

O RECONHECIMENTO DAS RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NA CONTABILIDADE DE EMPRESAS BRASILEIRAS ¹

Sofia Jacoby Ruaro²

Ana Tércia Lopes Rodrigues³

RESUMO

A receita gerada internamente em uma entidade é a maior responsável pelo lucro atingido no final de um período contábil. As fontes de receitas em uma empresa podem ser várias, entretanto, os casos onde existem as maiores dúvidas e discussões são as receitas vinculadas as prestações de serviços. Apesar de existir uma regulamentação eficaz nesse quesito, o reconhecimento adequado das receitas com prestações de serviços são tratados ainda com bastante cautela, visto a importância do assunto. A normatização das demonstrações financeiras que regula o mercado de capitais nacional é feita pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). As empresas abertas devem evidenciar em política contábil, os métodos de reconhecimento da receita bem como a mesma é mensurada. Assim sendo, o objetivo deste estudo é verificar como se dá o reconhecimento das receitas nas empresas que em algum momento prestam serviços. Foi realizada uma pesquisa descritiva, documental e com abordagem qualitativa, onde se analisou uma empresa classificada em cada um dos setores econômicos listados na BM&FBovespa, no período de 2013. As nove empresas selecionadas possuem receitas com prestações de serviços e observou-se que todas elas declaram em suas políticas contábeis de que forma as suas receitas são reconhecidas. Nos casos onde existem receitas diferidas, as mesmas encontram-se contabilizadas no passivo da companhia e na grande maioria dos casos, mencionadas em nota explicativa, por tratar-se de uma receita relevante para as entidades em questão.

Palavras-chave: Receita. Reconhecimento de receita. Prestação de Serviço. BM&FBovespa

ABSTRACT

The revenue internally generated in an entity is the most important reason for the profit achieved at the end of an accounting period. The revenue sources in a company can come from several forms; however, the cases which there are the grave doubts and discussions are the revenues associated with the provision of service. Despite the existence of an effective regulation in this item, the appropriate revenue recognition with the provision of service is still treated cautiously, since this issue's importance. The normalization of the financial statements that regulates the national capital market is made by the Brazilian Securities Commission (CVM). The public companies must highlight in an accounting policy, the revenue recognition methods as well as the revenue is measured. Therefore, the purpose of this study is to verify how does the revenue recognition works in the companies that at some point

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2014, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (sofiajruario@hotmail.com).

³ Orientadora: Mestre em Administração e Negócios pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (ana.tercia@ufrgs.br).

provide services. It was held a descriptive and documental research with a qualitative approach where it was analysed a company classified in one of the each economic sectors listed at BM&FBovespa, in the 2013 period. The nine selected companies have revenues with the provision of services and it was observed that all of them declare in their accounting polices how their revenues are recognized. In the cases which there are deferred income, those are accounted in the companies' liability and in the majority of them, the revenue is mentioned in a cover note, as it is a relevant revenue for these entities at issue.

Keywords: Revenue. Revenue recognition. Provision of services. BM&FBovespa

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade possui como seu objetivo principal, o estudo sobre o patrimônio das entidades. Esse estudo revela desde alterações patrimoniais ocorridas em períodos comparativos, como também, a aplicação e a variação de dados econômico-financeiros. Através da análise desses dados, chegamos a fatos e consequências essenciais tanto para as tomadas de decisões internas da companhia, quanto para a utilização de usuários externos como fonte de informação.

No início dos anos 2000, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) elaborou um projeto que reformulava a Lei 6.404/76, até então, Lei das Sociedades Anônimas (SAs). O objetivo era claro: Modernizar a lei societária, tornando a contabilidade um objeto de estudos a nível internacional.

Desta forma, após sete anos de discussões sobre a revisão da lei, no dia 28 de dezembro de 2007, a Lei 11.638 foi sancionada pelo Presidente da República em resposta a modificação da Lei 6.404/76. E após esta data, em 2009, a lei 11.941 veio trazendo mais algumas alterações com o intuito de auxiliar no processo de internacionalização.

Um dos principais impactos gerados pelas leis vigentes foi o processo de normatização das práticas contábeis, ou seja, as normas e princípios contábeis vigentes devem estar em consonância com os padrões internacionais. E este processo de convergência é coordenado pelo Comitê de Práticas Contábeis (CPC).

Conforme exposto pela Receita Federal do Brasil,

O CPC tem como objetivo de estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre Procedimentos de Contabilidade e divulgar informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Uma das grandes preocupações dentro das empresas é o que move o reconhecimento da receita visto que a maioria delas visa o lucro. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 224)

constatam que “as receitas são o fluido vital da empresa. Sem receitas, não haveria lucros. Sem lucros, não haveria empresa”. Sendo assim, a receita e o lucro são essenciais para uma entidade, comprometendo a sua continuidade no momento em que não for dada a devida atenção para estes pontos.

Mesmo o pronunciamento sendo claro em relação a este tópico, ainda existem inúmeras discussões sobre a maneira apropriada de reconhecer. Muitas vezes a falta de conhecimento contábil ou uma falha nos controles internos, gera formas errôneas de entendimento e isso acaba afetando de forma considerável, a saúde financeira da entidade.

Sendo assim, de acordo com o exposto acima, surge a questão que motiva esta pesquisa: identificar as formas de reconhecimento da receita de prestações de serviço em empresas de diferentes setores econômicos, cumprindo com as exigências legais vigentes?

A norma contábil no Brasil que trata sobre o assunto citado, é o CPC 30 (R1) – Receitas, a qual equivale ao IAS 18 – *Revenue* do IASB (*International Accounting Standards Board*).

O objetivo deste artigo é analisar o real reconhecimento da receita de prestação de serviço das empresas brasileiras, com base no CPC 30 (R1) - Receitas, aplicando esta análise em uma empresa, de cada setor econômico listado na BM&FBovespa.

Este artigo está organizado da seguinte forma: introdução; base teórica; procedimentos metodológicos; análise de dados; e considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico são abordados os fundamentos teóricos que apresentam o presente estudo. Inicialmente, define-se receita bem como sua natureza. Em seguida, discutem-se as diferenças entre receitas e ganhos, os métodos de mensuração da receita e reconhecimento da mesma para empresas prestadora de serviços e por fim, os estudos relacionados a este assunto.

2.1 DEFINIÇÕES DE RECEITA

A receita pode ser classificada como um recurso oriundo da venda de mercadorias e prestações de serviços, mas pode ser traduzida também como a entrada de fluxos de caixa. Diversos autores discorrem sobre as definições de receita. Alguns conseguem demonstrar de forma mais clara o que de fato é receita e o que ela representa, mas eles acabam sendo unânimes em suas constatações.

A entrada de fluxo de caixa, para Santos *et al* (2007, p. 127), “ocorre quando da entrega de mercadoria ou produto, ou ainda quando o serviço já foi prestado ao cliente, pois nesse momento o dinheiro já foi recebido ou a entidade adquiriu o direito de recebê-lo no futuro”. Ou seja, a entrada desses fluxos de caixa normalmente acontece quando o processo de ganho na entidade é reconhecido.

Em outras palavras, Almeida (2014, p. 172) representa receita como sendo,

Entradas brutas de benefícios econômicos durante o ano, que resultam em aumento do lucro do exercício ou redução do prejuízo do exercício da entidade, e conseqüentemente acréscimo do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionado às contribuições dos proprietários.

Em função do foco do trabalho ser as receitas com prestações de serviços, o Quadro 1 demonstra um exemplo da contabilização da receita referente a uma prestadora de serviço com recebimento a prazo.

Quadro 1 – Contabilização de uma receita de prestação de serviços com recebimento a prazo.

Contas/Histórico	Débito	Crédito
Contas a receber de clientes (ativo)	5.000	
Receita de prestação de serviços (demonstração do resultado)		5.000

Fonte: Almeida (2014, p. 172)

O Quadro 2 demonstra um exemplo da contabilização da receita referente a uma prestadora de serviço com recebimento a vista.

Quadro 2 – Contabilização de uma receita de prestação de serviços com recebimento a vista

Contas/Histórico	Débito	Crédito
Conta-corrente bancária (ativo)	4.000	
Receita de prestação de serviços (demonstração do resultado)		4.000

Fonte: Almeida (2014, p. 172)

Através dos exemplos demonstrados por Almeida, verificamos que a contabilização da receita no resultado é a mesma para os recebimentos a vista e a prazo na prestação de serviço. O que muda nas duas situações são os lançamentos patrimoniais. Ambos são lançados no ativo, entretanto, em subcontas diferentes: Contas a receber quando o recebimento é a prazo e caixa e equivalentes de caixa quando o recebimento é a vista.

Os quadros demonstrados acima são básicos e servem apenas para demonstrar a contabilização inicial de recebimentos de receita.

De acordo com as informações legais e vigentes no país, conforme o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, em seu CPC 30 (R1) (2012, p. 2),

A receita é definida como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

Atualmente, a receita tornou-se um dos assuntos mais relevantes e discutidos na contabilidade. Especialmente em relação a quando se dá o momento de reconhecimento da receita.

Segundo Almeida (2014, p. 172),

A complexidade está no sentido de que, em alguns casos, dependendo da operação e do negócio em que a sociedade atua, será exigido alto grau de julgamento pela administração da entidade. E a relevância está relacionada com o fato de que a receita está computada no resultado e influencia na determinação do lucro da entidade e conseqüentemente, no valor do dividendo que será distribuído, bem como nos impostos que serão recolhidos.

O Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) é fundamental para que exista um bom entendimento sobre receita. Entretanto, Almeida foi bastante claro mencionando a importância das informações em nível de reconhecimento e demonstração. É ressaltado por Iudícibus (2009), que ultimamente, na literatura contábil de um modo geral, a ideia de receita está mais voltada para os aspectos de quando reconhecer e em que montante do que na caracterização de sua natureza.

Almeida (2014, p. 172), ainda enfatiza a importância que se deve dar para as contribuições dos sócios e proprietários, mencionando que essas contribuições,

Para aumento do capital social da entidade são acréscimos do patrimônio líquido da entidade que não representam receitas. Ou seja, o aumento de capital não deve ser atrelado à receita, mas sim a uma contribuição de recursos. Enquanto que a receita é aquela gerada através da venda do negócio da empresa ou da prestação de serviço da mesma.

Conforme exposto por Ribeiro Filho *et al* (2009, p. 122) apud Schroeder,

A essência da teoria da entidade é que credores, bem como acionistas, contribuem recursos para a firma, e a empresa existe como uma entidade separada e distinta desses dois grupos. Os ativos e passivos pertencem à firma e não aos proprietários. A receita é recebida tornando-se propriedade da entidade, e as despesas incorridas são obrigações da entidade. Qualquer lucro pertence a entidade e é apropriado aos acionistas quando um dividendo é declarado.

O Quadro 3 demonstra um exemplo da contabilização de contribuição do proprietário ou sócio para aumento de capital no patrimônio líquido, não representando receita.

Quadro 3 – Contabilização para aumento de capital social.

Contas/Histórico	Débito	Crédito
Conta-corrente bancária (ativo)	16.000	
Capital social (patrimônio líquido)		16.000

Fonte: Almeida (2014, p. 172)

Não se aprofundará o assunto relacionado ao patrimônio líquido. Foi feita apenas uma pequena abordagem para que não existam dúvidas sobre os montantes que representam receita e o que representa patrimônio líquido na entidade.

Analisando o impacto da receita em nível internacional, segundo Scherer (2002) apud *International Accounting Standarts Board* (IASB), a receita é o aumento dos benefícios econômicos em um período de tempo onde ocorre o aumento do ativo ou a diminuição do passivo. Ainda, Scherer (2002) apud *Financial Accouting Standarst Board* (FASB), deixa claro que as receitas são aumentos de ativos ou a liquidação de passivos de uma entidade em função da entrega do produto ou da prestação de serviço.

Sendo assim, verificamos que ocorrem reflexões sobre os conceitos e definições de receita há anos e não apenas em nível nacional. Mas no final, conclui-se que as receitas são mantidas efetivamente como a transferência dos bens, produtos ou serviços das entidades para os clientes.

Iudícibus (2009) ainda destaca que as definições de receita se fixam nos aspectos de quando reconhecê-la e em que montante, em detrimento da caracterização de sua natureza. O que ele quis dizer é que muitas das definições expostas pela gama de autores que trata o assunto referem-se aos efeitos da receita sobre o ativo e ao patrimônio líquido e à entrega efetiva de bens e serviços. Mas que a real importância desse assunto é de fato sobre quando reconhecer a receita e principalmente, quando considerá-la uma receita ou um ganho.

2.1.1 DISTINÇÃO ENTRE RECEITAS E GANHOS

A distinção mais apropriada retrata a receita como atividade principal ou básica da empresa, ou seja, está ligada às atividades operacionais. Enquanto que o ganho estaria atrelado às atividades não previstas da entidade.

Conforme exposto por Hendriksen e Van Breda (1999), a receita é decorrente das atividades produtoras de riqueza para a empresa e os ganhos decorrem de transferências inesperadas de riqueza. Em outras palavras, ganhos não estariam relacionados com as operações normais da entidade.

Para Santos et al. (2007, p. 131), as diferenças entre receitas e ganhos, são:

- (a) as receitas resultam das operações principais da entidade, enquanto os ganhos, de atividades periféricas ou incidentais;
- (b) as receitas são normalmente obtidas (obtem-se o direito de recebê-las), enquanto os ganhos resultam de transações não recíprocas, a exemplo do recebimento de doações e
- (c) as receitas são apresentadas pelo seu valor bruto, enquanto os ganhos, pelos seus valores líquidos.

2.2 MENSURAÇÃO DA RECEITA

Para Iudícibus (2009, p. 151), a mensuração de receita “exige que se determine o valor de troca do produto ou serviço prestado pela empresa”. Ou seja, o valor do dinheiro que será recebido em troca da geração daquela receita.

Santos *et al.* (2007, p. 129), enfatiza que “as receitas são geralmente reconhecidas no momento em que culmina o processo de ganho”, ou seja, é o direito da empresa de receber o que lhe é devido. É a entrada de fluxo de caixa em troca da mercadoria e do produto entregue ou da prestação do serviço feita ao cliente.

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, em seu CPC 30 (R1) (2012, p. 4), a receita “é mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida, ou a receber, deduzida de quaisquer descontos comerciais (*trade discounts*) e/ou bonificações (*volume rebates*) concedidos pela entidade ao comprador”.

A mensuração correta do valor de um bem ou direito deve ser avaliada de forma padrão. Desta forma, o valor justo é uma forma de mensurar um ativo ou passivo, com base em preços de mercado, e não o valor que este ativo (ou passivo) apresenta para uma determinada entidade (Comitê de Pronunciamentos Contábeis em seu CPC 46: Mensuração do Valor Justo, 2012). Em outras palavras, valor justo nada mais é do que o valor pelo qual um ativo pode ser permutado e um passivo liquidado.

Ainda para Santos et al (2007, p. 130), as empresa possuem algumas dificuldade de mensurar as receitas. Entre algumas delas, pode-se citar:

- (a) a falta de clareza dos objetivos estabelecidos e os obstáculos encontrados para determinar uma taxa eficiente para o cálculo do valor presente líquido das futuras entradas de caixa e
- (b) a determinação do período exato em que deve ser relatado o reconhecimento das receitas.

Sendo assim, a melhor maneira de mensurar a receita é determinar o valor de troca do produto ou do serviço prestado. É justamente esse valor de troca, que representa o valor naquele instante a ser recebido.

2.3 RECONHECIMENTO DA RECEITA

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis no seu CPC 30 (R1) (2012, p. 2), destaca que “a receita deve ser reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados”.

As receitas podem ser provenientes de diversas formas. O CPC 30 (R1) aplica-se na contabilização das seguintes: venda de bens, prestação de serviços e utilização, por parte de terceiros, de outros ativos da entidade que geram juros, royalties e dividendos.

O foco desse artigo é para as receitas que são geradas a partir das prestações de serviço. Entretanto, será dada uma breve introdução sobre o reconhecimento de receita nos outros dois casos.

Para Santos *et al* (2007, p. 131), “o ponto usual de reconhecimento da receita é o ponto-de-venda”. No momento da venda do produto e/ou da mercadoria, é possível visualizar cinco pontos importantes para reconhecer a receita da entidade. São eles:

- (a) mensurar com confiabilidade o valor da receita;
- (b) reconhecer a existência da receita;
- (c) ser entregue o produto ao cliente;
- (d) mensurar os gastos necessários à venda bem como estimar com precisão os gastos posteriores à venda, já que a maior parte do esforço para efetuar a transação já foi efetuada e
- (e) estimar o valor de realização da receita

Desta forma, para Santos *et al* (2007), nota-se que o reconhecimento da receita é crucial para atingir os objetivos da contabilidade. É através desse correto e apropriado reconhecimento, que se mensuram os resultados de um período.

E ainda, enfatiza-se a importância desses resultados, que nada mais são do que o lucro das entidades. E no momento que a empresa está reconhecendo sua receita de forma apropriada, ela está visando bons resultados para a sua companhia.

2.3.1 VENDA DE BENS

Para reconhecer a receita oriunda da venda de produtos e/ou mercadorias, a empresa deve estar em consonância com os parágrafos 14 a 19 do Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) – Receitas, onde, de forma geral, enfatiza as seguintes condições para reconhecimento:

- a) Transferência dos riscos e benefícios mais significativos ao comprador;

- b) A empresa não deve manter envolvimento contínuo na gestão dos bens que foram vendidos nem controle sobre eles;
- c) O valor da receita deve ser mensurado com confiabilidade;
- d) Os benefícios econômicos ligados à venda do bem devem ser prováveis e
- e) As despesas que forem incorridas ou as que serão incorridas com o processo de venda devem ser mensuradas com confiabilidade.

2.3.2 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Para reconhecer a receita oriunda das prestações de serviços, a empresa deve estar em consonância com os parágrafos 20 a 28 do Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) – Receitas, onde, de forma geral, enfatiza as seguintes condições para reconhecimento:

- a) O valor da receita deve ser mensurado com confiabilidade;
- b) Os benefícios econômicos ligados à prestação do serviço fluirão para a entidade;
- c) O período entre a execução da prestação do serviço e o término do período de reporte deve ser mensurado com confiabilidade e
- d) As despesas que forem incorridas ou as que serão incorridas com o processo da prestação de serviço devem ser mensuradas com confiabilidade.

2.3.3 JUROS, *ROYALTIES* E DIVIDENDOS

Para reconhecer a receita oriunda das prestações de serviços, a empresa deve estar em consonância com o parágrafo 29 do Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) – Receitas, onde, de forma geral, enfatiza as seguintes condições para reconhecimento:

- a) For provável que os benefícios econômicos fluirão para a entidade;
- b) O valor da receita deve ser mensurado com confiabilidade;

2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

O tema abordado neste artigo “reconhecimento de receitas de prestações de serviços” é discutido há anos em função da importância que o assunto tem para a contabilidade e também para a entidade. Em função dessa importância, foram realizadas publicações e estudos sobre este assunto, sendo que, a maioria faz parte do referencial teórico deste artigo. Os principais casos serão abordados neste tópico.

O trabalho feito por Hendriksen e Van Breda (1999) que trata de teoria da contabilidade, enfatiza a importância da receita para as entidades que visam o lucro.

Scherer (2002) fez sua dissertação de mestrado sobre os acréscimos e decréscimos de riquezas no patrimônio das entidades e com um tópico especial sobre a receita e seu reconhecimento. Ele destacou a importância de reconhecer esses acréscimos e decréscimos de riqueza das entidades no momento em que ocorrem e não apenas quando se realizam.

Iudícibus (2009) também em seu trabalho sobre teoria da contabilidade considera o tópico de receitas um dos mais importantes para a contabilidade, pois ele acredita que as receitas não recebem a atenção adequada, que deveriam receber, na literatura nacional.

Santos *et al* (2007) procuraram analisar diversas publicações sobre o que tange as definições de receita e os aspectos de mensuração e reconhecimento fazendo um entendimento sobre diversas obras e autores.

Almeida (2014) fez um estudo sobre o reconhecimento da receita, tendo, inicialmente, definido o que é receita, como divulgá-la, como mensurá-la e, por fim, discorreu sobre os diferentes tipos de transação de receita citando exemplos e situações diversas de como reconhecê-la.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste artigo foi classificada conforme os seguintes tópicos: (a) pela forma de abordagem do problema, (b) de acordo com os seus objetivos e (c) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

Quanto ao primeiro tópico, sobre a abordagem do problema, o referente estudo classifica-se como pesquisa qualitativa em função da utilização de análises detalhadas sobre o assunto pesquisado (RAUPP; BEUREN, 2013). A pesquisa é qualitativa em função de ter analisado a mensuração, a divulgação e a identificação do reconhecimento de receita nas demonstrações financeiras das companhias selecionadas, analisando como as mesmas estão sendo apresentadas e se estão de acordo com as normas vigentes.

Em relação aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva, pois o foco foi descrever as características sobre o reconhecimento de receita em atividades de prestação de serviço, bem como a sua mensuração e a sua divulgação com base em fenômenos ocorridos ou numa população pré-estabelecida.

Os dados foram extraídos das demonstrações financeiras das empresas selecionadas e compilados para que fossem feitas as avaliações requeridas sobre as receitas de serviços exigidas pelo objeto deste artigo.

Sobre os procedimentos técnicos utilizados, o trabalho é classificado como pesquisa documental. Nesta pesquisa foram utilizados materiais tais como: demonstrações financeiras, relatórios de empresas, livros, artigos científicos de revistas e de congressos, legislações e normatizações, e demonstrações contábeis das empresas.

A população utilizada para a realização desta pesquisa foram empresas que possuem entre suas receitas, receitas com prestação de serviço. O critério foi o de escolher uma empresa de cada setor econômico listada na BM&FBovespa, conforme Quadro 4 demonstrativo abaixo:

Quadro 4 – Classificação BM&FBovespa – Setor Econômico, Segmento e Empresas.

Setor Econômico	Segmento	Empresa selecionada para análise
Bens Industriais	Serviços Diversos	Altus Sistemas de Automação S.A.
Construção e Transporte	Transporte Aéreo	LATAM Airlines Group S.A.
Consumo Cíclico	Serviços Educacionais	Estácio Participações S.A.
Consumo não Cíclico	Serviços Médicos e Hospitalares. Análises e Diagnósticos.	ODONTOPREV S.A.
Financeiro e Outros	Serviços Financeiros Diversos	CIELO S.A.
Materiais Básicos	-	-
Petróleo, Gás e Biocombustível	Equipamentos e Serviços	OSX Brasil S.A.
Tecnologia da Informação	Programas e Serviços	TOTVS S.A.
Telecomunicações	Telefonia Móvel	TIM Participações S.A.
Utilidade Pública	Energia Elétrica	Cia Estadual de Geração e Transmissão de Energia Elétrica.

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2014).

Para o setor econômico Materiais Básicos, não foram identificados segmentos e empresas que possuem receitas com prestações de serviços. Desta forma, este setor não foi analisado.

Foram utilizadas para esta análise, as demonstrações contábeis consolidadas do ano de 2013 visando analisar a influência das práticas contábeis vigentes no Brasil com o que está sendo divulgado nas demonstrações financeiras. As demonstrações contábeis utilizadas foram:

Balanco Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, as Notas Explicativas e o Parecer dos Auditores Independentes.

A coleta das informações se deu através das demonstrações contábeis, notas explicativas e informações das empresas selecionadas, disponíveis nos sites da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e BM&FBovespa. Em seguida, foram compilados os dados, analisados e interpretados com o auxílio dos artigos, selecionando as informações que mais se relacionam com o objetivo deste estudo.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Conforme o objetivo estabelecido neste artigo, de analisar o reconhecimento das receitas de prestação de serviços de empresas listadas na BM&FBovespa, foram compiladas informações exigidas pela legislação contábil brasileira em formato de quadro para melhor visualização.

Conforme mencionado anteriormente, foi selecionada uma empresa de cada setor econômico classificado pela BM&FBovespa. As informações expostas nos quadros abaixo são compostas por: setor econômico e segmento de atividade, os tipos de receitas operacionais da Companhia em análise; se o reconhecimento está sendo feito de forma adequada e em consonância com a política contábil, se a Companhia possui receitas diferidas e as formas de mensuração das receitas.

As análises foram efetuadas de forma individual para cada empresa conforme informações divulgadas em demonstrações financeiras publicadas no site da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) referente ao ano de 2013 e, ao final, foram realizadas uma análise e uma conclusão geral para todas as Companhias.

O Quadro 5 apresenta as informações compiladas referentes à empresa Altus Sistema de Automação S.A.

Quadro 5 – Reconhecimento de Receita – Altus Sistema de Automação S.A..

Ano	Setor Econômico e Segmento, respectivamente:	Segregação das Receitas Operacionais da Companhia	Reconhecimento adequado das Receitas de Serviço conforme política contábil?	Possui Receitas Diferidas (Receita proveniente de Serviços não Prestados)?	Mensuração da Receita
2013	Bens Industriais e Serviços Diversos.	(a) Venda de Produtos; (b) Prestação de Serviços e	Sim.	Sim.	A receita é mensurada pelo valor justo da contraprestação

		(c) Contratos de Construção.			recebida ou a receber.
--	--	------------------------------	--	--	------------------------

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2014).

Conforme Demonstração Financeira de 2013 da Companhia, coletada do site da CVM, o contexto operacional diz que:

A companhia tem por objeto social o desenvolvimento, a fabricação e comercialização de equipamentos eletrônicos, a automação industrial e automação predial, a prestação de serviços na área de automação industrial e predial e a participação no capital de outras empresas.

A companhia possui três tipos de receitas operacionais: (a) Venda de Produtos, (b) Prestação de Serviços e (c) Contratos de Construção. Entretanto, a análise e o objetivo deste artigo são as receitas oriundas das Prestações de Serviços. Desta forma, devem-se considerar apenas os itens (b) Prestações de Serviços e (c) Contratos de Construção. Na Altus Sistemas de Automação S.A., as receitas com prestações de serviços são basicamente atividades relacionadas ao desenvolvimento de equipamentos eletrônicos, bem como a prestação de serviços nas áreas de automação predial e industrial.

Conforme estabelecido em política contábil, a Receita de Prestação de Serviços (b) é reconhecida conforme a etapa de serviços já realizados à data-base do balanço, na medida em que os custos destes serviços possam ser mensurados com segurança.

Os Contratos de Construção (c) são reconhecidos conforme percentual de conclusão: receita contratual é reconhecida na competência em que o serviço é prestado, bem como o custo incorrido para tal prestação. O recebimento financeiro é registrado nas contas de “Adiantamentos de Clientes”, no passivo da companhia, também conhecido como Receita Diferida. Ou seja, está ocorrendo uma entrada de receita onde o serviço ainda não foi efetivado.

O Quadro 6 apresenta as informações compiladas referentes à empresa LATAM Airlines Group S.A.

Quadro 6 – Reconhecimento de Receita – LATAM Airlines Group S.A..

Ano	Setor Econômico e Segmento, respectivamente:	Segregação das Receitas Operacionais da Companhia	Reconhecimento adequado das Receitas de Serviço conforme política contábil?	Possui Receitas Diferidas (Receita proveniente de Serviços não Prestados)?	Mensuração da Receita
2013	Construção e Transporte e Transporte Aéreo.	(a) Prestação de Serviços.	Sim.	Sim.	Não há informações nas Demonstrações Financeiras

					consultadas, sobre a base de mensuração das receitas.
--	--	--	--	--	---

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2014).

Conforme Demonstração Financeira de 2013 da Companhia, coletada do site da CVM, o contexto operacional diz que “a Companhia tem por objeto social, primordialmente, a participação direta no capital de empresas dedicadas à atividade de transporte aéreo”.

A companhia possui apenas um tipo de receita operacional: (a) Prestação de Serviços. Onde existe a segregação de serviços entre os segmentos de transporte aéreo e de transporte de cargas.

Conforme estabelecido em política contábil, a receita de prestação de serviços (a) é reconhecida quando os serviços de transporte são executados.

Além disso, ocorre o reconhecimento quando da prestação de serviços, onde existe a receita proveniente de “bilhetes-prêmio”, conhecidos popularmente como “milhas”.

Os bilhetes vendidos e ainda não utilizados (não voados) são registrados em conta de passivo, denominada “Receita Diferida” e representa receita cujo serviço ainda não foi prestado. Se, no prazo de oito meses, o bilhete não for utilizado, a companhia reconhece a receita na sua demonstração do resultado.

Em 2012, ocorreu um fato em uma das controladas da LATAM S.A. A contabilização de receitas diferidas de maneira equivocada pela TAM S.A. (empresa controlada pela LATAM S.A.), provocou um passivo a descoberto na companhia, no ano de 2012. A situação só foi revertida após a injeção de capital da empresa controladora, LATAM S.A., estabelecida no Chile. Os sistemas de gestão da companhia, entre 2008 e 2011, realizaram a verificação dos bilhetes vendidos, mas ainda não voados (serviços não prestados) de maneira ineficiente, causando o reconhecimento de receitas cujos bilhetes haviam sido vendidos, porém ainda sem a prestação do serviço de transporte.

A companhia identificou posteriormente o erro, e reapresentou suas Demonstrações Financeiras contendo as correções realizadas (tais correções são escopo do CPC 23/IAS 08 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro e não são abordadas neste artigo).

O fato ocorrido com a LATAM S.A. expõe a dificuldade que pode existir no reconhecimento de receitas conforme normas contábeis vigentes no Brasil, cuja premissa “essência sobre a forma”, requer um sistema de controles internos eficientes, bem como o

conhecimento pleno das atividades realizadas pela companhia, pelos responsáveis das Demonstrações Contábeis.

O Quadro 7 apresenta as informações compiladas referentes à empresa Estácio Participações S.A.

Quadro 7 – Reconhecimento de Receita – Estácio Participações S.A.

Ano	Setor Econômico e Segmento, respectivamente:	Segregação das Receitas Operacionais da Companhia	Reconhecimento adequado das Receitas de Serviço conforme política contábil?	Possui Receitas Diferidas (Receita proveniente de Serviços não Prestados)?	Mensuração da Receita
2013	Consumo Cíclico e Serviços Educacionais.	(a) Prestação de Serviços.	Sim.	Sim.	A receita é mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2014).

Conforme Demonstração Financeira de 2013 da Companhia, coletada do site da CVM, o contexto operacional diz que:

A Estácio Participações S.A.e suas controladas (conjuntamente, "o Grupo") tem como atividades preponderantes o desenvolvimento e/ou administração de atividades e/ou instituições nas áreas de educação de nível superior, educação profissional e/ou outras áreas associadas à educação, a administração de bens e negócios próprios, e a participação, como sócio ou acionista, em outras sociedades simples ou empresárias, no Brasil.

A empresa possui apenas um tipo de receita operacional: (a) Prestação de Serviços. Na Estácio Participações S.A., as Receitas com Prestações de Serviços são oriundas de serviços prestados na área de educação.

Conforme estabelecido em política contábil, as receita são reconhecidas quando o valor puder ser mensurado com segurança e, além disso, quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a Companhia.

Foi identificada na demonstração consolidada da companhia do ano de 2013, uma espécie de Receita Diferida, comum nas instituições de ensino.

Observando as contas patrimoniais da Companhia, identificou-se registrado dentro do Passivo Circulante, a conta “Mensalidades recebidas antecipadamente” (Nota Explicativa 29 na Demonstração Financeira de 2013 da Companhia). Os saldos contabilizados nessa conta representam os valores recebidos antecipados de estudantes em troca de descontos, ou seja, é

um recebimento financeiro cujos serviços ainda não foram prestados. Os mesmos serão apropriados no resultado apenas quando o serviço for prestado ao aluno.

O Quadro 8 apresenta as informações compiladas referentes à empresa ODONTOPREV S.A.

Quadro 8 – Reconhecimento de Receita – ODONTOPREV S.A.

Ano	Setor Econômico e Segmento, respectivamente:	Segregação das Receitas Operacionais da Companhia	Reconhecimento adequado das Receitas de Serviço conforme política contábil?	Possui Receitas Diferidas (Receita proveniente de Serviços não Prestados)?	Mensuração da Receita
2013	Consumo não Cíclico e Serviços Médicos e Hospitalares. Análises e Diagnósticos.	(a) Prestação de Serviços (Contraprestações Líquidas) e (b) Vendas de Bens e Serviços.	Sim.	Sim.	A receita é mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2014).

Conforme Demonstração Financeira de 2013 da Companhia, coletada do site da CVM, o contexto operacional diz que:

A ODONTOPREV S.A. tem como objeto social a atividade de operação de planos privados de assistência odontológica e, nesse sentido, a administração, comercialização ou disponibilização dos referidos planos destinados a pessoas jurídicas e/ou físicas, bem como a participação, como sócia, acionista ou cotista em outras sociedades civis ou comerciais, em empreendimentos comerciais de qualquer natureza, no Brasil e/ou no exterior, e a administração de bens próprios e/ou de terceiros.

A empresa possui dois tipos de receitas operacionais: (a) Prestação de Serviços (Contraprestações Líquidas) e (b) Venda de Bens e Serviços. Entretanto, a análise e o objetivo deste artigo são as receitas oriundas das Prestações de Serviços. Desta forma, deve-se considerar apenas o item (a) Prestações de Serviços. Na ODONTOPREV S.A., as Receitas com Prestações de Serviços são basicamente operações de planos de saúde odontológica que comercializa tais planos entre pessoas físicas e jurídicas.

Conforme estabelecido em política contábil, a companhia reconhece suas receitas conforme estabelecido em contrato (valor da mensalidade pré-acordada com o cliente), para os dias referentes ao mês de corte das demonstrações. Caso a cobertura do plano oferecido tenha início em um mês e vencimento no mês seguinte, o montante correspondente ao mês posterior é registrado em conta de passivo (faturamento antecipado) e reconhecido no resultado conforme sua competência.

O Quadro 9 apresenta as informações compiladas referentes à empresa CIELO S.A.

Quadro 9 – Reconhecimento de Receita – CIELO S.A.

Ano	Setor Econômico e Segmento, respectivamente:	Segregação das Receitas Operacionais da Companhia	Reconhecimento adequado das Receitas de Serviço conforme política contábil?	Possui Receitas Diferidas (Receita proveniente de Serviços não Prestados)?	Mensuração da Receita
2013	Financeiro e Outros e Serviços Financeiros Diversos.	(a) Comissões cobradas de estabelecimentos comerciais; (b) Aluguel de equipamentos e (c) Prestação de Serviços.	Sim.	Não.	A receita é mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2014).

Conforme Demonstração Financeira de 2013 da Companhia, coletada do site da CVM, o contexto operacional diz que:

A CIELO S.A. tem como objetivo principal a prestação de serviços relacionados a cartões de crédito e de débito e outros meios de pagamento, bem como a prestação de serviços correlatos, tais como o credenciamento de estabelecimentos comerciais e de prestadores de serviços; o aluguel, a instalação e a manutenção de terminais eletrônicos; e a coleta de dados e de processamento de transações eletrônicas e manuais.

A empresa possui três tipos de receitas operacionais: (a) Comissões cobradas de estabelecimentos comerciais, (b) Aluguel de equipamentos e (c) Prestações de Serviços. Entretanto, a análise e o objetivo deste artigo são as receitas oriundas das Prestações de Serviços. Desta forma, deve-se considerar apenas o item (c) Prestações de Serviços. Na CIELO S.A., as Receitas com Prestações de Serviços são basicamente a utilização de rede e outros serviços relacionados aos meios de pagamento eletrônico.

Conforme estabelecido em política contábil, as receita são reconhecidas na medida em que os benefícios econômicos para a Companhia sejam gerados. E, além disso, que os seus valores possam ser mensurados com confiança.

As transações ocorridas com os cartões de débito e crédito são apropriadas no resultado na data da transação. As receitas de outros tipos de serviços (como por exemplo, parcerias e estabelecimentos comerciais), são reconhecidas no resultado quando o serviço for efetivamente realizado.

Observando as contas patrimoniais e as notas explicativas da Companhia, não foram encontradas receitas diferidas na data das demonstrações financeira, ou seja, é possível

concluir que a companhia não possui recebimentos financeiros cujos serviços ainda não foram prestados em montantes relevantes.

O Quadro 10 apresenta as informações compiladas referentes à empresa OSX Brasil S.A.

Quadro 10 – Reconhecimento de Receita – OSX Brasil S.A.

Ano	Setor Econômico e Segmento, respectivamente:	Segregação das Receitas Operacionais da Companhia	Reconhecimento adequado das Receitas de Serviço conforme política contábil?	Possui Receitas Diferidas (Receita proveniente de Serviços não Prestados)?	Mensuração da Receita
2013	Petróleo, Gás e Biocombustível e Equipamentos e Serviços.	(a) Venda de Produtos; (b) Prestação de Serviços; (c) Arrendamento Mercantil e (d) Contratos de Construção.	Sim.	Sim.	A receita é mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2014).

Conforme Demonstração Financeira de 2013 da Companhia, coletada do site da CVM, o contexto operacional diz que:

A OSX Brasil S.A. tem como objeto a participação direta ou indireta no capital social de outras sociedades, nacionais ou estrangeiras, dedicadas ao setor de equipamentos e serviços para a indústria offshore de óleo e gás natural, com atuação integrada nos segmentos de construção naval, afretamento de unidades de exploração e produção (E&P) e serviços de operação e manutenção (O&M).

A empresa possui quatro principais receitas operacionais: (a) Venda de Produtos, (b) Prestação de Serviços, (c) Arrendamento Mercantil e (d) Contratos de Construção. Entretanto, a análise e o objetivo deste artigo são as receitas oriundas das Prestações de Serviços. Desta forma, devem-se considerar apenas os itens (b) Prestações de Serviços e (d) Contratos de Construção. Na OSX Brasil S.A., as Receitas com Prestações de Serviços são baseadas basicamente em atividades relacionadas à engenharia e construção.

Conforme estabelecido em política contábil, as receitas de Prestação de Serviços (b) são reconhecidas em função de sua realização, e apenas quando não há incertezas sobre sua realização. Os contratos de construção (c) são reconhecidos conforme porcentagem de conclusão: receita contratual é reconhecida na competência em que o serviço é prestado, bem como o custo incorrido para tal prestação. O recebimento financeiro é registrado nas contas de

“Adiantamentos de Clientes”, registradas no passivo da companhia, também conhecido como Receitas Diferidas.

O Quadro 11 apresenta as informações compiladas referentes à empresa TOTVS S.A.

Quadro 11 – Reconhecimento de Receita – TOTVS S.A.

Ano	Setor Econômico e Segmento, respectivamente:	Segregação das Receitas Operacionais da Companhia	Reconhecimento adequado das Receitas de Serviço conforme política contábil?	Possui Receitas Diferidas (Receita proveniente de Serviços não Prestados)?	Mensuração da Receita
2013	Tecnologia da Informação e Programas e Serviços.	(a) Taxas de Licenciamento; (b) Serviços e (c) Manutenção.	Sim.	Não.	A receita é mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2014).

Conforme Demonstração Financeira de 2013 da Companhia, coletada do site da CVM, o contexto operacional diz que:

A TOTVS S.A. tem por objeto o desenvolvimento e a comercialização de direitos de uso de sistemas informatizados, plataforma de processos, prestação de serviços de implementação, consultoria, assessoria e manutenção, a eles relacionados. Os principais softwares desenvolvidos pela Companhia são aplicativos do tipo Enterprise Resource Planning (ERP), verticalizados conforme setor da economia, e têm por objetivo integrar eletronicamente os níveis estratégico e operacional de uma empresa usuária, permitindo a criação de fluxo de informações que contemplem as necessidades operacionais e de informações gerenciais das diferentes áreas da empresa usuária do software.

A empresa possui três tipos principais de receitas operacionais: (a) Taxas de Licenciamento, (b) Serviços e (c) Manutenção. As Receitas com Prestações de Serviços da TOTVS S.A., são oriundas basicamente de prestações de serviço na área de suporte e engenharia de TI (Tecnologia da Informação), mais especificamente na área de licenciamento de *software* (O licenciamento de *software* compreende as taxas de licenciamento, os honorários de consultoria, a receita de serviços de suporte, de manutenção e de atendimento e relacionamento – estes últimos também chamados de *help desk*).

Conforme estabelecido em política contábil, as receita são reconhecidas no resultado quando houver a probabilidade de que benefícios contábeis sejam gerados pela Companhia e que os mesmos sejam mensurados com confiança.

As receitas relacionadas às taxas de licenciamento, aos honorários de consultoria e aos serviços de suporte e manutenção são reconhecidas à medida que os serviços são prestados e

transferidos ao cliente. As receitas oriundas de atendimento e relacionamento – *help desk* – são reconhecidas mensalmente independentes da utilização dos serviços e durante a vigência dos contratos com os clientes.

Observando as contas patrimoniais e as notas explicativas da Companhia, não foram encontradas receitas diferidas na data das demonstrações financeira, ou seja, é possível concluir que a companhia não possui recebimentos financeiros cujos serviços ainda não foram prestados em montantes relevantes.

O Quadro 12 apresenta as informações compiladas referentes à empresa TIM Participações S.A.

Quadro 12 – Reconhecimento de Receita – TIM Participações S.A.

Ano	Setor Econômico e Segmento, respectivamente:	Segregação das Receitas Operacionais da Companhia	Reconhecimento adequado das Receitas de Serviço conforme política contábil?	Possui Receitas Diferidas (Receita proveniente de Serviços não Prestados)?	Mensuração da Receita
2013	Telecomunicações e Telefonia Móvel.	(a) Prestação de Serviços e (b) Venda de Produtos.	Sim.	Sim.	A receita é mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2014).

Conforme Demonstração Financeira de 2013 da Companhia, coletada do site da CVM, o contexto operacional diz que:

A TIM Participações S.A. tem como principal objetivo exercer o controle de sociedades exploradoras de serviços de telecomunicações, incluindo telefonia móvel pessoal e outros, nas áreas de suas concessões e /ou autorizações. Os serviços prestados pelas controladas da TIM Participações são regulados pela Agência Nacional de Telecomunicações (“Anatel”).

A empresa possui dois tipos de receitas operacionais: (a) Prestação de Serviços e (b) Venda de Produtos. Entretanto, a análise e o objetivo deste artigo são as receitas oriundas das Prestações de Serviços. Desta forma, deve-se considerar apenas o item (a) Prestações de Serviços. Na TIM Participações S.A., as Receitas com Prestações de Serviços são basicamente serviços de telecomunicações. Ela atua como operadora de serviços de telefonia móvel, fixa, longa distância e transmissão de dados.

Conforme identificado em política contábil da Companhia, as receita são reconhecidas na medida em que os benefícios econômicos para a Companhia sejam gerados. E, além disso, que os seus valores possam ser mensurados com confiança.

As principais Receitas de Serviços da TIM Participações S.A. são oriundas de assinaturas mensais, prestação de serviços de voz, SMSs, dados, encargos de *roaming* e receitas de interconexão. Essas receitas são reconhecidas mensalmente, através do faturamento.

Entretanto, existem situações específicas identificadas na TIM Participações S.A. Em função dos valores serem reconhecidos mensalmente, através do faturamento, as receitas que ocorrem entre a data do faturamento e o final do mês (chamadas de *unbilled*) são identificadas e reconhecidas no mês em que forem prestado o serviço. Os saldos não faturados do mês anterior são estornados e um novo cálculo de *unbilled* é feito para cada mês.

Foi identificada na demonstração consolidada da companhia do ano de 2013, uma espécie de Receita Diferida, relacionada a Serviços do sistema pré-pago.

Observando as contas patrimoniais da Companhia, identificou-se registrado como Outros Passivos (Nota Explicativa 24 na Demonstração Financeira de 2013 da Companhia), a conta de Serviços a prestar pré-pagos. Os saldos contabilizados nessa conta representam os minutos não utilizados pelos clientes relacionados a esses serviços. Eles são registrados como receita diferida e apropriados ao resultado quando a utilização do serviço for efetivada.

Sendo assim, analisou-se na TIM Participações S.A.:

- 1) As receitas dos planos conhecidos popularmente como “pós-pagos”, referem-se a serviços já prestados e desta forma, considera-se adequada à emissão de um faturamento no final do mês considerando todos os serviços prestados no período. Ou seja, o reconhecimento se dá após a utilização do serviço pelo usuário e dentro do período de competência.
- 2) Para os minutos que não são utilizados pelo cliente referente ao modelo popularmente chamado de “pré-pago”, são considerados como Outros Passivos (Serviços a prestar pré-pago) e serão apropriados ao resultado quando o serviço for efetivado.

O Quadro 13 apresenta as informações compiladas referentes à empresa Cia Estadual de Geração e Transmissão de Energia Elétrica (CEEE GT).

Quadro 13 – Reconhecimento de Receita – CEEE GT.

Ano	Setor Econômico e Segmento, respectivamente:	Segregação das Receitas Operacionais da Companhia	Reconhecimento adequado das Receitas de Serviço conforme política contábil?	Possui Receitas Diferidas (Receita proveniente de Serviços não Prestados)?	Mensuração da Receita

2013	Utilidade Pública e Energia Elétrica.	(a) Receitas de geração de energia elétrica. (b) Receitas de transmissão de energia elétrica. (c) Receitas de construção.	Sim.	Não.	A receita é mensurada: conforme contratos – receita de geração, conforme rateio – receita de transmissão, conforme conclusão – receita de construção. Não há menção ao valor justo da prestação nas Demonstrações Financeiras.
------	---------------------------------------	---	------	------	--

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2014).

Conforme Demonstração Financeira de 2013 da Companhia, coletada do site da CVM, o contexto operacional diz que:

A CEEE GT tem por objeto projetar, construir e explorar sistemas de produção e transmissão de energia elétrica, bem como desenvolver atividades que visem idêntica finalidade; a prestação de serviços de natureza pública ou privada, no setor de energia elétrica; a exploração de sua infraestrutura, com a finalidade de gerar receitas alternativas, complementares ou acessórias, inclusive proveniente de projetos associados.

A companhia possui três tipos de receitas operacionais: (a) Receitas de geração de energia elétrica, (b) Receitas de transmissão de energia elétrica e (c) Contratos de construção. Na CEEE-GT, as receitas são reconhecidas de modo distinto para cada serviço prestado: As receitas de geração de energia elétrica (a) são reconhecidas conforme pré-estabelecido em contratos. A companhia presta os serviços e cobra mensalmente pela energia gerada. Os contratos prevêm a obrigação da prestação de serviço por parte da CEEE, e por isso, o faturamento refere-se a serviço já prestado. A receita de transmissão de energia elétrica (b) é reconhecida conforme autorização do órgão regulador ONS (Operador Nacional do Sistema Elétrico), que utiliza o critério de rateio entre todas as empresas transmissoras do país. A receita é mensurada para cada transmissor, conforme o número de utilizadores de energia dos sistemas por eles fornecidos. A receita de construção (c) obedece a critério de reconhecimento conforme percentual da obra completada.

Conforme identificado em política contábil da companhia, as receitas são reconhecidas pelo regime de competência em que os serviços foram prestados.

Observando as contas patrimoniais e as notas explicativas da Companhia, não foram encontradas receitas diferidas na data das demonstrações financeira, ou seja, é possível concluir que a companhia não possui recebimentos financeiros cujos serviços ainda não foram prestados em montantes relevantes.

Realizando uma análise geral de todas as empresas que foram pesquisadas, pode-se observar que nenhuma destas empresas está reconhecendo as receitas com prestações de serviços de maneira inapropriada.

Todas as empresas reconhecem e avaliam suas receitas com prestações de serviços no momento em que os serviços são efetivados e quando o mesmo puder ser mensurado, conforme exige o Comitê de Pronunciamentos Contábeis no seu CPC 30 (R1) – Receita.

Quanto à existência de Receitas Diferidas, todas as empresas que a possuem, estão registrando de forma correta este Passivo e divulgando de forma bastante clara e explicativa.

Foram analisadas as demonstrações financeiras consolidadas das companhias para o ano de 2013 em conjunto com o CPC 30 (R1) – Receitas e não foram identificadas peculiaridades e exceções em relação ao tópico de Receita de Prestações de Serviços. Considerando as exigências do CPC, verificou-se a correta apresentação no que tange: mensuração, reconhecimento e divulgação das empresas em análise.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar o real reconhecimento das receitas com prestações de serviços nas demonstrações financeiras de empresas brasileiras, listadas na BM&FBovespa conforme os critérios estabelecidos e descritos nos procedimentos metodológicos.

Todas as empresas selecionadas para análise declaram em suas demonstrações financeiras os critérios para reconhecimento e mensuração. Além disso, pode-se afirmar que todas as empresas estão de acordo com as normas contábeis vigentes no Brasil e impostas a elas, no que tange o assunto abordado neste artigo.

Em relação às referências bibliográficas, constatou-se que existem mais casos de livros do que artigos enfatizando o assunto sobre a receita. Entretanto, chama a atenção à ênfase e a importância que os autores de livros dão para o tema. Eles enfatizam o quão essencial este assunto é para a contabilidade e, principalmente, para a geração de lucro das entidades. Por mais clara que sejam as normas de contabilidade nacionais e internacionais e o pronunciamento técnico sobre os conceitos e aplicações da receita, é um tema que gera

inúmeras discussões entre os profissionais da área e principalmente, entre aqueles que enfrentam decisões no seu dia a dia sobre como reconhecer e de que forma mensurar uma receita da forma apropriada. O assunto muitas vezes gera dúvidas especialmente quando existem casos de receitas diferidas, ou seja, receitas provenientes de serviços ainda não prestados.

A abordagem deste artigo visa contribuir para agregar conhecimento sobre o assunto, compartilhando os diversos tipos de prestações de serviços que existem dentro de seus respectivos setores econômicos e como cada um desses nichos de mercado trata o reconhecimento das receitas.

As demonstrações financeiras não possuem um padrão de informações que possibilite a comparabilidade (mesmo sendo de setores diferentes). Além disso, algumas delas não descrevem de forma clara as suas políticas em relação a receita e a maneira como são tratadas antes e no momento de seu reconhecimento. Ou seja, em nível de pesquisa existe muitas vezes uma incerteza, especialmente tratando-se das receitas diferidas com saldos não tão relevantes onde falta um detalhamento nas informações.

O CPC 30 (R1) – Receita, é o pronunciamento técnico que trata dos diversos tipos de receita existentes, sendo assim, um dos assuntos mais relevantes para as companhias que visam o lucro. Novos estudos, especialmente enfatizando outros tipos de receita citados pelo pronunciamento técnico, abre a chance de novas perspectivas e novas discussões, envolvendo a área em questão.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Curso de contabilidade introdutória em IFRS e CPC**. 1, São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em: 24 jun. 2014.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Demonstrações Financeiras de Companhias Abertas**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 13 jun. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Técnico 46: Mensuração do Valor Justo**, 2012. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/>> Acesso em: 30 mai. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1): Receitas**, 2012. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/>> Acesso em: 30 mai. 2014.

HENDRIKSEN, E. S; BREDA, M. V. **Teoria da contabilidade**. 5, São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Contabilidade/cpc.htm>>. Acesso em: 31 mai. 2014.

RIBEIRO FILHO, J. F. *et al.* **Estudando teoria da contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, J. L. *et al.* **Teoria da contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SCHERER, L. M. **Reconhecimento dos acréscimos e decréscimos de riqueza no patrimônio das entidades**. Estudo de um caso prático. 2002. 144 f. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós Graduação em Controladoria e Contabilidade. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.