
Navegador Contábil

Reconhecimento de receitas

Número 17 - 20 de setembro de 2010

Introdução

Nesta semana vamos falar de um assunto que afeta todas as empresas: reconhecimento de receitas. O assunto é muito rico e precisaríamos de um livro para tratar dos principais assuntos por trás deste tema. Vamos nos concentrar neste número do Navegador Contábil em alguns aspectos interessantes deste tema, especialmente sobre quando reconhecer a receita pela venda de bens.

A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluirão para a entidade e esses benefícios possam ser mensurados com segurança.

Condições para reconhecimento de receita de venda de produtos

Segundo o item 14 do CPC 30/IAS 18, a receita deve ser reconhecida quando **todas** as seguintes condições são atendidas:

Riscos e benefícios	A empresa tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens
Sem envolvimento gerencial	A empresa não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade nem efetivo controle de tais bens
Receita mensurada com segurança	O valor da receita possa ser confiavelmente mensurado
Benefícios econômicos são prováveis	É provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade
Custos mensurados com segurança	As despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas

Em geral, os riscos e benefícios de um produto passam do vendedor para o comprador quando os bens são entregues para o comprador, ou quando o título legal é transferido.

Entretanto, transferência de riscos e benefícios pode ocorrer em outros momentos, por exemplo, quando o vendedor retém uma obrigação por desempenho insatisfatório, que não está coberto por provisões para garantia. Neste caso, o vendedor permaneceria com um risco significativo e, dessa forma, não deveria reconhecer a receita.

Outro exemplo, quando bens são embarcados para um cliente e sujeitos à instalação e esta instalação é parte significativa do contrato que o vendedor não tenha completado ainda, a receita não deve ser reconhecida até que a instalação tenha sido completada.

Outro bom exemplo diz respeito a mercadorias vendidas em consignação. Neste caso, o comprador acorda com o vendedor a vender os bens em nome do vendedor, e pode devolver as mercadorias ao vendedor, sem penalidade, se ela não for vendida. Neste caso, o vendedor não pode reconhecer a receita até que os bens sejam vendidos pelo comprador a um terceiro. Em situações como essa, não é raro concluir que o comprador é na verdade um mero agente do vendedor e, de fato, a receita somente é reconhecida na venda para um terceiro.

Exemplos

A seguir vamos discutir alguns exemplos práticos da aplicação desses conceitos

Exemplo 1

Histórico

A Empresa A fabrica equipamentos eletrônicos na Zona Franca de Manaus. Ela vende sua produção para todo o Brasil, sendo que cerca de 70% dela é vendida para a região sudeste e sul. A Empresa A tem um contrato com uma grande empresa transportadora, encarregada de distribuir os seus produtos da Empresa A para essas regiões. As mercadorias são seguradas, de tal forma que em caso de sinistro, a Empresa A não tenha perdas com seus produtos no transporte, sendo ela própria (Empresa A) a beneficiária do seguro. A mercadoria leva em média 7 e 9 dias para chegar aos clientes da região sudeste e sul, respectivamente. Quando pode a receita de vendas ser reconhecida?

Resposta

A Empresa A poderá reconhecer a receita de vendas somente quando a mercadoria for entregue aos clientes. Do ponto de vista do comprador, os riscos e benefícios da mercadoria ainda não foram transferidos para ele. O fato da mercadoria estar segurada e a transportadora ter responsabilidade sobre a sua salvaguarda não significa que houve a transferência dos riscos e benefícios da mercadoria da Empresa A para seu cliente. O que dá para fazer é transferir o produto da linha de, por exemplo, “Estoques – produtos acabados” para “Estoques – produtos acabados em trânsito”, mas não reconhecer a receita de venda.

No Brasil, em geral, uma mercadoria vendida somente deixa o estabelecimento do vendedor com a respectiva Nota Fiscal (NF) de venda. A contabilidade deve acolher e reconhecer a emissão da NF e, por meio de provisões e lançamentos adicionais, efetuar ajustes de tal forma a deixar a correspondente receita, custo e tributos como se a NF não tivesse sido emitida. Como para fins fiscais a emissão da NF de fato ocorreu, isso implica em reconhecimento dos correspondentes tributos diferidos.

Para controlar o valor do ajuste, o ideal é que a administração tenha controle sobre quando cada mercadoria chega ao cliente. Hoje há muitos sistemas, por exemplo, por código de barra, GPS etc, que permitem um controle bem detalhado e tempestivo da entrega. Entretanto, em muitos casos, a administração pode considerar a relação custo/benefício e o conceito de materialidade, e efetuar o ajuste globalmente, considerando o prazo médio de entrega, sujeito a análise de se a média calculada continua válida. Por exemplo, considerando a média de dias para entregar as mercadorias, isto significaria, globalmente, estornar contabilmente as vendas dos últimos 7 e 9 dias do mês, para as regiões sudeste e sul, respectivamente.

Exemplo 2

Histórico

Mesmo histórico acima, exceto pelo fato de que a venda é FOB, de tal forma que o cliente é que está encarregado de pagar à transportadora e o seguro. Quando pode a receita de vendas ser reconhecida?

Resposta

O fato da venda ser FOB normalmente não muda a resposta se a Empresa A continua com a responsabilidade de contratar a transportadora e gerenciar as entregas. O fato do pagamento do frete e do seguro ser feito pelo cliente é simplesmente uma estratificação do pagamento no exemplo 1, que antes era somente para a Empresa A e agora o cliente pago cada uma das partes em separado. Esta “estratificação” do pagamento não afasta o envolvimento da Empresa A na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade dos bens nem efetivo controle deles. Por outro lado, se isto implicar em que o cliente passa a ser o beneficiário do seguro, temos que rever todas as evidências para determinar se as condições mencionadas para reconhecimento da receita, com estas modificações no exemplo, foram atendidas.

Exemplo 3

Histórico

A Empresa A é uma empresa que vende sistemas de ar refrigerado central. O equipamento é sempre vendido incluindo o projeto e instalação do equipamento nas dependências do cliente.

A Empresa A vendeu um sistema de refrigeração completo para o escritório de um cliente. Para fins de relatórios internos, a administração divide o preço de venda como abaixo:

Equipamento de refrigeração	R\$ 240 mil
Mão-de-obra	R\$ 60 mil

O período de instalação é estimado em três semanas. O cliente efetuou depósito de 60% na data da assinatura do contrato. O depósito não é reembolsável. Os 40% restantes serão pagos quando o cliente der o aceite do equipamento instalado e funcionando.

Resposta

A Empresa A deve reconhecer a receita quando o cliente der o aceite. O reconhecimento da receita baseado no POC (percentual completado) não seria apropriado porque o processo de geração da receita não será completado até que o sistema de ar-condicionado esteja instalado e aceito pelo cliente. Esta é uma venda de um único elemento, uma vez que a instalação é vendida junto com o equipamento.

Questão adicional

Faria diferença se a empresa vendesse também somente o equipamento, portanto o cliente poderia contratar a instalação de um terceiro? Sim. Se essa situação for genuína. Se existe a possibilidade, mas de fato ela não acontece, seja por questões técnicas ou mesmo de garantia, então a situação não mudaria em relação ao contexto original de nosso exemplo. Mas se o equipamento é vendido em separado e a instalação ocorre por conta de quem o cliente quiser contratar, neste caso a receita pela venda do equipamento acontece quando da entrega do equipamento e não de sua instalação.

Exemplo 4

Histórico

Empresa A assinou contrato com a Empresa B em 28 de dezembro de 2009, para o fornecimento de certos equipamentos. O contrato prevê o fornecimento de 15.000 equipamentos ao preço de R\$ 125 cada nesta data. A Empresa A tem um estoque de 20.000 equipamentos nessa data. O contrato tem instruções específicas com relação a quando e onde entregar os equipamentos. Segundo estas instruções, a Empresa A terá que entregar as mercadorias no prazo e locais a serem determinados com certa antecedência pela Empresa B.

A Empresa B não pode usar os 15.000 equipamentos para satisfazer algum outro pedido de venda. A Empresa A fez um depósito de R\$ 180 mil na data da assinatura do contrato. A partir daí, os termos usuais de pagamentos se aplicam a medida que as mercadorias são entregues.

Resposta

Considerando que o exemplo acima é do tipo de transação conhecida como “venda faturada e não entregue” (“Bill and hold”), a Empresa deve reconhecer a receita de vendas dos 15.000 equipamentos, assumindo que as condições mais adiante descritas estejam presentes.

Este tipo de venda refere-se a uma modalidade na qual a entrega da mercadoria é retardada a pedido do comprador, porém este detém a propriedade e aceita a fatura. Nesses casos, a receita é reconhecida quando o comprador passa a deter a propriedade, desde que:

- a. seja provável que a entrega seja efetuada;
- b. o item esteja no estoque do vendedor, identificado e pronto para entrega ao comprador no momento em que a venda é reconhecida;
- c. o comprador forneça instruções específicas relacionadas ao adiamento da entrega; e,
- d. as condições de pagamento sejam as usualmente praticadas.

A receita não é reconhecida quando existe apenas a intenção de adquirir ou produzir as mercadorias a tempo para a entrega.

As opiniões manifestadas neste informativo são preparadas para orientação geral e não constituem consultoria ou opinião profissional. A decisão sobre determinado tratamento contábil é de responsabilidade da administração. Outros profissionais da área e reguladores podem ter opiniões diferentes das manifestadas neste informativo. Alterações futuras nas normas e interpretações podem afetar os comentários e conclusões aqui incluídos. Em caso de dúvida, consulte um especialista.