L.N.G; SLOMSKI V. **O reconhecimento das contribuições, doações e subvenções nas entidades do terceiro setor: uma comparação entre os US-GAAP, normas do IASB e do CFC.** Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/285.pdf>>. Acesso em: 13/05/12.
- BEUREN, I.M.(Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade.** 3^a ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BRASIL. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Lei das sociedades por ações.** Disponível em:<<http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf>> Acesso em: 13/05/12.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Princípios de Contabilidade. Resolução CFC N.^o 1.282/10. **Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.^o 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.** <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26/07/11.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Interpretações e orientações técnicas contábeis 2009/.** Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 26/07/11.
- _____. RESOLUÇÃO CFC n.^o 1.187, de 28 de agosto de 2009. **Aprova a NBC TG 30 – Receitas.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26/07/11.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Deliberação CVM nº 539, de 14 de março de 2008. **Aprova o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.** Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/deli539.pdf>>. Acesso em: 13/05/2012.
- COUTINHO, A.S. *et al.* **Contabilidade Financeira.** Rio de Janeiro: FGV, 2008.
- DIAS, A.M.; CALDARELLI, C.A. **Lei 11.638: uma revolução na contabilidade das empresas.** São Paulo: Trevisan Editora Universitária, 2008.
- ERNST & YOUNG, FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras.** 2^a ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, S.; MARION, J.C; FARIA, A.C. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação.** 5^a ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Introdutória** (Equipe de Professores da FEA-USP). 11.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, S de. *et al.* **Manual de Contabilidade Societária.** São Paulo: Atlas, 2010.
- LEMES, S.; CARVALHO, L.N. **Contabilidade Internacional para graduação.** São Paulo: Atlas, 2010.
- MARION, J.C. **Contabilidade empresarial.** 13^a ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- NIYAMA, J.K. **Contabilidade Internacional.** 2^a ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- SÁ, A.L. **Fundamentos da contabilidade geral** – Belo Horizonte: UNA Editora, 2000.
- SANTOS, J.J. **Contabilidade e Análise de Custos.** 6^a ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- SZUSTER, N. *et al.* **Contabilidade Geral: introdução à Contabilidade Societária.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2011.