

RECEITAS E DESPESAS

A REALIZAR

José Luiz Ferreira de Assis
Professor do CIC/FACE/UFMG

*A Lei nº 6404/76 classifica,
dentre os grupos das contas integrais,
as Despesas Pagas Antecipadamente
e os Resultados de Exercícios Futuros.*

*Tais itens patrimoniais
não passam de resultados futuros
em maturação. Como classificados,
mostram uma falsa posição
da real situação financeira
e econômica da entidade.*

*Por outro lado,
não parece ser consistente,
contabilmente, o Balanço Patrimonial
ser usado para demonstrar resultados
pendentes de futura realização.*

*O artigo propõe
uma reclassificação alternativa
para essas contas,
como subgrupo do Patrimônio Líquido.*

A Lei nº 6404/76 classificou as Receitas a Realizar no grupo do Passivo intitulado de Resultados de Exercícios Futuros. As Despesas a Realizar, quando pagas antecipadamente, como subgrupo do Ativo Circulante.

Esta classificação, no caso das despesas, afeta o capital de giro da entidade e indicadores de liquidez. No entanto, tais despesas são dispêndios que, pelo regime de competência, aguardam a época de sua realização, para serem incluídas no resultado do exercício de seu fato gerador e, pois, influem no patrimônio líquido da entidade, naquele momento.

O Pronunciamento nº I do IBRACON, na Alínea "a" de seu Item 18, esclarece que

*"integram o ativo circulante os pagamentos antecipados de despesas operacionais cujos benefícios somente se efetivam no exercício seguinte",
"por se tratar de aplicação antecipada de recursos financeiros em despesas a serem incorridas no exercício seguinte, a sua apropriação às contas de resultado terá lugar à medida que os benefícios forem sendo auferidos"* (IBRACON, 1992, p. 59).

A lei societária por excelência, no § 2º de seu Artigo 178, classifica as contas do Passivo em quatro grupos: Circulante, Exigível a Longo Prazo, Resultados de Exercícios Futuros e Patrimônio Líquido. As origens de recursos, próprios ou de terceiros, ficou configurada, portanto, desta maneira, ao contrário do figurino clássico, que enfatizava o aspecto de obrigação.

Dentro desta configuração, o Passivo mostra um elenco de obrigações reais para com terceiros (Circulante e Exigível a Longo Prazo), uma planilha de custeio de receitas em formação (Receitas de Exercícios Futuros, menos os seus custos incorridos) e o conjunto demonstrativo do capital próprio, proveniente dos proprietários e dos resultados gerados pelas atividades e não distribuídos, o Patrimônio Líquido.

“O grupo intitulado de ‘resultados de exercícios futuros’ contém valores que, registrados antecipadamente como receitas, serão incorporados ao resultado de exercício futuro, quando efetivados. Sua destinação final, portanto, será a integração de seu valor na formação de resultado”, diminuído dos custos e despesas correspondentes (CAMPIGLIA, 1997, p. 45).

“Em suma, tratase de resultados pendentes, ainda não realizados. Supondo transformação final dos saldos das receitas em lucro, sua destinação última será a apropriação à conta de resultados de futuro exercício que, por sua vez, repercutirá sobre o patrimônio líquido com seu valor residual (lucro ou prejuízo)” (CAMPIGLIA, 1997, p. 47).

Este mesmo conceito poderia ser aplicado às Despesas Pagas Antecipadamente. Sua destinação última será a apropriação aos resultados do exercício seguinte, repercutindo sobre o patrimônio líquido, como fator de redução.

A tese do professor Campiglia aponta para uma melhor classificação das contas hoje integrantes do grupo dos “Resultados de Exercícios Futuros” e, quiçá, do subgrupo das “Despesas Pagas Antecipadamente”.

CONSIDERAÇÕES ACERCA DAS RECEITAS ANTECIPADAS

O recebimento antecipado de uma receita pode ocorrer em duas situações diferentes:

- ⇒ no caso de ocorrência próxima do fato gerador, através da tradição da mercadoria ou da prestação do serviço, havendo possibilidade do desfazimento da operação e, portanto, deixando de acontecer a receita com a devolução do pagamento antecipado recebido; é o caso de vendas

de mercadorias com a cláusula de pagamento parcial ou total antecipadamente; tais recebimentos antecipados devem ser classificados como “Adiantamentos a Fornecedores” (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE, 1995, p. 374).

- ⇒ no caso de recebimentos por receitas em maturação, decorrentes de obrigações contratuais ou da política de negócios (conveniências, interesses, exigências, pré-requisitos, oportunidades, etc.), receitas essas que devem ser reconhecidas em resultados de exercícios futuros, deduzidas de seus custos e despesas incorridas, com a conotação de “que não haja qualquer tipo de obrigação de devolução por parte da empresa” (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE, 1995, p. 409).

A receita pode ser definida como sendo “a expressão monetária conferida pelo mercado à produção de bens e de serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período”, dimensionada, basicamente, pelas seguintes condições:

- “estar ligada à produção de bens e serviços, em sentido amplo;
- embora possa ser estimada pela entidade, seu valor final deverá estar validado pelo mercado;
- estar ligada a certo período de tempo;
- embora se reconheça que o esforço para produzir receita provoque, direta ou indiretamente, despesas (diminuição do Ativo e do Patrimônio Líquido), não se subordina, no tempo, o reconhecimento da receita ao lançamento da despesa”. (IUDÍCIBUS, 1993, p. 132).

Se o serviço e o bem, que se produzirão no futuro, ainda se encontram em fase de desenvolvimento ou produção, portanto em processo de elaboração, não há que se falar, de pronto, em receita. Melhor definir-se o processo como “formação de custos”. Daí o “cuidado” do Artigo 181 da Lei nº 6404/76 em mandar demonstrar este custo em formação como retificador das “receitas antecipadas”.

O que ocorre nada mais é senão o recebimento, por conta do preço final do bem a ser entregue no futuro ou do serviço a ser efetivamente concluído em época posterior.

Em assim sendo, poderia ser mais conveniente que o grupo dos "Resultados de Exercícios Futuros" passasse a constituir um subgrupo do Patrimônio Líquido, como um resultado ainda em formação, um "resultado pendente", cujo saldo (lucro ou prejuízo) se incorporaria aos resultados do exercício em que a receita fosse reconhecida, competentemente, em contraposição à sua incômoda e "solta" posição atual, dada pela nossa lei societária.

Por outro lado, como resultado ainda pendente, teria muito maior afinidade com o Patrimônio Líquido, visto que este abriga, dentre outros subgrupos, aquele dos lucros à disposição dos proprietários, para destinação futura, que no rol dos grupos do Passivo, visto não se constituir em uma "obrigação real".

Há autores que consideram impropriedade a classificação deste grupo como "passivo", preferindo considerá-lo como componente do Patrimônio Líquido.

"Na análise de balanços é dificultosa a colocação de tal grupo. De forma alguma, deverá ser considerado como exigibilidade, mas no patrimônio líquido, para efeito de quocientes de estrutura de capital. Aliás, nos casos raríssimos em que ocorrem as circunstâncias citadas anteriormente, teria sido melhor considerá-lo no patrimônio líquido do que criar um grupo à parte, que está levantando dúvidas entre profissionais e autores" (IUDÍCIBUS, 1993, p. 294).

O IBRACON, sobre este ponto de vista, alerta, no item 36 de seu Pronunciamento XIV:

"A distinção entre "exigível" e "receita a realizar" (classificável em Resultados de Exercícios Futuros) requer ponderada cautela por decorrência da prática em uso entre os analistas de acrescentarem esta última ao patrimônio líquido, no pressuposto de corresponder a um valor líquido assegurado mas dependente exclusivamente do fator tempo. Assim, a "receita a realizar" deverá sempre corresponder a um valor líquido dos custos já incorridos ou a incorrer e da respectiva parcela do imposto de renda. O reconhecimento

to desta receita em período futuro resulta no registro de um decréscimo do passivo, ao invés de um acréscimo no ativo" (IBRACON, 1992, p. 116).

O Pronunciamento XIV do IBRACON – das Receitas e Despesas – Resultados – esclarece, ainda, que a receita, como comumente é vista, deriva de quatro tipos de atividades:

- vendas de produtos
- prestação de serviços
- utilização dos bens da entidade por outrem (aluguéis, juros, rendas, etc.)
- venda de bens, tais como equipamentos, investimentos, etc.

E "é reconhecida, geralmente, quando são encontradas, em conjunto, as condições seguintes:

- ✓ o processo de realização da receita está completo ou virtualmente completo;
- ✓ tenha havido uma transação;
- ✓ a época de reconhecimento e o valor da receita na transação são determinados pelo princípio da realização" (IBRACON, 1992, p. 115).

Pelo princípio da realização, a receita é reconhecida como anterior ao seu registro contábil e segue a norma da competência de exercício. Se o registro é anterior ao nascimento do fato contábil da receita, aparece a figura da "receita a realizar".

Vislumbra-se uma receita a realizar, por exemplo, em:

- aluguel recebido antecipadamente;
- prêmios de seguro recebidos antecipadamente;
- juros recebidos antecipadamente;
- sinal e prestações recebidos, em contratos de construção civil, anteriores à entrega da unidade construída;
- parcelas antecipadamente recebidas relativas a contratos de prestação de serviços ainda não efetivados ou concluídos.

Em tais casos, é indispensável que:

- ⇒ inexistir a obrigação de restituição do recebimento face à desistência, arrependimento, rescisão do contrato por parte do comprador;
- ⇒ os recebimentos se refiram a fatos geradores de receitas que acontecerão em exercício futuro, "isto é: obrigação de transferir as mercadorias ou prestar os serviços no futuro, até que o processo de ganho esteja completado" (IBRACON, 1992, p. 116).

CONSIDERAÇÕES ACERCA DAS DESPESAS PAGAS ANTECIPADAMENTE

Em síntese, o subgrupo das Despesas Pagas Antecipadamente, definidas como desembolsos realizados por encargos incorridos, cujos fatos econômicos acontecerão no exercício seguinte, abarcam:

- seguros vincendos
- juros vincendos
- salários antecipados
- aluguéis vincendos, etc.

Sua apropriação acontecerá quando da ocorrência do fato gerador (mês incorrido de aluguel, período ganho de salário pelo empregado, fluência dos períodos de cobertura de seguro, fluência dos períodos de juros, etc).

Fica claro que são pagamentos antecipados de despesas irrecorríveis (salvo disposição contratual ou legal em contrário), que onerarão os resultados do exercício seguinte.

Analistas de balanço há que expurgam do Ativo Circulante o subgrupo em causa, quando do cálculo dos indicadores de liquidez corrente e geral, sob o argumento de que o dispêndio, vinculado a uma despesa futura, líquida e certa, não se torna apropriado a integrar os citados quocientes.

É sabido que o indicador de Liquidez Corrente (LC) é o quociente entre o Ativo Circulante (AC) e o Passivo Circulante (PC)

$$LC = \frac{AC}{PC}$$

e o de Liquidez Geral (LG) é o quociente entre a soma dos Ativos Circulante (AC) e Realizável a

Curto Prazo (ARLP) e a soma dos Passivos Circulante (PC) e Exigível a Longo Prazo (ELP)

$$LG = \frac{AC + ARLP}{PC + ELP}$$

Seja o Balanço Patrimonial da Empresa Simulação.

ATIVO		
CONTAS	\$	\$
Disponibilidades	300	
Contas a Receber	1.650	
Estoques	1.800	
Despesas pagas Antecipadamente	240	3.990
Realizável a Longo Prazo		30
Permanente		2.980
Soma do Ativo		7.000
PASSIVO		
CONTAS	\$	\$
Fornecedores	2.055	
Contas a Pagar	1.170	
Impostos a Recolher	375	
Provisões Trabalhistas	80	3.680
Exigível a Longo Prazo		60
Resultados Exerc. Futuros		77
Receitas a Realizar	205	
(-) Custos incorridos	(128)	
Patrimônio Líquido		3.183
Soma do Passivo		7.000

Por este balanço, a Liquidez corrente será

$$LC = \frac{3900}{3680} = 1,08$$

que os analistas interpretam como sendo para cada \$ 1,00 de dívida a curto prazo, a empresa possui \$ 1,08 de disponibilidades e direitos realizáveis a curto prazo.

Ora, os \$240 de Despesas Pagas Antecipadamente não se constituem em disponibilidades, tão pouco em direitos realizáveis a curto prazo, pois já foram gastos, cobrindo despesas futuras, líquidas e certas.

Na verdade, o indicador de Liquidez Corrente mais prudente, pelo menos quanto à questão que ora se comenta (há outros questionamentos ponderáveis que podem ser levantados, contudo), seria

$$LC = \frac{AC - DpA}{PC} = \frac{3990 - 240}{3680} = 1,02$$

O índice de Liquidez Geral, calculado conforme a classificação atual do Balanço Patrimonial, será

$$LG = \frac{3990 + 30}{3680 + 60} = \frac{4020}{3740} = 1,07$$

interpretado como sendo para cada \$1,00 de dívidas a curto e a longo prazos, a entidade dispõe de \$ 1,07 de disponibilidades e direitos realizáveis a curto e a longo prazos.

Com a reclassificação do subgrupo das Despesas Pagas Antecipadamente a no Patrimônio Líquido, a liquidez geral será:

$$LG = \frac{3990 - 240 + 30}{3680 + 60} = \frac{3780}{3740} = 1,01$$

CONCLUSÃO

A proposta deste trabalho é o exame da melhor adequação do Balanço Patrimonial, visando torná-lo mais transparente e consistente com as normas fundamentais de Contabilidade. Assim, as Receitas a Realizar e as Despesas Pagas Antecipadamente, por se constituírem em resultados de exercício futuro, deveriam compor subgrupo novo do Patrimônio Líquido, com o qual mantêm mais afinidade. Este subgrupo poderia conservar a nomenclatura de Resultados de Exercícios Futuros e o balanço da nossa Empresa Simulação passaria à seguinte configuração

A disposição oferecida parece permitir ao analista e aos demais usuários do Balanço Patrimonial uma compreensão mais real da posição econômica e financeira da entidade. Possui maior consistência, porquanto aloca os itens patrimoniais nos respectivos grupos atinentes, sem criar falsas posições.

ATIVO		
CONTAS	\$	\$
Disponibilidades	300	
Contas a Receber	1.650	
Estoques	1.800	3.750
Realizável a Longo Prazo		30
Permanente		2.980
Soma do Ativo		6.760
PASSIVO		
CONTAS	\$	\$
Fornecedores	2.055	
Contas a Pagar	1.170	
Impostos a Recolher	375	
Provisões Trabalhistas	80	3.680
Exigível a Longo Prazo		60
Patrimônio Líquido		
Capital Reservas e Luc.		3.183
Resultdos Ex. Futuros		
Receitas a Realizar	205	
(-) Custos Incorridos	(128)	
(-) Desp. pg. Antecpdmte	(240)	3.020
Soma do Passivo		6.760

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CAMPIGLIA, A. O. *Introdução à hermenêutica das demonstrações contábeis*. São Paulo: Atlas, 1997.
- FIPECAFI, A. A. *Normas e práticas contábeis no Brasil*. 2 ed. São Paulo, Atlas, 1996.
- IBRACON – INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. *Princípios contábeis*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- IUDÍCIBUS, S. *Teoria da contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- , MARTINS, E., GELBCKE, E. R. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- MATARAZZO, D. C. *Análise financeira de balanços*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- SILVA, J. P. *Análise financeira das empresas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.