UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL SOB A ÓTICA DO CPC 07: Reconhecimento contábil após a Lei 11.638/2007 nas entidades privadas no Estado de Pernambuco.

GILBERTO CRISPIM

Recife – PE

2011

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL SOB A ÓTICA DO CPC 07: Reconhecimento contábil após a Lei 11.638/2007 nas entidades privadas no Estado de Pernambuco.

Dissertação apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Dr. Raimundo Nonato Rodrigues

Recife - PE
2011

Crispim, Gilberto

Subvenção Governamental sob a ótica do CPC 07: reconhecimento contábil após a Lei 11.638/2007 nas entidades privadas no Estado de Pernambuco / Gilberto Crispim. - Recife: O Autor, 2011.

96 folhas: siglas, tab. e quadro.

Orientador: Prof. Dr. Raimundo Nonato Rodrigues.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Ciências Contábeis, 2011.

Inclui bibliografia e apêndice.

1. Subvenção governamental. 2. Evidenciação. 3. Origem. 4. Normatização. I. Rodrigues, Raimundo Nonato (Orientador). II. Título.

657 CDD (22.ed.) UFPE 2011 CSA - 061

PPG - CC
UFPE
MESTRADO
em CONTABILIDADE

Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis
Programa de Pós-Graduação
Mestrado em Ciências Contábeis
Coordenação

SUBVENÇÃO E ASSISTENCIA GOVERNAMENTAL SOB A ÓTICA DO CPC 07: Reconhecimento contábil após a Lei 11.638/2007 nas entidades privada no Estado de Pernambuco.

GILBERTO CRISPIM DA SILVA

Dissertação submetida ao corpo docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco e aprovada em 26 de maio de 2011.

Banca Examinadora:

Orientador/Presidente: Raimundo Nonato Rodrigues (Dr.)

Examinador Interno: Umbelina Cravo Lagióia Teixeira (Drª.)

Examinador Externo: José Bernardo Cordeiro Filho (Dr.)

DEDICATÓRIA

Aos meus pais Sebastião Crispim e Odete Silva (in memoriam), tios Francisco Olímpio (in memoriam) e Francisca Santana, filhos Gilberto Júnior e João Victor, irmãos e irmãs que amo.

AGRADECIMENTOS

O mestrado foi uma etapa muito importante na minha vida, a realização de um sonho. Contei com o carinho, amizade e compreensão de várias pessoas, entre elas, professores, funcionários, alunos e colegas de trabalho.

Em primeiro lugar agradeço ao Grande Arquiteto do Universo, por sempre está ao meu lado, por seu amor irrestrito e renovação das minhas energias com sua luz, sem as quais não teria conseguido chegar até o fim.

Aos meus filhos Júnior e João Victor, pela paciência e entendimento nos momentos de ausência e stress, quando no cumprimento das tarefas semanais exigidas por cada disciplina. A minha família, em especial aos meus pais e irmãos do coração, por acreditarem que conseguiria e pelo carinho, amor e afeto, sempre com frases encorajadoras.

Ao professor Dr. Raimundo Nonato, meu orientador, que com sua imensa paciência, sabedoria, presteza, cumplicidade e orientação possibilitou o desenvolvimento e conclusão desse trabalho, buscando sempre com suas orientações tornar este trabalho um diferencial no campo acadêmico, a você minha gratidão e carinho.

Desde o início do mestrado, contei com a confiança e o apoio de inúmeras pessoas entre elas Joel Jose, Secretário de Gestão da Receita da Prefeitura de Jaboatão dos Guararapes, pela paciência e respeito à vida acadêmica, e nas minhas liberações do trabalho nos dias de aula. E na reta final, pelos colegas na viabilização ao acesso a SUDENE e AD DIPED, em especial Bruna Ramos e Ilena Maria, sem ajuda de você esta investigação não teria sido possível, a vocês minha gratidão e muito obrigado.

Aos amigos do mestrado que me acolheram sem distinção, sempre preocupados com as minhas dificuldades, e sempre em pé e a ordem para me levantar nos momentos de tristeza. Destaco as amigas Celma, Sheila e Vera sempre unidos, principalmente na reta final. Sem o apoio e carinho de vocês, seguramente minha caminhada teria sido menos alegre e motivadora. Agradeço-lhes pela amizade, que ultrapassou os muros do mestrado, pela paciência e palavras motivadoras que sempre me proporcionaram até nos momentos de conflitos familiares, bem como pela energia e leveza de cada uma de vocês, minha gratidão e apreço, todas moram no meu coração.

A você Luciano Sebastião, secretário do mestrado, por ter sido o porta voz da minha inclusão no mestrado, pelo carinho, atenção e presteza em todas as vezes que busquei a secretaria para dirimir dúvidas ao longo do mestrado, minha gratidão e amizade.

Aos meus amigos Luiz e Fátima Godoy, Darlison Flexa, Roberto Siqueira, Lina Leilane e Leonardo que sempre me motivaram a prosseguir no mestrado, Marcio e Pereira pela compreensão e carinho e por participarem deste sonho desde o início. Ao Irm.: professor Jorge Lopes que se tornou para mim um referencial, com suas palavras firmes, as vezes dolorosas, mas justa. Pelo carinho e preocupação com o meu desempenho acadêmico e acolhida pela turma. A você meu Irm.: meu T.:F.:A.:, que o G.:A.:D.:U.: continue sempre te iluminado.

Aos professores do mestrado, que me ensinaram a quebrar paradigmas, do velho ao novo de forma suave e motivadora, bem como de conhecimentos contábeis, num momento de tantas dúvidas por ícones da contabilidade. Foi uma honra tê-los como professores.

A nossa representante do mestrado, que nos representou tão bem nas reuniões de colegiado, nos pleitos de melhorias junto aos coordenadores e responsáveis pelo mestrado, se posicionado, inclusive, em defesa de cada um de nós, a você “Celma Duque”, que se tornaste mais que amiga, uma companheira de todas as horas, mulher que aprendi a admirar durante e após o mestrado. Sua energia, paciência e exemplos contribuíram para revisão dos meus atos e postura. Contigo aprendi que antes de quaisquer decisões, colocar-se no lugar do outro, evita algumas injustiças. A você minha gratidão, carinho, e admiração, amo você também.

Aos colegas do mestrado, Alessandra, Deivisson, Firmino, Hiponio, Janayna, Jean, Juliana, Kaline, Luiz Marcelo e Rhoger, que sem o espírito de equipe de cada um de vocês, teria sido mais dura à caminhada, meus agradecimentos e gratidão.

Aos membros da banca, Professor Nonato, Professora Umbelina e Professora Tereza pelas sugestões, que só contribuíram para melhorar a conclusão desta dissertação. Externo aqui minha eterna gratidão pela doação, carinho, tempo e conhecimento na construção desse trabalho.

A você Dona Lia (mãe da Vera), pelo carinho, alegria e doação no preparo dos nossos tão saborosos lanches, que tornava nossa turma mais sorridente no momento da degustação. Meu muito obrigado. E Os meus sinceros agradecimentos a todas as pessoas que, direta ou indiretamente contribuíram para que este trabalho fosse concluído.

EPÍGRAFE

“A transformação pessoal requer substituição de velhos hábitos por novos.”

(W. A. Peterson)

RESUMO

Em meados de 1889 as subvenções governamentais eram vistas pelos republicanos como favores que um governo fazia a um amigo, uma vez que não existia normatização para liberação de tais recursos. Com a promulgação da Lei 4.320/64 esses recursos foram normatizados para fins exclusivos de desenvolvimento econômico e social do país. Só em 1976, com o advento da Lei das sociedades anônimas, as subvenções para investimentos passaram a ter registros contábeis e evidenciados nas demonstrações das entidades beneficiadas, em contas de patrimônio líquido. Com as mudanças ocorridas na contabilidade por força da adoção à convergência internacional, este estudo tem o objetivo de identificar a conformidade na evidenciação dos registros contábeis das subvenções governamentais nas empresas tomadoras desses recursos, sediadas no Estado de Pernambuco, com as orientações do CPC 07. Para isto, realizou-se análise em 291 demonstrações contábeis no período de 2007 a 2009. O estudo se justifica em função de fortes discussões sobre as mudanças ocorridas na contabilidade por estudiosos e pesquisadores, pela monta de recursos liberados no referido período no qual correspondeu a aproximadamente 2% do PIB estadual e 20% do faturamento médio das empresas beneficiadas. A metodologia aplicada para levantamento dos dados foi às análises nas demonstrações contábeis e aplicação de questionário aos contadores, na busca do seu conhecimento com as mudanças ocorridas na evidenciação contábil das subvenções, que antes da convergência eram evidenciados no PL e após, na DRE. Os dados foram analisados quanto à associação do conhecimento do contador, da presença de auditoria externa e do porte das empresas, e apresentaram associações estatísticas significativas com a presença de auditoria externa, o que não ocorreu com os conhecimentos do contador e o porte da empresa. Contudo, conclui-se que as evidenciações não estão em conformidade com o CPC 07, em razão de apenas 31% das demonstrações contábeis analisadas evidenciarem contabilmente as subvenções em contas de resultado.

Palavras-chave: Subvenção governamental. Evidenciação, Origem, Normatização.

ABSTRACT

In mid-1889 the government subsidies were viewed by Republicans as a please that the government would have a friend once that there was no normalization for release of such resources. With the promulgation of Law 4.320/64 these features were normalized for the sole purpose of economic and social development of the country. Only in 1976, with the advent of the Law on joint stock companies, the investment grants have been given the accounting records and statements of the entities shown benefit in shareholders' equity accounts. With the changes in accounting by virtue of adopting the international convergence, this study aims to identify the line in the disclosure of the accounting records of the government subsidies in business borrowing these funds, based in the state of Pernambuco, with the guidance of the CPC 07. For this, analysis was performed in 291 statements in the period 2007 to 2009. The study is justified on the basis of heated discussions about the changes in accounting for scholars and researchers, assembles the resources released in the period in which corresponded to about 2% of state GDP and 20% of average income of the companies benefited. The methodology used to collect data was the analysis of the financial statements and questionnaire to the counters in search of his knowledge with the changes in accounting disclosure of grants, which were evident before the convergence in the PL and later in the DRE. The data were analyzed for association of knowledge of the meter, the presence of external audit and company size, and showed statistically significant associations with the presence of external audit, which did not occur with the knowledge of the counter and company size. However, it is concluded that the disclosure are not in accordance with the CPC in 2007, because only 31% of reviewed financial statements evidencing the grants accounted for in the income accounts.
the income accounts.

Keywords: Government subsidy. Disclosure. Origin. Standardization.

LISTA DE SIGLAS

AAA – American Accounting Association

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

CC – Código Civil

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CTN – Código Tributário Nacional

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DRE – Demonstração do Resultado do Exercício

IAS – International Accounting Standard

IASB – International Accountant Standard Board

IASC – International Accounting Standards Committee

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço

IFAC – International Federation of Accountants

IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee

IOSCO – International Organization of Securities Commissions

IR – Imposto de Renda

IRFS – International Financial Reporting Standards

NBCT – Normas Brasileiras de Contabilidade Interpretação Técnica

NE – Notas Explicativas

PIB – Produto Interno Bruto

PL – Patrimônio Líquido

PME – Pequenas e Médias Empresas

PRODEPE – Programa de Desenvolvimento de Pernambuco

SEC – Securities and Exchange Commission

SFAC – Statements of Financial Accounting Concepts

SIC - Standing Interpretations Committee

SUSEP – Superintendência de Seguros Privados

LISTAS DE QUADRO

Quadro 1 Legalização da Subvenção Governamental no Brasil..... 26

LISTAS DE TABELAS

Tabela 1 Tipo de incentivo por ano 66
Tabela 2 Identificação do ramo de atividade das empresas pesquisadas no período..... 70
Tabela 3 Identificação da localidade das empresas que receberam subvenção..... 70
Tabela 4 Identificação faturamento para classificação do porte da empresa..... 71
Tabela 5 Classificação por porte das empresas pesquisadas..... 71
Tabela 6 Identificação da média de faturamento por porte..... 72
Tabela 7 Identificação da faixa de valor do Capital quanto ao porte das empresas pesquisadas..... 73
Tabela 8 Identificação de valor do Ativo em relação ao porte das empresas..... 74
Tabela 9 Identificação da média de valor das subvenções por porte 75
Tabela 10 Identificação das subvenções governamentais por finalidades..... 76
Tabela 11 Análise da evidenciação contábil da subvenção em relação ao porte das empresas..... 77
Tabela 12 Análise das faixas de evidenciação em relação ao porte das empresas..... 79
Tabela 13 Identificação da evidenciação contábil por faixa de valores de subvenção..... 80
Tabela 14 Análise da presença da auditoria por porte das empresas no período pesquisado..... 82
Tabela 15 Análise da evidenciação contábil em relação a presença do auditor externo nas empresas..... 83
Tabela 16 Evidenciação contábil em relação ao conhecimento do contador sobre o CPC 07..... 85
Tabela 17 Resumo da evidenciação contábil da subvenção governamental..... 86
Tabela 18 Identificação da influência da presença do auditor e conhecimento do contador no registro contábil da subvenção..... 89

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 15
1.1. Caracterização e definição do problema 16
1.2. Objetivos 17
1.2.1. Objetivo Geral 17
1.2.2. Objetivos Específicos 17
1.3. Hipóteses 18
1.4. Justificativa da Pesquisa 19
1.5. Contribuições do Estudo 20
1.6. Delimitação do Estudo 20
2. A SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL NO BRASIL 22
2.1. A história das Subvenções Governamentais no Brasil 22
2.2. A normatização da Subvenção Governamental no Brasil 24
2.3. Subvenção e Assistência Governamental sob a Ótica do IFRS 25
2.4. A Contabilização da Subvenção no Brasil 32
2.5. Adoção às Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil 38
2.6. Pronunciamento Técnico do CPC 07 42
2.7. Receita no Contexto da Subvenção 54
2.8. Programas de incentivos pelo Governo do Estado de Pernambuco 60
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS 65
3.1. Método de pesquisa 65
3.2. A População e Caracterização da Amostra 66
3.3. Procedimentos de Coleta de Dados 67
3.4. Tratamento e Análise dos Dados 68
4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS 69
4.1. Da identificação das características da empresa recebedora da subvenção 69
4.1.1. Da atividade 69
4.1.2. Da localização geográfica 70
4.1.3. Do porte 71
4.1.4. Do faturamento 72
4.1.5. Do capital social 72
4.1.6. Do valor dos ativos 73
4.2. Das subvenções recebidas pelas empresas pesquisadas 74
4.3. Da presença da auditoria externa nas empresas pesquisadas 81
4.4. Do conhecimento do contador sobre a convergência das normas internacionais em específico sobre o CPC 07 84
4.5 Resumo das descrições e análise dos dados correspondentes ao período 2007 à 2009 86
5. CONCLUSÃO 88
REFERÊNCIAS 91
APENDICE A 95

1. INTRODUÇÃO

A adoção às normas internacionais de contabilidade teve seu início a partir da Lei nº. 11.638 promulgada em 28 de dezembro de 2007que alterou e revogou dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, a qual se estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Essas alterações, em conjunto com as mudanças trazidas pela Lei nº 11.941/09, oriunda da Medida Provisória n.º 449/08, introduziu modificações significativas na contabilidade das empresas, tanto na forma de registrar quanto na divulgação das demonstrações contábeis.

A Lei 11.638/2007 resgatou o conceito de "essência sobre a forma" contido no Parágrafo 2º do Artigo 1º da Resolução nº. 750 de 29/12/1993, que é a mesma que instituiu os princípios fundamentais de contabilidade. O artigo ora citado traz em seu bojo:

Artigo 1º - Constituem Princípios Fundamentais de Contabilidade os enunciados por esta Resolução.

> §1º - A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).
>
> §2º - Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais (grifo nosso).

Segundo Lopes de Sá (1999) enquanto no Direito a discussão da prevalência da essência sobre a forma está voltada para questões entre fisco e o contribuinte, na contabilidade essa discussão insere-se na necessidade de gerar uma informação mais clara. Para isso, se for necessário desconsiderar a forma e considerar a essência econômica do fato no momento do registro, para deixar a informação mais precisa a contabilidade assim procederá. As transações e demais ocorrências devem ser contabilizadas e apresentadas de acordo com seu significado financeiro essencial e não somente considerando sua forma legal.

Segundo o referido autor, "não se objetiva consagrar a dispensa da forma, mas sim, colocá-la em uma condição de hierarquia interpretativa de menor relevância em relação à importância maior da essência", e completa, "que deve prevalecer esse princípio". Portanto, essencialmente, o que se pretende na contabilidade com a utilização dessa prática contábil não

é que a forma torne-se irrelevante, mas sim, quando a forma não demonstrar com clareza a essência econômica, prevalece a essência no registro contábil e não a forma.

Nesse contexto de mudanças promovido pela adesão à convergência internacional de contabilidade pelo Brasil, normatizada pela Lei Federal de nº. 11.638/07 e suas alterações, várias práticas contábeis foram ajustadas às Normas Internacionais de Contabilidade, entre elas, as subvenções governamentais por incentivo do IR e ICMS, base de estudo deste trabalho.

Segundo Taveira (2009), algumas práticas contábeis foram restringidas devido a alterações de procedimentos, geradas pela adoção às normas internacionais, o que tem impacto direto no lucro, nas reservas e nos dividendos das entidades tal como ocorre no registro das subvenções governamentais, que passou a ser contabilizada em conta de resultado ao invés de reserva no patrimônio líquido. Desta forma, a evidenciação contábil da subvenção como receita deve ocorrer no momento de seu recebimento quando já tenha sido também cumpridas as condições necessárias à sua efetivação. Acordado formalmente entre as partes envolvidas, empresa e ente público, as subvenções por incentivos fiscais são provisionadas como outras receitas provenientes de incentivos fiscais na demonstração de resultado.

Conforme a Lei 4.320/64, as subvenções governamentais são programas de incentivos apresentados, administrados e outorgados pelos governos Federal, Estaduais e Municipais, cujo objetivo é ampliar as operações de desenvolvimento econômico e social para atrair investimentos e custear a promoção de atividades de interesse público. De um modo geral, são ações de um governo destinadas a fornecer determinados benefícios econômicos específicos a uma entidade ou grupo de entidades, visando atingir um determinado objetivo de cunho social. Essas subvenções, em conformidade com a Lei 6.404/64, se caracterizam de várias formas, tais como, isenções tributárias, reduções de obrigações tributárias, empréstimos subsidiados, entre outros, variando pela sua natureza e suas condições.

1.1 Caracterização e definição do problema

Segundo do Conselho Federal de Contabilidade (2009), no Brasil, apenas as subvenções para investimento vinham tendo tratamento contábil e de divulgação especiais, com reconhecimento direto em reserva de capital no patrimônio líquido, por força do que dispunha a Lei nº. 6.404/76. Com as modificações introduzidas pela Lei nº. 11.638/07 e suas alterações, conseqüência da convergência às normas internacionais de contabilidade do IASB,

todas as subvenções passam a transitar pelo resultado, podendo inclusive, conforme assembléia geral, serem destinadas para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções, excluídas da base de cálculo do dividendo.

Por isso, observa-se o quão importante é investigar a evidenciação e mensuração contábil nas empresas beneficiadas por esses recursos governamentais, tem-se como questão norteadora do presente estudo, considerando as mudanças atuais da contabilidade, consequência da convergência internacional (IFRS), **a evidenciação contábil das subvenções governamentais nas empresas tomadoras desses recursos está em conformidade com o CPC 07?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

As normas editadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, especificamente o CPC 07, ratificam que todas as subvenções governamentais, devem ser evidenciadas em contas de resultado, sendo vetada a evidenciação em conta de patrimônio líquido, e que devem ser reconhecidas como receita ao longo do período e comparadas com as despesas a compensar em base ordenada (Lei 6.404/76 e Resolução CFC nº. 1143/08).

Diante do exposto e com base na questão formulada, definiu-se como objetivo geral da pesquisa identificar a conformidade na evidenciação do registro contábil das subvenções governamentais nas empresas tomadoras de recursos sediadas no Estado de Pernambuco, no período de 2007 a 2009 com o CPC 07.

1.2.2 Objetivos específicos

- Identificar o registro contábil das subvenções governamentais nas empresas recebedoras dos recursos;
- Evidenciar a relação entre o conhecimento do contador sobre as alterações na lei das S/As e o registro da subvenção governamental;
- Evidenciar a relação entre a presença da auditoria externa nas empresas e a contabilização das subvenções governamentais; e

- Identificar a relação entre o porte da empresa e a contabilização das subvenções governamentais.

A análise combinada dos objetivos específicos possibilita o alcance e conclusão do objetivo geral. Pela importância da adoção das normas contábeis por parte das empresas tomadoras desses recursos governamentais, é necessário realizar pesquisa que identifique a prática adotada.

Contudo, tem esta pesquisa a finalidade de apresentar como as empresas sediadas no Estado de Pernambuco, que receberam incentivos governamentais no período de 2007 a 2009, estão evidenciando-os contabilmente em suas demonstrações contábeis, após a publicação da Lei 11.638/07.

Destarte, se os objetivos do estudo forem atendidos, teremos as contribuições abaixo expostas:

- Conhecimento do cumprimento das normas contábeis, consequência da convergência internacional de contabilidade pelo contador;
- Identificação do grau de conformidade com as orientações expedidas pelo Pronunciamento CPC 07;
- A possibilidade, às evidenciações adequarem ao pronunciamento contábil, com foco no CPC 07, objeto de pesquisa deste estudo.

1.3 Hipóteses

Após determinar o problema desta pesquisa foram elaboradas as hipóteses do trabalho científico. Os testes de hipóteses formuladas para investigação do trabalho científico, é que a conformidade na evidenciação contábil das subvenções governamentais com o CPC 07 se correlaciona com a existência de auditoria externa, o porte da empresa e os conhecimentos contábeis do contador.

Com base nas hipóteses da pesquisa, formularam-se as hipóteses estatísticas:

H_0 – a presença da auditoria externa nas empresas recebedoras das subvenções governamentais não tem relação com a contabilização em conformidade com o CPC 07.

H_1 – a presença da auditoria externa nas empresas recebedoras das subvenções governamentais tem relação com a contabilização em conformidade com o CPC 07.

H_2 – o conhecimento do contador sobre as alterações da lei das S.As, não tem relação com a contabilização em conformidade com o CPC 07.

H_3 – o conhecimento do contador sobre as alterações da lei das S.As, tem relação com a contabilização em conformidade com o CPC 07.

Severino (2002) e Kerling (1979) defendem que hipótese é o que pretende demonstrar e não o que já se tem demonstrado evidente, bem como são mais específicas do que os problemas. Sua importância e valor é testar os métodos ou afirmativas levantadas pelo pesquisador fora de suas crenças, predileções.

1.4 Justificativa da Pesquisa

As alterações na Lei das Sociedades Anônimas, consequência da adoção as normas internacional de contabilidade, alteraram algumas técnicas de apuração dos resultados contábeis no Brasil, tais como as subvenções governamentais de quaisquer espécies. Essas subvenções passaram a ser evidenciadas contabilmente em contas de resultado, bem como demonstrada em notas explicativas, ao invés de contas de patrimônio líquido, especificamente na conta “reserva de capital”, como vinha sendo realizado nas subvenções para investimentos. Como também, o valor do lucro relativo a tais montantes não poderá ser distribuído aos sócios e nem incorporado ao Capital Social.

A Receita Federal do Brasil, para o ano de 2009, estimou renúncia de cerca de R$ 101,9 bilhões em impostos em decorrência de reduções, isenções, imunidades, créditos presumidos e tributos federais. Deste total, R$ 25 bilhões corresponde ao imposto de renda das Pessoas Jurídicas.

O valor acumulado das subvenções recebidas pelas empresas sediadas no Estado de Pernambuco, no período de análise de 2007 a 2009, correspondeu a R$ 3,432 bilhões. Sendo R$ 343 milhões ao incentivo do Imposto de Renda - IR e R$ 3.089 bilhões, ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Além da importância das evidenciações contábeis cumprirem as orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, este trabalho se justifica em razão do impacto

na apuração do resultado final da empresa, em consequência da evidenciação contábil das subvenções na DRE; Dos valores das subvenções liberadas para as empresas sediadas no Estado de Pernambuco durante o período de 2007 a 2009, ter correspondido em média a 2% do PIB Estadual do mesmo período (IBGE, 2010), bem como corresponder a 20% do faturamento dessas empresas. Apesar disso, trata-se de um tema emergente na contabilidade brasileira discutido por pesquisadores na abrangência e enquadramentos das empresas às normas do *International Financial Reporting Standard - IFRS*, tais como Cássia Vanessa, Luiz Guedes, Valmor Slomski (2004), Ilse Maria Beuren, Roberto Carlos Klann (2008), José Roberto Kassai, Fernando Eliezer Figueiredo e Roberto Souza Gonzalez (2010) e Eliseu Martins (2007).

1.5 Contribuições do Estudo

Ao final desta pesquisa, espera-se que o estudo contribua com:

a. A apresentação da organização do desenvolvimento teórico do estudo;

b. Uma discussão do conhecimento profissional na aplicação contábil, face as normas contábeis vigentes;

c. Maior divulgação das Normas Internacionais de Contabilidade, bem como as normas promulgadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis; e

d. A conformidade da evidenciação dos registros contábeis com o CPC 07, objeto de estudo desta pesquisa.

1.6 Delimitação do Estudo

A pesquisa delimita-se apresentar esclarecimentos conceituais, critérios de registros contábeis adotados pelas empresas e qualidade de divulgação nos demonstrativos financeiros sobre as subvenções governamentais, durante o período de 2007 a 2009, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 07, das empresas sediadas no Estado de Pernambuco que foram beneficiadas com recursos federais e estaduais. Os incentivos governamentais direcionados ao segmento social, cujos maiores beneficiários são as entidades sem fins lucrativos, consideradas também o terceiro setor, não faz parte do objeto de estudo deste trabalho.

Os pacotes de incentivos fiscais (ICMS) disponibilizados pelo Governo de Pernambuco, bem como pelo governo federal (IRPJ), são a base de coleta dos dados para fundamentação desta pesquisa. O governo estadual mantém três grandes pacotes de incentivos fiscais direcionado ao ICMS à disposição dos empresários dispostos a investir no Estado: O Programa de Desenvolvimento de Pernambuco – Prodepe, o Programa de Desenvolvimento da Indústria Naval e de Mecânica Pesada Associada do Estado de Pernambuco – Prodinpe e o Programa de Desenvolvimento da Indústria de Calçados, Bolsas, Cintos e Bolas Esportivas do Estado de Pernambuco. Entretanto, é foco desta pesquisa, apenas o primeiro programa e Imposto de Renda, sendo os demais, apenas como registro de informação.

O ambiente em que a pesquisa se debruça são as demonstrações contábeis, bem como as Notas Explicativas, das empresas pesquisadas. As eventuais polêmicas e controvérsias relacionadas às diferenças de princípios geralmente aceitos de contabilidade, entre o modelo brasileiro e o internacional, bem como o modelo de prestação de contas junto ao ente público pelas empresas detentora dos recursos liberados, não serão objeto de estudo desta dissertação. Entretanto, à abordagem técnica e normativa, a pesquisa poderá buscar pronunciamentos técnicos relacionados ao tema ou outros materiais que contribuam para o melhor entendimento do objeto em desenvolvimento. Igualmente, os demonstrativos financeiros, principalmente as Notas Explicativas serão instrumentos indissociáveis da análise.

2. A SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL NO BRASIL

Neste capítulo, são abordados assuntos referentes ao surgimento dos primeiros indícios de subvenções governamentais no Brasil, das instruções normativas regulamentadoras das subvenções governamentais, conceitos e caracterização histórica, mensuração da receita e momento de seu reconhecimento, tipos de incentivos relacionados ao Estado de Pernambuco sob o enfoque da Lei 6.404/76 e suas alterações.

As mudanças com suas respectivas fundamentações de pesquisadores e estudiosos a respeito do tema proposto, no que diz respeito à mensuração e evidenciação contábeis, consequência da adesão às normas internacionais de contabilidade regulamentada no Brasil, através de promulgação da Lei 11.638/07 e suas alterações, serão abordados também neste capítulo.

2.1 A história das Subvenções Governamentais no Brasil

Segundo Oliveira (1981), os primeiros indícios de subvenções governamentais ocorreram na década de 60, especificamente no período 1968, logo após destituição de um governo eleito por via direta, por um general com apoio da burguesia financeira e industrial, nacional e estrangeira. Foi no mandato desse governo que as grandes empresas multinacionais passaram a receber grandes incentivos fiscais, financiamentos e subsídio às exportações, para aumentar a produção e ampliar o mercado consumidor. Ainda, segundo o referido autor, aquele governo objetivava aumentar as reservas nacionais para ter maior capacidade de barganha na compra e venda no mercado internacional.

Contrapondo Oliveira (1981), a Revista Veja (1889) publica que as subvenções governamentais no governo de D. Pedro II, eram vistas pelos republicanos como um favor que o governo fazia a um amigo, ao ser liberado recursos dos cofres públicos para o barão João Batista Viana Drummond, para manutenção do Jardim Zoológico que ele montou no Rio de Janeiro.

Mestriner (1992), afirma que os sindicatos foram outros grandes responsáveis por essas ações governamentais, a partir do momento que obrigados pelo atual governo (Costa e Silva) em adequar seus objetivos para “entidades assistenciais”, e como consequência, a criação de secretarias estadual e municipal de assistência social. Na proporção em que o governo aumentava as ações na área social, entre elas a liberação de recursos (subvenções)

aos projetos em harmonia com o plano de governo, o número de entidades filantrópicas subvencionadas por recursos governamentais aumentava. Corroborando com essa afirmativa, a Gazeta Mercantil (maio 2002), publica que as organizações sem fins lucrativos movimentam mais de US$ 1 trilhão em investimento no mundo, sendo cerca de US$ 10 bilhões deles no Brasil, o que equivale a 1,5% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional.

Segundo a Lei 6.404/76, o termo subvenção governamental no Brasil foram reconhecidos inicialmente como subvenções econômicas, ocorridas através das transferências correntes destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, cujo alcance eram as empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril. Conforme regulamentações:

1. Lei nº 4.320 promulgada em 17 de março de 1964, em seus artigos 12 § 3º, 16, 17 e 18;
2. Parecer Normativo CST nº 102 em 02 de novembro de 1975;
3. Lei nº 6.404 promulgada em 15 de dezembro de 1976, em seus artigos 76 e 177 § 2º;
4. Parecer Normativo nº 112 em 29 de dezembro de 1978
5. Instrução e Norma Explicativa 59/1986 da CVM e Comunicado Técnico 03/03 do IBRACOM;
6. Lei nº 11.638 promulgada em 28 de dezembro de 2007, em seu artigo 177 § 2º incisos I e II e § 5º, 6º e 7º;
7. CPC 07/2008;
8. Deliberação 555/2008 da CVM;
9. Resolução CFC nº 1.305/10 em 02 de dezembro de 2010

O Governo tem a prerrogativa de conceder por meio de transferência corrente, recursos monetários ou não monetários, desde que disponíveis em seu orçamento plurianual, mediante cumprimentos de normas pré-estabelecidas, em troca de atividades operacionais, passada ou futura, pela entidade.

Segundo Bezerra Filho (2004), transferências correntes, são os recursos disponíveis no orçamento do governo. Esses orçamentos são plurianuais, ou seja, as projeções de entradas (receitas) e saída (despesas) do plano de governo, e que recursos monetários são as parcela

relativa ao pecúlio (dinheiro) e não monetários, as representadas por não pecúlio (os bens materiais, os ativos tangíveis).

Segundo Taveira (2009), para realização das ações de subvenção, se faz necessário o envolvimento de três elementos fundamentais, governo, entidade jurídica (foco desta pesquisa) e o tipo de ação. A ausência de uma das três não concretizará a subvenção.

Conforme Meirelles (2008), em sentido formal, governo é o conjunto de Poderes os órgãos constitucionais já em sentido material é o complexo de funções estatais básicas e em sentido operacional é a condução política dos negócios públicos. Em conformidade com a Constituição Brasileira (1988), sentido formal refere-se à organização do Estado, definição de direitos individuais e estabelece fins sociais e econômicos. O sentido material, apesar de estar na Constituição, não possui o conteúdo necessário para estar. Tais normas somente apresentam o formato estrutural constitucional.

Quanto à entidade, Barbosa (1993) define que “são indivíduos ou grupo de pessoas, que representa áreas de interesse econômico, constituída de várias formas. Como uma firma individual, uma sociedade por quota de responsabilidade limitada, ou sociedade anônima”. Para Rodrigues (2003), são entidades a que a lei empresta personalidade, isto é, são seres que atuam na vida jurídica, com personalidade diversa da dos indivíduos que os compõem, capazes de serem sujeitos de direitos e obrigações na ordem civil. A ação do governo, é o conjunto de operações cujos produtos contribuem para os objetivos do programa governamental. A ação pode ser um projeto, atividade ou operação especial.

2.2 A normatização da Subvenção Governamental no Brasil

A Lei 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art. 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal do Brasil (1988), traz em seu bojo normatizações sobre as subvenções governamentais, especificamente em seus artigos 12 §3º, 16, 17 e 18.

Ainda com base na Lei 4.320/64, inicialmente, foram reconhecidas como subvenções econômicas, ocorridas através das transferências correntes destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas. Essas transferências cobria a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais,

bem como as destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais, abrangendo as empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril**.** A cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante essas subvenções expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal.

Nos termos da Lei 6.404/76, em seus artigos 76 e 177 § 2º, apenas as subvenções governamentais para fins de investimento passaram a ter tratamento contábil, com divulgações especiais. A Lei nº 11.638, promulgada em 28 de dezembro de 2007, em seu artigo 177 § 2º incisos I e II e § 5º, 6º e 7º, também tratam da subvenção governamental.

A Instrução e Norma Explicativa 59/1986 da CVM e Comunicado Técnico 03/03 do IBRACOM, fazem menção às subvenções governamentais no Brasil. O Comitê de Pronunciamento Contábil, através do CPC 07 e por ultimo, a Deliberação 555/2008 da CVM. A seguir, apresenta-se quadro sintético da regulamentação da subvenção no Brasil.

Ano	Norma	Complemento
1964	Lei. 4.320	Art. 12§ 3º; Arts. 16, 17 e 18
1975	Parecer Normativo	Nº 102 do CST
1976	Lei. 6404	Art. 76 e 177 § 2º
1978	Parecer Normativo	Nº 112 do CST
1986	IN. 59	CVM
1986	CT. 03/03	IBRACON
2007	Lei. 11.638	Art. 177 § 2º Incisos I e II e § 5º, 6º e 7º
2008	CPC 07	Subvenção e Assistência Governamental
2010	Resolução 1.305/10	CFC

Fonte: elaboração própria

Quadro 1: Legalização da subvenção governamental no Brasil

.

2.3. Subvenção governamental

Neste item são abordados os aspectos referentes e descrição e classificação das subvenções governamentais.

Subvenção governamental sob a ótica do IFRS

A norma internacional de contabilidade que trata do tema em questão é a IAS 20, atualizada em 1994, orienta como evidenciar e mensurar contabilmente os incentivos governamentais. Tal norma prevê também que, para subvenções condicionadas ao cumprimento de ações passada ou futura pela entidade recebedora do incentivo, irá ocorrer o reconhecimento contábil quando existir uma garantia razoável de que as condições foram ou serão preenchidas. Se os subsídios são recebidos antes das condições preenchidas, devem ser reconhecidos como um passivo, e não como receita. Entretanto, as que se tornarem recebíveis como compensação por despesas ou perdas já incorridas ou para finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade, sem nenhum custo futuro relacionado será reconhecida em lucro e perdas do período em que ela se torna recebível. Enquanto que, para as subvenções recebidas sob a forma de ativos não monetários, ao valor justo, serão apresentadas na demonstração da posição financeira, definindo-se a concessão como receita diferida ou deduzindo-se a subvenção na determinação do valor contábil do ativo. Esta norma utiliza termos específicos, os quais diferem do CPC 07, na sua nomenclatura, como também, em algumas vezes são denominados por outros nomes, como dotações, subvenções ou prêmios, como segue:

> Governo: refere-se ao governo, agências do governo e organismos semelhantes sejam eles locais, nacionais ou internacionais;
>
> Apoio do governo: é a ação concebida pelo Governo para proporcionar benefícios econômicos específicos a uma empresa ou a uma categoria de empresas que a eles se propõem segundo certos critérios. O apoio do governo, para os fins desta Norma, não inclui os benefícios única e indiretamente proporcionados através de ações que afetem as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas de desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes;
>
> Subsídios do governo: são auxílios do governo na forma de transferência de recursos para uma empresa em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as atividades operacionais da empresa. Excluem as formas de apoio do governo às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e transações com o governo que não possam distinguir das transações comerciais normais da empresa;
>
> Subsídios relacionados com ativos: são subsídios do governo cuja condição primordial é a de que a empresa que a eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma

adquirir ativos a longo prazo. Podem também estar ligadas condições subsidiárias restringindo o tipo ou a localização dos ativos ou dos períodos durante os quais devem ser adquiridos ou detidos. Subsídios relacionados com rendimentos são subsídios do governo que não sejam os que estão relacionados com ativos;

Empréstimos perdoáveis: são empréstimos em que o emprestador se compromete a renunciar ao seu reembolso sob certas condições prescritas;

Justo valor: é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transação em que não existe relacionamento entre elas.

Subsídio do governo

Os subsídios do governo, incluindo os não-monetários, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:

a. a empresa cumprirá as condições a eles associadas; e

b. os subsídios serão recebidos.

A maneira como um subsídio é recebido não afeta o método contábil a ser adotado. Por conseguinte, um subsídio é contabilizado da mesma maneira, quer ele seja recebido em dinheiro, quer como redução de um passivo para com o governo. Um empréstimo perdoável do governo é tratado como um subsídio do governo quando haja segurança razoável de que a empresa satisfará as condições de perdão do empréstimo. Uma vez que o subsídio do governo seja reconhecido, qualquer contingência relacionada será tratada de acordo com a IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Os subsídios do governo devem ser reconhecidos como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados aos que pretendem compensar, numa base sistemática. Eles não devem ser diretamente creditados ao capital próprio.

Duas grandes abordagens podem ser encontradas no tratamento contábil dos subsídios do governo: abordagem pelo capital, segundo a qual um subsídio é diretamente creditado ao capital próprio, e a abordagem pelos rendimentos, na qual o subsídio é levado a rendimentos durante um ou mais períodos.

Aqueles que apóiam a abordagem pelo capital argumentam como se segue:

a. os subsídios do governo são um mecanismo financeiro e devem ser de preferência tratados como tal no balanço, em vez de passarem pela demonstração dos resultados a fim de compensar os elementos de gastos que eles financiam; e

b. é inapropriado reconhecer os subsídios do governo na demonstração dos resultados em entidades que não tenham obtidos um incentivo proporcionado pelo governo sem custos relacionados.

Os argumentos em suporte da abordagem pelos rendimentos são os seguintes:

a. uma vez que os subsídios do governo são recebimentos provenientes de uma fonte que não a dos acionistas, eles não devem ser creditados diretamente ao capital próprio, devendo serem reconhecidos na demonstração dos resultados nos períodos apropriados;

b. os subsídios do governo raramente são gratuitos. A empresa obtém-nos ao cumprir as suas condições e a satisfazer as obrigações previstas. Devem, por conseguinte, ser reconhecidos como crédito, sendo assim balanceados com os custos associados aos subsídio que se destina compensar; e

c. como o imposto sobre o rendimento e outros impostos, são débitos em rendimentos, é lógico tratar também os subsídios do governo, que são uma extensão das políticas fiscais, na demonstração dos resultados.

É fundamental para a abordagem pelos rendimentos que os subsídios do governo sejam reconhecidos na demonstração dos resultados, numa base sistemática e racional durante os períodos contábil, necessários para balanceá-los com os custos relacionados. O reconhecimento nos rendimentos dos subsídios do governo na base de recebimentos não está de acordo com o princípio contábil do e tal só seria aceitável se não existisse qualquer outra base para imputar os subsídios a períodos em que são recebidos.

Na maior parte dos casos, os períodos durante os quais uma empresa reconhece os custos ou gastos relacionados com um subsídio do governo são prontamente determináveis e, por conseguinte, os subsídios em reconhecimento de gastos específicos são reconhecidos como crédito no mesmo período do gasto relevante. Semelhantemente, os subsídios relacionados com ativos depreciáveis são geralmente reconhecidos como rendimento durante os períodos e na proporção em que a depreciação desses ativos é debitada.

Os subsídios relacionados com ativos não depreciáveis podem também requerer o cumprimento de certas obrigações e serão então reconhecidos como rendimento durante os períodos que suportam o custo de satisfazer as obrigações. Como exemplo, temos um subsídio de terrenos que pode ser condicionado pela construção de um edifício no local, podendo ser apropriado reconhecê-lo como rendimento durante a vida do edifício.

Estes subsídios são algumas vezes recebidos como um pacote de ajudas financeiras ou fiscais a que estão associadas certo número de condições. Em tais casos, é necessário cuidado na identificação das condições que dão origem aos custos e gastos que determinam os períodos durante os quais o subsídio será obtido. Pode ser apropriado, parte de um subsídio numa determinada base e parte numa outra.

Um subsídio do governo que se torne recebível como compensação por gastos ou perdas já incorridos ou com o fim de dar imediato apoio financeiro à entidade sem qualquer custo futuro relacionado deve ser reconhecido como rendimento do período em que se tornar recebível, como um extraordinário, se apropriado.

Em algumas circunstâncias, um subsídio do governo pode ser concedido para a finalidade de dar suporte financeiro imediato a uma entidade e não como um incentivo para levar a dispêndios específicos. Tais subsídios podem ser limitados a uma entidade individual e podem não estar disponíveis para toda uma classe de beneficiários. Estas circunstâncias podem garantir o reconhecimento de um subsídio como rendimento no período em que a entidade se qualificar para o receber, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido.

Um subsídio do governo pode tornar-se recebível por uma entidade como compensação por gastos ou perdas incorridos num período anterior. Tal subsídio é reconhecido como rendimento no período em que se tornar recebível, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido.

Subsídios do governo não monetários

Um subsídio do governo pode tomar a forma de transferência de um ativo não monetário, tal como terrenos ou outros recursos, para uso da empresa. Nestas circunstâncias é usual avaliar o justo valor do ativo não monetário e contabilizar quer o subsídio quer o ativo

por esse justo valor. Um processo alternativo que algumas vezes se segue é o de registrar tanto o ativo como o subsídio por uma quantia nominal.

Características de subsídios relacionados com ativos:

a. Os subsídios do governo relacionados com ativos, incluindo os subsídios não monetários pelo justo valor, devem ser apresentados no balanço, quer tomando o subsídio como rendimento diferido, quer deduzindo o subsídio para chegar à quantia escriturada do ativo;

b. São vistos como alternativas aceitáveis dois métodos de apresentação nas demonstrações financeiras de subsídios (ou as partes apropriadas de subsídios) relacionadas com ativos. Um dos métodos considera o subsídio como rendimento diferido sendo reconhecido como rendimento numa base sistemática e racional durante a vida útil do ativo. O outro método deduz o subsídio para chegar à quantia escriturada do ativo. O subsídio é reconhecido como rendimento durante a vida do ativo depreciável por meio de um débito de depreciação reduzido;

c. A compra de ativos e o recebimento dos subsídios relacionados pode causar movimentos importantes do fluxo de caixa de uma empresa. Por esta razão, e a fim de mostrar o investimento bruto em ativos, tais movimentos são muitas vezes divulgados como itens separados na demonstração de fluxos de caixa sem atender a se o subsídio é ou não deduzido do respectivo ativo com o fim de apresentação do balanço.

Características de subsídios relacionados como rendimento:

a. Os subsídios relacionados com rendimentos são algumas vezes apresentados como créditos nas demonstrações dos resultados, quer separadamente quer sob um titulo geral, tal como outros rendimentos; alternativamente, eles são deduzidos ao gasto relacionado;

b. Os que apóiam o primeiro critério, procedimento que não é apropriado compensar os elementos de rendimentos e de gastos e que a separação do subsídio dos gastos facilita a comparação com outros gastos não afetados por um subsídio. Pelo segundo critério, é argumentado que os gastos poderiam muito bem não ter sido incorridos pela empresa se o subsídio não tivesse ficado

disponível sendo por isso enganosa a apresentação do gasto sem compensar o subsídio. Ambos os métodos são vistos como aceitáveis para apresentação dos subsídios relacionados com rendimentos;

c. A divulgação do subsídio pode ser necessária para a devida compreensão das demonstrações financeiras. É geralmente apropriada a divulgação do efeito do subsídio em qualquer item do rendimento ou do gasto que seja necessário divulgar separadamente.

Reembolso de Subsídios do Governo

Em conformidade com o CPC 07, um subsídio do governo que se torne reembolsável deve ser contabilizado como uma revisão de uma estimativa contábil, e se relacionado com rendimentos deve ser aplicado em primeiro lugar contra qualquer crédito diferido não amortizado registrado com respeito ao subsídio.

Na medida em que o reembolso exceda tal crédito diferido, ou quando não exista crédito diferido, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como um gasto. O reembolso de um subsídio relacionado com um ativo deve ser registrado, aumentando a quantia escriturada do ativo ou reduzindo o saldo do rendimento diferido pela quantia reembolsável. A depreciação adicional acumulada que teria sido reconhecida até à data de sua realização, como um gasto na ausência do subsídio deve ser imediatamente reconhecida como um gasto.

Diante as circunstâncias que dão origem ao reembolso de um subsídio relacionado com um ativo pode ser necessário tomar em consideração a possível imparidade da nova quantia escriturada do ativo.

Apoio do governo

Certas formas de apoio do governo que não possam ter um valor razoavelmente atribuído são excluídas da definição de apoio do governo, assim como as transações com o governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da empresa.

São exemplos de apoio que não podem de uma maneira razoável ter valor atribuído os conselhos técnicos e de comercialização gratuitos e a concessão de garantias. Um exemplo de

apoio que não pode ser distinguido das operações comerciais normais da empresa é o da política de aquisições do governo a qual seja responsável por parte das vendas da empresa. A existência do benefício pode ser indiscutível mas qualquer tentativa de segregar as atividades comerciais das do apoio do governo pode muito bem ser arbitrária.

O significado do benefício nos exemplos atrás pode ser tal que a divulgação da natureza, extensão e duração do apoio seja necessária a fim de que as demonstrações financeiras não sejam enganosas. Os empréstimos sem juros ou a taxas de juros baixos são uma forma de apoio do governo, mas o benefício não é quantificado pela imputação de juros. Não inclui o fornecimento de infra-estruturas através da melhoria da rede de transportes e de comunicações gerais e o fornecimento de meios melhorados tais como irrigação ou rede de águas que fiquem disponíveis numa base contínua e indeterminada para o benefício de toda uma comunidade local.

Divulgação

Devem ser divulgados em notas explicativas os assuntos seguintes:

a. a política contábil adotada para os subsídios do governo, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações financeiras;

b. a natureza e extensão dos subsídios do governo reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio do governo de que a empresa tenham diretamente beneficiado; e

c. condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do governo que tenham sido reconhecidas.

2.4. A Contabilização da Subvenção no Brasil

A lei 6.404/76 abrolhou para conferir agilidade ao processo de crescimento corporativo das sociedades anônimas, adequando minuciosamente as relações entre os acionistas, investidores e a divulgação dos resultados, de maneira transparente e objetiva. A lei reconheceu as peculiaridades de cada acionista e estabeleceu seus direitos básicos e particulares, consolidando o modelo de ações em caráter definitivo (BORBA, 2001).

Corroborando com a normatização da base contábil no Brasil, os artigos 76 e 177 e parágrafos, da Lei das Sociedades Anônimas, tratou da normatização dos registros auxiliares, orientando que as modificações pertinentes devessem ser restritas aos registros auxiliares, sem modificação na escrituração mercantil. Em outras palavras, os lançamentos contábeis não podiam ser alterados suas escritas, devendo estas, em caráter de pertinência, ser anotadas em registros auxiliares.

> Art. 177: "A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediências aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo de registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência".

A referida lei (6.404/76), através de seus dispositivos, tratou de normatizar a contabilização das subvenções governamentais. Entretanto, apenas as subvenções para investimento vinha recebendo tratamento contábil. Estas subvenções destinam-se a administração de subsídios do governo para determinados tipos de investimento. O subsídio pode ser administrado como uma redução de custos de aquisição e de produção ou como um ajuste de valor.

Segundo Silva (2009), estas subvenções eram tratadas como uma redução dos custos de aquisição e de produção do imobilizado ou como um ajuste de valor no passivo do balanço patrimonial. Não transitava em momento algum por contas de resultados, o controle era disposto em contas de ativos (no ato do recebimento da subvenção) e conta de passivo. Neste último, controlava-se a prestação de contas com o ente público.

Com a promulgação da Lei 11.638/07 e as suas respectivas alterações, a Lei das Sociedades Anônimas recebeu dispositivos às normas internacionais de contabilidade, consequência da adoção ao IFRS. Com isso, vários dispositivos foram revogados, a exemplo, o § 2º do artigo 177, tornando obrigatória a concordância da escrita auxiliar com os lançamentos contábeis, bem como parecer de auditores independentes registrados na CVM.

Braga e Almeida (2008), afirmam que as alterações do Art. 177 da Lei nº 6.404/76, respectivamente nos § 2º, 5º, 6º e 7º, teve o objetivo de preservar a qualidade da informação contábil, bem como determinar que, quando houver divergências, sejam efetuados os ajustes complementares da escrituração mercantil no LALUR, além dos detalhes em notas

explicativas com parecer de auditores independentes registrados na CVM. Como também, a consonância das normas expedidas pela CVM com os padrões internacionais de contabilidade. Por fim, que as companhias fechadas poderão optar por observar tais normas e que qualquer ajuste efetuado exclusivamente para a harmonização das normas contábeis não poderá ser base de incidência de impostos e contribuições e nem ter efeitos tributários.

Após alteração e introdução de dispositivos, revogação e complementação de alguns artigos (176 a 188 e outros) pela Lei 11.638/07, as subvenções para investimentos passaram a transitar por contas de resultado, podendo inclusive, conforme assembleia geral, ser destinada para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de subvenções governamentais para investimentos, sendo excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta lei), bem como todas as demais passam a ser divulgadas em notas explicativas.

Para Braga e Almeida (2008), As alterações geradas afetaram o ambiente contábil em várias direções. Não apenas no tocante aos procedimentos de registro dos atos e fatos contábeis, mas igualmente à forma de serem divulgadas as demonstrações contábeis.

Segundo a CVM (2008), a disseminação do conceito de “essência sobre a forma” tem representado para a sociedade contábil uma mudança de paradigma, pois traz a migração para um modelo contábil common-law (aquele que se baseia nas decisões dos tribunais) em um país de estrutura code-law (sistema em que as normas são escritas e tentam prever todas as aplicações através dos códigos legais).

A CVM, através da Instrução nº 469/08, instituiu que as subvenções governamentais não poderiam mais ser registradas nas contas de “reservas de capital”, porque estas só devem refletir as contribuições, para formação ou aumento do capital feita pelos acionistas. Assim, as citadas subvenções deveriam ser registradas como redução do custo do ativo, caso se refiram a um ativo não monetário, ou como receita a ser apropriada ao resultado do exercício nos demais casos. Como as subvenções governamentais, registradas no resultado do exercício, produzem efeito no lucro líquido do exercício, a ideia central é que a parcela desse lucro impactada pelo benefício seja destinada à conta de Reserva de Lucros por Incentivos Fiscais.

Em alguns casos, a distribuição de lucros pode implicar a perda desse benefício. Nesses casos, o art. 195 da Lei nº 6.404/76, introduzido pela Lei nº 11.638/07, contempla a possibilidade de a companhia destinar para a reserva de lucro por incentivos fiscais, a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos,

que deverá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 da Lei nº 6.404, de 1976). Enquanto não atendidos os requisitos exigidos pelo ente público, será registrada a transação no Ativo com contrapartida no Passivo ou redutora no próprio Ativo.

Segundo o CPC 07, a subvenção na forma de ativo não monetário, a contrapartida contábil poderá ser uma conta retificadora desse ativo. Já no recebimento de subvenções não monetárias, o valor justo deverá ser à base de registro contábil, a não ser que seja impossível a obtenção desse valor. Daí, aplica-se o valor nominal do ativo. Em se tratando de ativos depreciáveis, amortizáveis ou exauríveis, a apropriação ao resultado dessa subvenção se dará conforme as respectivas depreciações, amortizações ou exaustões.

O IBRACON, através de seu Comunicado Técnico de nº 03/03, ratificado pela CVM, acrescenta ser indispensável que as empresas forneçam um mínimo de informações para que os usuários sejam providos de elementos mínimos para a tomada de decisões. Neste contexto, é requerida das empresas que operem com concessões, a divulgação das seguintes informações:

Bens da Concessão:

i. bens objetos da concessão e seus valores totais, prazo da concessão, compromissos fixos de pagamento, com descrição também dos compromissos variáveis tanto com relação ao seu cálculo quanto à sua incidência;

ii. montante residual da concessão, com indicação do valor nominal e do valor presente das parcelas a serem pagas nos 12 meses seguintes ao encerramento do exercício ou período e das parcelas a serem pagas após esse prazo de 12 meses, indicando a taxa de juros utilizada para o cálculo do valor presente;

iii. valor residual do imobilizado de concessão na data das demonstrações contábeis que deverá ser vertido ao poder concedente ao final do contrato (correspondendo a ativos com vida residual maior à concessão e com cláusula de transferência ao poder concedente);

iv. montante pago ao poder concedente durante o exercício ou período das demonstrações contábeis;

v. bases de apropriação ao resultado dos custos com a remuneração do poder concedente; e

vi. termos dos demais compromissos financeiros (manutenção e de investimentos), incluindo os variáveis, tais como os baseados em tarifas arrecadadas.

Transações de custeio:

a. montantes contabilizados nas demonstrações contábeis das concessionárias referentes aos gastos com serviços como, por exemplo, de manutenção das rodovias/ferrovias;

vii. montantes contabilizados referentes à compra e venda, bem como aos saldos a pagar ou receber decorrentes das operações;

viii. prestação de serviços administrativos e/ou qualquer forma de utilização da estrutura física ou de pessoal de uma empresa pela outra, com ou sem contraprestação;

ix. recebimentos ou pagamentos pela locação de bens imóveis ou móveis de qualquer natureza;

x. montantes dos bens imóveis ou móveis de qualquer natureza recebidos ou entregues em comodato; e

xi. outras transações julgadas relevantes.

2. Transações de investimentos:

i. montante dos contratos já celebrados em execução e contabilizados nas demonstrações contábeis da entidade;

ii. montantes dos contratos a serem executados e indicação dos exercícios em que eles serão concluídos;

iii. alienação ou transferência de bens do ativo; e

iv. aquisição de direitos ou opções de compra ou qualquer outro tipo de beneficio e seu respectivo exercício.

3. Transações com empréstimos/financiamentos:

i. empréstimos e adiantamentos, com ou sem encargos financeiros, e as taxas praticadas;

ii. receitas ou despesas registradas no exercício/período referentes aos empréstimos ou adiantamentos referidos em i;

iii. avais, fianças, hipotecas, depósitos, penhores ou quaisquer outras formas de garantias; e

iv. renovação, perdão ou outras formas de cancelamento de dívidas

Segundo Iudícibus (2000), [...] no Brasil, tem-se a idéia de evidenciação como quase um sinônimo de notas explicativas e notas de rodapé, “quando a evidenciação principal está contida nos próprios relatórios formais”, existindo, entretanto, várias outras formas de divulgar informações, e a escolha do método depende da natureza ou relevância das mesmas. Dependendo da importância do documento, existirá uma abordagem mais específica ou global, de forma que a escolha dar-se-á em conformidade com o que for necessário.

A Instrução Normativa 59/1986 da CVM e Comunicado Técnico 03/03 do Ibracom, dispõe sobre a obrigatoriedade de elaboração e publicação da demonstração das mutações do patrimônio líquido pelas companhias abertas.

Estas companhias deverão elaborar e publicar, como parte integrante de suas demonstrações financeiras, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, referida ao artigo 186, § 2º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, contemplando, no mínimo, os itens abaixo discriminando:

1. descrição das mutações
1. capital realizado atualizado
2. reservas de capital
3. reservas de reavaliação
4. reservas de lucros
5. lucros ou prejuízos acumulados
6. ações em tesouraria

2.5. Adoção às Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil

Histórico do IASB

Criado em 1973, o comitê internacional de pronunciamentos contábeis denominados *International Accounting Standards Committee* – IASC pelos organismos profissionais de contabilidade da Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos da América, França, Irlanda, Japão, México, Holanda e Reino Unido. A nova entidade foi criada com o objetivo de formular e publicar, de modo totalmente independente, um novo padrão de normas contábeis internacionais que pudesse ser mundialmente aceito.

O IASC é uma fundação independente sem fins lucrativos com recursos próprios que recebe contribuições de vários organismos internacionais, assim como das principais empresas de auditoria. Os primeiros pronunciamentos contábeis publicados pelo IASC foram chamados de IAS. Muitas normas IAS continuam vigentes, apesar de terem sofrido alterações ao longo do tempo.

Em 1975, foram criados os primeiros padrões IAS em versão final publicados: IAS 1 – Divulgação de Políticas Contábeis e IAS 2 – Avaliação e Apresentação de Estoques no Contexto do Sistema de Custo. Em 1982, o número de curadores do IASC aumenta para 17, incluindo membros de 13 países nomeados pelo Conselho da Federação Internacional de Contadores e até quatro representantes de organismos envolvidos na emissão de relatórios financeiros. O IFAC reconhece e passa a considerar o IASC como o órgão global para definição de padrões contábeis. Em 1989, A Federação Européia de Contabilidade apóia a harmonização internacional e um maior envolvimento dos países europeus no IASC. O IFAC adota uma orientação para o setor público que requer a adoção do IAS pelas empresas estatais. Em 1994, foi criado o Conselho Consultivo do IASC, com responsabilidade de fiscalização e financeira.

Em 1995, A Comissão Européia apóia o acordo entre o IASC e a Organização Internacional das Comissões de Valores Mobiliários (IOSCO) para conclusão das normas-base e decide que os padrões IAS devem passar a ser cumpridos pelas multinacionais que integram a União Européia. Em 1996, a SEC anuncia apoio ao objetivo do IASC de desenvolver, o mais rapidamente possível, normas contábeis que possam ser utilizadas na elaboração de demonstrações financeiras para fins de ofertas internacionais. Em 1997, foi constituído o *Standing Interpretations Committee* (SIC), com 12 membros com direito a voto, que é um comitê técnico dentro da estrutura do IASC, responsável pelas publicações de

interpretações contábeis. Também denominadas SIC, tais interpretações têm o objetivo de esclarecer as dúvidas dos usuários. Em 1998, o número de membros do IFAC/IASC aumenta para 140 órgãos de contabilidade em 101 países. Neste mesmo ano, o IAS concluiu as normas-base com aprovação do IAS 39. O objetivo desta norma é estabelecer princípios para reconhecer e mensurar ativos financeiros, passivos financeiros e alguns contratos de compra ou venda de itens não financeiros.

Em 1999, os Ministros das Finanças do e Fundo Monetário Internacional pedem apoio para que o IAS "fortaleça a arquitetura financeira internacional". O Conselho do IASC aprova por unanimidade a reestruturação para o Conselho de 14 membros (12 por tempo integral e 2 por tempo parcial), subordinados a um conselho de curadores independentes. Em 2000, a IOSCO recomenda aos seus membros que permitam o uso das normas do IASC em ofertas e listagem em bolsas internacionais, e a instalação de um comitê de nomeação ad hoc, presidido pelo Presidente da SEC Arthur Levitt, para nomear os curadores que irão fiscalizar a nova estrutura do IASB. Com isso, os órgãos membros do IASC aprovam a sua reestruturação e os novos estatutos. Nesse mesmo ano, o comitê de nomeação anuncia os primeiros curadores, e nomeiam David Tweedie (presidente do Conselho de Normas Contábeis do Reino Unido), como o primeiro Presidente do Conselho Internacional de Normas Contábeis reestruturado.

Em 2001, foi criado o IASB para assumir as responsabilidades técnicas do IASC e com o objetivo de melhorar a estrutura técnica de formulação e validação dos novos pronunciamentos contábeis internacionais a serem emitidos, os quais foram denominados IFRS. O novo nome foi escolhido pelo IASB, que possibilitou transformar, progressivamente, os antigos pronunciamentos contábeis em novos padrões internacionalmente aceitos.

Em dezembro de 2001, o SIC teve seu nome alterado para *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC). Este Comitê passou a ser responsável pela publicação, a partir de 2002, de todas as interpretações sobre o conjunto de normas internacionais, denominadas IFRIC. Nesse mesmo ano, a Europa passa a exigir a adoção do IFRS pelas companhias abertas a partir de 2005, e o IASB (Europa) e o FASB (EUA), publicam um acordo conjunto sobre a convergência. Em 2003, são publicados os primeiros IRFS em versão final, como também a primeira Minuta de Interpretação do IFRIC e a conclusão do projeto de melhoria – importantes alterações em 14 IAS`s.

Em março de 2004, algumas normas IAS/IFRS foram publicadas pelo IASB, incluindo o IFRS 1, que definiu os princípios a serem observados pelas empresas no processo de

conversão e a primeira publicação de demonstrações financeiras em IFRS. Em 2005, todas as empresas européias abertas passaram a adotar obrigatoriamente as normas em IFRS para a publicação de suas demonstrações financeiras consolidadas.

Estrutura organizacional do IASC

A Fundação IASC é uma organização independente com dois constituintes principais: o Conselho Consultivo e o IASB. Também faz parte da sua estrutura o *Standards Advisory Council* (SAC) e o IFRIC. A Fundação IASC nomeia os membros do IASB e providencia os recursos necessários. Contudo, é responsabilidade exclusiva do IASB elaborar as normas contábeis internacionais.

As normas internacionais são um conjunto de pronunciamentos técnicos compostos por:

- IAS: são os primeiros pronunciamentos emitidos pelo IASC.
- SIC: são as primeiras interpretações emitidas pelo IASC.
- IFRS: são os mais recentes pronunciamentos emitidos pelo IASB.
- IFRIC: são as mais recentes interpretações emitidas pelo IASB.

- Fundação IASC

  Equilíbrio geográfico: seis curadores da América do Norte, seis da Europa; seis da região Ásia/Oceania e quatro provenientes de qualquer região (sujeitos à manutenção do equilíbrio geográfico global);

  Currículo dos curadores: os estatutos requerem um equilíbrio dos currículos profissionais: inclusive auditores, reguladores, usuários, acadêmicos e outros funcionários a serviço do interesse público.

- Conselho de Normas Contábeis Internacionais

  Equilíbrio geográfico: não especificado, exceto pelo fato de que os conselheiros devem assegurar que o Conselho não é dominado por uma determinada circunscrição ou interesse geográfico.

  Currículo dos membros do conselho: um conjunto adequado de experiência prática recente entre auditores, reguladores, usuários e acadêmicos, incluindo pelo menos um com experiência anterior em cada uma dessas áreas.

- Revisão constitucional 2008-2009

Os curadores do IASC realizaram uma análise abrangente de estruturação e constituição, cujo objetivo foi a criação de um grupo de monitoramento para supervisionar e nomear os curadores; expandir o IASB de 14 para 16 membros e especificar o equilíbrio geográfico do IASB.

Desde 2005, por meio do compromisso assumido por diversos países do mundo de adotar as Normas Internacionais de Contabilidade, progressos significativos têm sido alcançados pelo IASB em direção à convergência global. Vale destacar que nos Estados Unidos, a *U.S. Securities and Exchange Commission* (SEC) aprovou, em 15 de novembro de 2007, procedimento para que as empresas estrangeiras possam arquivar as suas demonstrações financeiras, já a partir de 2008, de acordo com os IFRSs, sem a necessidade de reconciliação do resultado e do patrimônio líquido.

Criação do CPC

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi instituído pela Resolução CFC nº 1.055/05 e criado oficialmente em 16/08/2006 para a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, tem por produto os pronunciamentos técnicos que são obrigatoriamente submetidos a audiências públicas, as interpretações e as orientações. Tem como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade e a divulgação de informação 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.

O CPC é composto por representantes da Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca), da Associação Nacional dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec), da Bovespa, do Conselho Federal de Contabilidade, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi). Além desses membros, participam, como convidados, o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a Secretaria da Receita Federal (SRF) e a Superintendência dos Seguros Privados (Susep), além de outras entidades ou especialistas convidados.

A CVM normatizou, através do IBRACON, disposições alinhadas às regras internacionais (Deliberações nº 488/05, 489/05, 505/06 e 506/06), e com o CPC iniciou a edição de pronunciamentos contábeis em conjunto (Deliberação nº 520/07); o BACEN e a

SUSEP estabeleceram que as instituições financeiras e seguradoras, respectivamente, publicariam seus demonstrativos pelas regras do IFRS/IASB (Comunicado BACEN nº 14.259/06 e Circular SUSEP nº 357/07); e a CVM determinou que todas as empresas abertas preparassem suas demonstrações, a partir de 2010, conforme IFRS (Instrução CVM nº 457/07) – (ERNST & YOUNG; FIPECAFI, 2009).

Cada assunto é tratado por um pronunciamento específico, iniciando pelo Pronunciamento Conceitual Básico o qual define a estrutura conceitual básica do arcabouço contábil, seguido até então de 43 pronunciamentos para S.As e o Pronunciamento Técnico PME (R1) – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Entre estes pronunciamentos emitidos, o CPC 07 é o que trata da subvenção e assistência governamental, foco deste estudo.

2.6. Pronunciamento Técnico do CPC 07

Aprovado através da Ata da 28ª. Reunião Ordinária do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, realizada em 03/10/2008, o Pronunciamento Técnico CPC 07 tem como objetivo "prescrever o registro contábil e a divulgação das subvenções para investimento e a divulgação das subvenções para custeio e das demais formas de assistência governamental" (CFC, 2009). Embora tenha como essência as disposições do IAS 20 – *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance* – IASB, o texto do pronunciamento teve de sofrer algumas mudanças para se adequar às características peculiares do Brasil.

O CPC 07 não segrega formalmente as modalidades de subvenção para investimento e custeio, isto porque, o tratamento contábil dispensado nas referidas modalidades é o mesmo, ou seja, o trânsito pelo resultado.

No Sumário dos Pronunciamentos CPC em 2008, publicado pelo CFC em 2009, é feita uma ressalva relativa ao CPC 07 no que concerne ao procedimento de divulgação por ocasião da vigência do texto original da Lei n.º 6.404/76 e da nova Lei n.º 11.638/07 e a convergência internacional – "Atenção especial é dada neste Pronunciamento ao momento do reconhecimento das subvenções governamentais. E a essência econômica da transação deverá ser sempre observada".

Ato contínuo, baseando-se nas disposições do IAS 20 (*Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*), o Comitê de Pronunciamentos Contábeis,

emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 07 que instrui os procedimentos contábeis aplicados às Subvenções e Assistências Governamentais, aprovado pela CVM, através da Deliberação nº 555, de 12/11/08, e ratificado pelo CFC conforme Resolução CFC nº 1.143, de 17/11/08. Desta forma, busca permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e à uniformização de seu processo de produção, levando-se sempre em consideração a convergência do padrão contábil brasileiro aos padrões internacionais.

Este pronunciamento, consequência da adesão às Normas Internacionais de Contabilidade, no Brasil, regulamenta as operações contábeis envolvendo recursos denominados subvenções governamentais. A divisão formal entre subvenção para custeio e para investimento não está proposta neste Pronunciamento, já que o tratamento contábil é o de ambas transitarem pelo resultado.

Por força de legislações específicas brasileiras, foi necessário incluir alguns parágrafos adicionais aos contidos na norma internacional tomada como base, principalmente por conta de certas isenções e reduções tributárias que, no Brasil, assumem a forma de subvenção governamental em certas circunstâncias, e da característica de perda do benefício tributário se o valor da subvenção não ficar retido em reserva própria, sem destinação como dividendos aos sócios. É fundamental, todavia, afirmar que essas adições estão conforme o princípio básico das normas internacionais do IASB – *International Accounting Standards Board* – e que as demonstrações contábeis elaboradas com base neste pronunciamento estarão conforme tais normas.

Alcance do CPC 07

A Deliberação 555/2008 da Comissão de Valores Mobiliários aprova e torna obrigatório o Pronunciamento Técnico CPC 07 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis para as companhias abertas, com inicio de aplicação aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008. Este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado na contabilização e na divulgação de subvenção governamental e outras formas de assistência governamental.

- Este Pronunciamento não trata:

    a. dos problemas decorrentes da contabilização de subvenção governamental em demonstrações contábeis em moeda de poder aquisitivo constante ou em informação suplementar de natureza semelhante;

    b. da contabilização de assistência governamental ou outra forma de benefício

quando se determina o resultado tributável, ou quando se determina o valor do tributo, que não tenha caracterização como subvenção governamental. Tais como isenções temporárias ou reduções do tributo sem a característica de subvenção governamental, como a permissão de depreciação acelerada, etc;

c. da participação do governo no capital da entidade;

d. de subvenção governamental tratada por Pronunciamento Técnico específico.

- Definições tratadas no pronunciamento CPC 07

Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento Técnico com as definições descritas a seguir:

a. Governo: Refere-se a Governo federal, estadual ou municipal, agências governamentais e órgãos semelhantes, sejam locais, nacionais ou internacionais;

b. Assistência governamental: É a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes;

A assistência governamental toma muitas formas, variando sua natureza ou condições. O propósito da assistência pode ser o de encorajar a entidade a seguir certo rumo que ela normalmente não teria tomado se a assistência não fosse proporcionada. A contabilização deve sempre seguir a essência econômica. O recebimento da assistência governamental por uma entidade pode ser significativo na preparação das demonstrações contábeis em razão da necessidade de identificar método apropriado para sua contabilização, bem como para indicar a extensão pela qual a entidade se beneficiou de tal assistência durante o período coberto pelas demonstrações. Isso permite a comparação das demonstrações contábeis entre períodos e entre entidades diferentes.

Entretanto, há certas formas de assistência governamental que não podem ter seu valor razoavelmente atribuído, com isso são excluídas da definição de subvenção governamental dada neste Pronunciamento, assim como as transações com o governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade.

São exemplos de assistência que não podem de maneira razoável ter valor atribuído:

1. As assistências técnicas e de comercialização gratuitas e a concessão de garantias;
2. As assistências que não pode ser distinguido das operações comerciais normais da entidade;
3. As assistências onde a política de compras seja ditada pelo Governo, bem como responsável por parte das vendas da entidade;

A importância dos benefícios nos exemplos anteriormente mencionados pode ser de tal que a divulgação da natureza, da extensão e da duração da assistência seja necessária a fim de que as demonstrações contábeis não sejam enganosas.

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 07. não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade, conforme tais como:

i. Isenção tributária*:* é a dispensa legal do pagamento de tributo sob quaisquer formas jurídicas (isenção, imunidade etc).

ii. Redução: por sua vez, exclui somente parte do passivo tributário, restando, ainda, parcela de imposto a pagar. A redução ou a isenção pode se processar, eventualmente, por meio de devolução do imposto recolhido mediante determinadas condições;

iii. Empréstimo subsidiado: é aquele em que o credor renuncia ao recebimento total ou parcial do empréstimo e/ou dos juros, mediante o cumprimento de determinadas condições. De maneira geral, é concedido direta ou indiretamente pelo Governo, com ou sem a intermediação de um banco; está vinculado a um tributo; e caracteriza-se pela utilização de taxas de juros visivelmente abaixo do mercado e/ou pela postergação parcial ou total do pagamento do referido tributo sem ônus ou com ônus visivelmente abaixo do normalmente praticado pelo mercado;

iv. Subsídio em empréstimo: é a parcela do empréstimo ou do juro renunciado e a diferença entre o juro ou ônus de mercado e o juro ou o ônus praticado.

v. Atualização monetária: é o reconhecimento de ajuste no valor de ativo e passivo da entidade com base em índice de inflação. Juro é a remuneração auferida ou incorrida por recurso aplicado ou captado pela entidade.

vi. Valor justo: é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado ou um passivo liquidado entre partes interessadas, conhecedoras do assunto e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

- Aplicação de parcela do imposto de renda devido em fundos de investimentos regionais.

Segundo CPC 07 (2008), determinadas entidades sujeitas ao pagamento do imposto de renda podem aplicar parte do imposto devido em Fundos de Investimentos Regionais, criados pelo Governo federal com o objetivo de estimular o desenvolvimento de determinadas regiões. Essa destinação de parcela do imposto ao fundo representa uma *subvenção governamental* para a entidade, pois, em face da opção exercida, o Tesouro Nacional abre mão de parte da receita tributária e a entidade torna-se investidora do fundo beneficiário de sua opção.

Essas subvenções devem ser registradas pelo seu valor justo no momento do fato gerador, desde que atendidas às condições para o seu reconhecimento. No caso em questão, o fato gerador da subvenção ocorre no pagamento da parcela do imposto de renda. Nesse momento, cabe à administração registrar a subvenção pelo seu valor justo, pela melhor estimativa, lembrando que pode existir deságio desse valor justo com relação ao valor nominal, mesmo nos casos em que a beneficiária da subvenção esteja investindo outros recursos nessas entidades em regiões incentivadas.

- Redução ou isenção de tributo em área incentivada

Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental.

O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

- Divulgação

A entidade deve divulgar as seguintes informações:

a. a política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis;

b. a natureza e os montantes reconhecidos das subvenções governamentais ou das assistências governamentais, bem como a indicação de outras formas de assistência governamental de que a entidade tenha diretamente se beneficiado;

c. condições a serem regularmente satisfeitas ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida;

d. descumprimento de condições relativas às subvenções ou existência de outras contingências;

e. eventuais subvenções a reconhecer contabilmente, após cumpridas as condições contratuais;

f. premissas utilizadas para o cálculo do valor justo exigido por este Pronunciamento;

g. informações relativas às parcelas aplicadas em fundos de investimentos regionais e às reduções ou isenções de tributos em áreas incentivadas.

Classificação e exclusões das Subvenções Governamentais

Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

As subvenções são classificadas em seis grandes grupos, a saber:

i. Incentivos Fiscais

ii. Empréstimos Subsidiados

iii. Subsídios em Empréstimos

iv. Contribuições

v. Doações

vi. Prêmios

a. Incentivos Fiscais

Conforme CPC 07 e CTN, os incentivos fiscais são classificados em dois grupos: isenção e redução:

> Isenção - É a dispensa legal do pagamento de tributo sob quaisquer formas jurídicas; e
>
> Redução - Na redução exclui somente parte do passivo tributário, restando, ainda, parcela de imposto a pagar.

Obs.: Tanto a isenção quanto a redução, podem se processar, eventualmente, por meio de devolução do imposto recolhido mediante determinadas condições.

b. Empréstimo Subsidiado

Em conformidade com a Resolução CFC 1.026/2005, ratificada na Deliberação 555/2008 da CVM, é o empréstimo normalmente obtido do governo, vinculado a um tributo, a taxas, prazos ou condições mais favorecidas que o mercado, há renúncia parcial ou total do empréstimo e/ou dos juros pelo credor.

Obs.: O IAS 20 não faz menção a empréstimos subsidiados e sim, a Empréstimos Perdoáveis, em que o emprestador se compromete a renunciar ao seu reembolso sob certas condições prescritas.

c. Subsídio em Empréstimo

O CPC 07 e Deliberação CVM 555/2008, entende trata-se da parcela do empréstimo ou do juro renunciado, a diferença entre o juro ou ônus de mercado, e até o juro ou o ônus praticado. Ainda, no entendimento do CPC e CVM, juros são remunerações auferidas ou incorridas por recurso aplicado ou captado pela entidade.

d. Contribuições

De acordo com Delaney *et al*, (2002) - é uma transferência voluntária e incondicional de ativos entre entidades. Uma contribuição também pode ter a forma de liquidação ao cancelamento dos passivos do beneficiário (NBCT T, 10.15).

e. Doações

É a transferência de ativos monetários ou não, em que uma pessoa, por liberdade, transfere do seu patrimônio, bens ou vantagens para outra pessoa (CC. Art.538, 2002). Já a NBC T 10.16 entende que as doações devem ser mensuradas a valor de mercado, e que são

transferências gratuitas, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens móveis e imóveis, com as finalidades de custeio, investimentos e imobilizações, sem contrapartida do beneficiário dos recursos.

f. Prêmios

Com foco na Lei 10.823 de 19/12/2003 e a SUSEP (Superintendência de Seguros Privados), trata-se da liberação de recursos do governo federal para a seguradora, com o propósito de custear parte das despesas com a contratação de seguro rural. Essa subvenção está entre 30% e 60% do valor do prêmio, limitado ao teto de 32 mil reais por produtor. Essa subvenção não é prerrogativa da União, os Estados ou Municípios podem oferecer, inclusive, com margens maiores.

Já no que diz respeito às exclusões das subvenções e assistências governamentais, pode-se afirmar serem aquelas que não podem ser quantificadas em dinheiro, bem como as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade, a saber:

- Aquelas que não inclui os benefícios proporcionados por ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas nas áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.
- As assistências governamentais que não possam ter seu valor atribuído. Ex.: assistências técnicas e de comercialização gratuitas e a concessão de garantias.
- As transações com o Governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade. Ex.: política de compras do Governo a qual seja responsável por parte das vendas da entidade.
- Fornecimento de infra-estruturas por meio da melhoria da rede de transportes e de comunicações gerais;
- Fornecimento de recursos desenvolvidos através de irrigação ou rede de águas que fiquem disponíveis em base contínua e indeterminada para benefício de toda comunidade local.

Reconhecimento, mensuração, contabilização e apresentação da subvenção.

Do reconhecimento contábil

Segundo do CPC 07, o simples recebimento da subvenção não é prova conclusiva de que as condições a ela vinculadas tenham sido ou serão cumpridas. Por isso, não devem ser reconhecidas contabilmente até que exista segurança do cumprimento das cláusulas contratuais acordadas, condição necessária para obtenção da subvenção.

Em se tratando de ativo não monetário, a contrapartida poderá ser uma conta retificadora desse ativo. Com isso, o valor justo deverá ser à base de registro contábil, a não ser que seja impossível a obtenção desse valor, quando um valor nominal será utilizado. Segundo Schmidt e Santos (2002), valor justo (*fair value)* é o valor pelo qual o ativo ou passivo pode ser trocado, existindo um conhecimento amplo e disposição por parte dos envolvidos no negócio, em uma transação sem favorecimentos.

Para Hendriksen e Van Breda (2007), ativos não monetários são direitos a uma quantidade variável de unidades monetárias, representando um nível predeterminado de poder aquisitivo. Incluem todos os direitos a bens e serviços e os demais direitos a benefícios futuros, excluindo os relativos a uma quantia fixa em alguma data futura.

Com foco no pronunciamento técnico do CPC 07, quando a subvenção governamental estiver sendo recebida para compensar despesas da entidade, deve ser reconhecida como receita ou como redução da despesa ao longo do período necessário para confrontar com as despesas que pretende compensar. Enquanto que em casos de ativos depreciáveis, amortizáveis ou exauríveis, a apropriação ao resultado dessa subvenção se dará conforme as respectivas depreciações, amortizações ou exaustões, ou seja, reconhecimento proporcionou em contas de resultado.

Para Hendriksen e Van Breda (2007), depreciação, amortização e exaustão, referem-se ao processo de alocação do valor de entrada, geralmente o custo original ou corrigido, de instalações e equipamentos, aos vários períodos durante aos quais se espera obter dos benefícios decorrentes de sua aquisição e seu emprego.

As isenções ou reduções de tributos serão reconhecidas como subvenções governamentais no resultado, e não no patrimônio líquido. Em se tratando de gozo dos benefícios fiscais e não havendo distribuição aos sócios dessas ou de outras subvenções

governamentais, poderão os respectivos valores ser transferidos, da conta de lucros no período, para a de Reserva de Incentivos Fiscais (CPC 07).

Para que o reconhecimento de receitas possa ser discutido no âmbito das empresas beneficiadas pelos recursos provenientes das subvenções governamentais, por parte do ente público, faz-se necessário entendê-la à luz da teoria contábil. Além disso, para que as receitas sejam reconhecidas, antes devem ser mensuradas e definidas (HENDRIKSEN E VAN BREDA, 2007).

A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo. Dessa forma, qualquer contingência associada a uma subvenção governamental reconhecida deve ser tratada de acordo com a norma sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas.

Da mensuração contábil

Para Hendriksen e Van Breda (2007), mensurar é atribuir uma quantidade numérica a uma característica ou a um atributo de algum projeto, como um ativo, ou atividade de produção. É o processo de atribuição de valores monetários significativos a objetos ou eventos associados a uma empresa, e obtidos de modo a permitir agregação ou desagregação, quando exigida em situação específica.

Segundo Ribeiro Filho (2009), a palavra “mensuração” vem do latim *Mensuratione* e possui significado que abarca vários campos do conhecimento humano. É uma das preocupações mais antigas do homem e um dos problemas que mais afligiam e afligem as sociedades humanas. Quando se fala em mensuração em contabilidade, logo se pensa em avaliação em moeda. Entretanto, existe uma etapa anterior, na qual a mensuração pode ser feita em outras escalas, como quantidade física ou produção em determinado período. A base de mensuração mais comumente adotada pelas entidades na preparação de suas demonstrações contábeis é o custo histórico. Ele é normalmente combinado com outras bases de avaliação. Por exemplo, os estoques são geralmente mantidos pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, os títulos e ações negociáveis podem em determinadas circunstâncias ser mantidos a valor de mercado e os passivos decorrentes de pensões são mantidos pelo valor presente de tais benefícios no futuro.

Além disso, em algumas circunstâncias, as entidades usam a base de custo corrente como resposta à incapacidade do modelo contábil de custo histórico enfrentar os efeitos das mudanças de preços dos ativos não monetários. Desta forma, podemos afirmar que as subvenções devem ser registradas pelo seu valor histórico, em período que ocorra o fato gerador, seja no ato da provisão da compensação (subvenção) ou do recebimento direto do recurso (CPC 00).

Da contabilização da subvenção

Conforme o Pronunciamento Técnico CPC 07, uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas às condições deste pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) Uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados.

(b) Subvenção governamental apenas excepcionalmente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando está de acordo com as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações.

(c) Assim como os tributos são lançados no resultado, é lógico registrar a subvenção governamental, que é, em essência, uma extensão da política fiscal na demonstração do resultado.

Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser em conta específica do passivo. Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pelo resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido no

resultado, pode ser creditado à reserva própria (Reserva de Incentivos Fiscais), a partir da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

É fundamental, pelo regime de competência, que a receita de subvenção governamental seja reconhecida em bases sistemáticas e racionais, ao longo do período necessário e confrontada com as despesas correspondentes. Assim, o reconhecimento da receita de subvenção governamental no momento de seu recebimento somente é admitido nos casos em que não há base de alocação da subvenção ao longo dos períodos beneficiados.

Na maioria dos casos essa correlação pode ser feita, e a subvenção é reconhecida em confronto com as despesas correspondentes. Semelhantemente, subvenção relacionada a ativo depreciável deve ser reconhecida como receita ao longo do período da vida útil do bem e na mesma proporção de sua depreciação. Subvenção relacionada a ativo não depreciável pode requerer o cumprimento de certas obrigações. O reconhecimento como receita deve então acompanhar a apropriação das despesas necessárias ao cumprimento das obrigações.

Da apresentação da subvenção no balanço e na demonstração de resultado

O CPC 07 reconhece que subvenção não pode ser efetuado diretamente em conta de resultado, ficando, então, temporariamente em conta de passivo, uma vez que os benefícios econômicos pela utilização daqueles ativos somente são obtidos por seu uso ou sua alienação. A não ser no caso de ativo não depreciável, amortizável ou exaurível, e desde que completamente desvinculado de qualquer obrigação e sem possibilidade objetiva de vinculação com os benefícios econômicos derivados de sua utilização.

São considerados aceitáveis dois métodos de apresentação nas demonstrações contábeis de subvenção (ou parte apropriada de subvenção) não vinculada a obrigações futuras, relacionada com ativos. Um dos métodos considera a subvenção como receita diferida no passivo, sendo reconhecida como receita em base sistemática e racional durante a vida útil do ativo.

O outro método deduz a contrapartida do próprio ativo recebido como subvenção para se chegar ao valor escriturado líquido do ativo, que pode ser nulo. A subvenção é reconhecida como receita durante a vida do ativo depreciável por meio de crédito à depreciação registrada no resultado. A compra de ativo e o recebimento da subvenção a ele relacionada podem causar movimentos importantes nos fluxos de caixa de uma entidade. Por essa razão, e a fim

de mostrar o investimento bruto em ativos, tais movimentos são frequentemente divulgados como itens separados na demonstração dos fluxos de caixa independentemente de a subvenção ser, ou não, deduzida do respectivo ativo na apresentação do balanço patrimonial.

Quanto à apresentação na demonstração de resultado, a subvenção é algumas vezes apresentada como crédito na demonstração do resultado, quer separadamente sob um título geral, tal como ”Outras Receitas“, quer, alternativamente, como dedução da despesa relacionada. A subvenção, seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza. Como justificativa da primeira opinião, há o argumento de que não é apropriado compensar os elementos de receita e de despesa e que a separação da subvenção das despesas relacionadas facilita a comparação com outras despesas não afetadas pelo benefício de uma subvenção. Pelo segundo método, é argumentado que as despesas poderiam não ter sido incorridas pela entidade caso não houvesse a subvenção, sendo por isso enganosa a apresentação da despesa sem compensação com a subvenção. Ambos os métodos são aceitos para apresentação das subvenções relacionadas às receitas. Mas é necessária a divulgação da subvenção para a devida compreensão das demonstrações contábeis. Por isso é necessária a divulgação do efeito da subvenção em qualquer item de receita ou despesa quando essa receita ou despesa é divulgada separadamente.

2.7. Receita no Contexto da Subvenção

Uma definição deve caracterizar a essência ou a natureza da receita, entretanto, de modo geral, as definições abordam questões relativas à mensuração e ao reconhecimento das receitas em detrimento da natureza das mesmas. Moraes (2002) esclarece que “o ponto de reconhecimento e a mensuração da receita proporcionam ao usuário da informação contábil a base para a avaliação do resultado operacional da entidade e do desempenho dos seus gestores”. Hendriksen e Van Breda (2007) ressaltam que o reconhecimento de receitas é um admirável ingrediente na mensuração da performance empresarial. De forma comparável, esse assunto tem contribuição para a avaliação da comparabilidade da mensuração e evidenciação contábil dessas empresas tomadoras desse recurso.

Ainda com base nos autores acima citados, ambos analisam as definições de receita sobre três enfoques: a receita como um produto, como um fluxo de saída ou como um fluxo

de entrada. Segundo os autores, as definições de receita como um produto da empresa é superior ao conceito de fluxo de saída e este é superior ao de fluxo de entrada, pois a definição não pode restringir assuntos como o reconhecimento e a mensuração, devendo ser neutra em relação aos mesmos.

Já para Paton e Littleton (*apud* Hendriksen e Van Breda, 1999), a receita é definida como um "produto da empresa", ou seja, a empresa cria bens e serviços durante um período, e essa criação é denominada de produto. Entretanto, para a *American Accounting Association –* (AAA*)* (*apud* Hendriksen e Van Breda, 1999) esse produto da empresa só poderá ser chamado de receita se transferido aos clientes, num enfoque de fluxo de saída. As definições sob esse ponto de vista são criticadas, pois o reconhecimento da receita pode ocorrer antes da efetiva transferência do produto ao cliente, como no caso dos contratos em longo prazo. O *Financial Accounting Standard Board -FASB* (*apud* Hendriksen e Van Breda, 1999) definiu receitas como "entradas ou outros aumentos de ativos de uma entidade, ou liquidação de seus passivos (ou ambos), decorrentes da entrega ou produção de bens, prestação de serviços, ou outras atividades correspondentes a operações normais ou principais da entidade. "

Nesta definição as receitas são tratadas como um fluxo de entrada, confundindo o produto com o pagamento pelo mesmo, além disso, de acordo com Hendriksen e Van Breda (2007), os ativos podem aumentar e os passivos podem diminuir por vários motivos, nos quais a geração de receita é apenas um deles.

Neste mesmo enfoque, está a definição do *International Accounting Standard Board* - IASB (2002) ao definir receita sob a forma de entrada de recursos:

> Receita é a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período, no curso normal das atividades fim de uma entidade, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, excluídos aqueles que decorrem de contribuições dos acionistas/quotistas.

Kam (1985), para chegar à definição de receita, identifica dois fluxos que estão ligados às operações da empresa: o fluxo físico e o fluxo monetário. O primeiro refere-se ao evento da produção e venda do produto; o segundo, que de acordo com o autor constitui a essência da receita, envolve o evento de aumento de valor na firma (devido ao fluxo físico). Dessa forma, a "receita refere-se ao evento monetário de aumento de valor do ativo, devido ao evento físico de produção ou venda de produtos ou serviços".

Algumas definições são concebidas em função do efeito da receita sobre o patrimônio dos acionistas, como a do Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON, 1994) e a do *American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA no *Accounting Principles Board* - APB nº 4 apud Hendriksen e Van Breda (1999):

> Aumentos brutos de ativos ou reduções brutas de passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com princípios contábeis geralmente aceitos, que resultam daqueles tipos de atividades com fins lucrativos de uma empresa, e que podem alterar o patrimônio dos proprietários.

As críticas a esta definição, conforme Hendriksen e Van Breda (1999) referem-se ao fato de que a mesma não caracteriza a natureza da receita, mas apenas a relaciona à escrituração por partidas dobradas.

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC trata apenas de questões relativas ao reconhecimento da receita, não a definindo.

Sprouse e Moonitz (apud IUDICÍBUS, 2000) afirmam que a "receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens ou serviços) de uma empresa durante aquele período". São abordadas nesta definição questões relativas à mensuração das receitas, mas é importante destacar que para haver receita, o mercado deve conferir um valor de troca ao produto, ou seja, a empresa pode transformar a matéria-prima pela mão-de-obra, equipamentos, incorrer em custos, manipular fatores, mas se o mercado não validar o seu esforço não existirá receita.

Neste contexto, segundo Iudícibus (2000):

> Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.

Da classificação das receitas

Para Hendriksen e Van Breda (1999) "a receita, independentemente de como seja definida, deve ser medida, em termos ideais, pelo valor de troca do produto ou serviço da empresa". Ainda segundo os autores, este valor de troca seria o equivalente a caixa ou o valor presente de direitos monetários, e em muitos casos, este valor é o preço estipulado com o

cliente numa transação a vista**.** Ao tratar do assunto, o IASB (2002) afirma que “a receita deve ser quantificada pelo valor justo do montante recebido ou a receber”.

O IASB (2002) ainda define o termo valor justo como “o montante pelo qual um ativo pode ser permutado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras do assunto e dispostas a negociar numa transação sem favorecimentos”.

Do reconhecimento da receita

Segundo Hendriksen e Van Breda (2007), receita pode ser definida, em termos gerais, como produto gerado por uma empresa. São medidas em termos de preços correntes de troca. Devem ser reconhecidas após um evento crítico, ou assim que o processo de venda tenha sido cumprida. Na prática, isto normalmente significa que as receitas são reconhecidas no momento da venda. Os ganhos distinguem-se das receitas e das despesas por serem periféricos à atividades básicas da empresa.

Ainda com base no autor:

> “Receitas são entradas ou outros aumentos de ativos de uma entidade, ou liquidações de seus passivos (ou ambos), decorrentes da entrega ou produção de bens, prestação de serviços, ou outras atividades decorrentes a operações normais ou principais da entidade”.

Já para Iudícibus (2009) e CPC 00, receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis. “*Ganhos*” representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tal, não diferem, em natureza, das receitas.

A receita é reconhecida na demonstração de resultado quando resulta em um aumento, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos benefícios econômicos futuros provenientes de aumento de um ativo ou da diminuição de um passivo. Isto significa, de fato, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumento de ativo ou de diminuição de passivo. Mas isso não significa que todo aumento de ativo ou diminuição de passivo corresponde a uma receita (FIPECAFI, 2010).

O entendimento do FASB sobre o assunto, exposto por Hendriksen e Van Breda (1997), diz que a receita deve ser reconhecida quando for: a) Obtida; b) Realizada ou Realizável. Portanto, a primeira questão que deve ser respondida é: Quando a receita é obtida?

Os autores observam que a obtenção de receita, do ponto de vista econômico, é um processo contínuo, ou seja:

> O produto da empresa emerge gradativamente, à medida que as matérias-primas são reunidas e transformadas ou processadas pela aplicação de mão de obra e equipamento. O transporte de matérias-primas à fábrica, e do produto final ao mercado, também fazem parte do processo de obtenção de resultado, num sentido econômico.

Deste modo, se a obtenção de receita é um processo contínuo, o seu reconhecimento também deveria ser feito de forma contínua.

Hartman *et al apud* Carvalho, Reis e Castro neto (2003) exemplificaram esta questão da seguinte forma:

> As atividades de criação de valor de uma empresa podem ser comparadas a uma caixa preta de um mágico: você vê o que entra (fatores de produção, mão-de-obra, matéria-prima e capital) e você também vê o que sai (produto acabado a ser vendido). Entretanto a venda não é o processo de agregação de valor, mas apenas confirma o valor que foi agregado durante o processo de produção. O processo é considerado uma caixa preta, pois não sabemos o que ocorre dentro dele.

No entanto, conforme Hendriksen e Van Breda (1999), “o custo de acumulação contínua de receitas impede o uso universal do reconhecimento contínuo na prática. Em vez disto, os contadores têm buscado o único momento no qual se pode dizer que uma receita foi legitimamente obtida”.

Em geral, o momento escolhido é o da transferência dos produtos ou serviços ao cliente, coincidente, muitas vezes, com o ponto de venda, como se verifica no enunciado do Princípio da Realização da Receita, constante da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. No entanto, a escolha deste momento atende a algumas condições que devem ser observadas. Para alguns autores, a receita é obtida quando as atividades econômicas básicas são concluídas, sendo sua mensuração verificável e isenta de distorções. Uma alternativa a este enfoque é o conceito de evento crítico, que diz que a receita deve ser reconhecida quando a decisão mais crítica é tomada ou a tarefa mais difícil cumprida.

Um outro aspecto abordado pelo FASB para reconhecimento da receita diz respeito à realização. Genericamente, este termo significa o registro da receita quando validada por uma venda. Entretanto, segundo o FASB, a palavra “realização” pode causar certa confusão com relação ao momento do registro da receita em si e o recebimento do dinheiro ou direito monetário. Assim, o FASB preferiu adotar o termo reconhecimento para designar o momento específico de registro do elemento e reservou o termo realização para o “processo de conversão de recursos e direitos não monetários em dinheiro” (SFAC 6 § 143 apud HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999). Portanto, uma das condições para o reconhecimento da receita segundo o FASB é a capacidade de realização, ou seja, a capacidade de converter direitos em dinheiro.

Em suma, com base em Hendriksen e Van Breda (1999) e Iudícibus (2009), as seguintes condições devem ser observadas quando do reconhecimento das receitas:

a) A empresa deve ter acrescentado valor ao seu produto, ou seja, a maior parte do esforço em obter receita já deve ter sido desenvolvido;

b) O nível da receita deve ser mensurável, sendo a mensuração verificável e relativamente isenta de distorções, ou seja, deve existir valor objetivo de mercado para a transação;

c) As despesas correspondentes devem ser estimadas com grau razoável de precisão.

A escolha do momento da transferência, como sendo o ponto usual de reconhecimento da receita, deve-se ao fato de que no mesmo as condições acima são atendidas de forma satisfatória. Entretanto, existem outros momentos, nos quais os critérios básicos de reconhecimento de receita são satisfeitos.

É o caso do reconhecimento da receita durante a produção, como ocorre nos contratos em longo prazo; no serviços de auditoria, consultoria, aluguéis, juros, onde a receita é reconhecida na proporção do tempo transcorrido; ou ainda nos casos de crescimento natural (gado, reservas florestais), nos processo de envelhecimento (vinho) onde a receita é reconhecida por valoração dos estoques.

Outro momento possível para o reconhecimento da receita é na conclusão da produção, como no caso dos metais preciosos ou produtos agrícolas, onde, de forma similar ao crescimento natural, a receita é reconhecida por valoração dos estoques. A receita pode também ser registrada após a venda, quando o recebimento for à etapa mais difícil no

processo, exemplificado por algumas vendas a prestação, ou quando for impossível avaliar um ativo recebido em troca da venda.

2.8. Programas de incentivos pelo Governo do Estado de Pernambuco

Visando ao desenvolvimento dos setores industrial, comercial e tecnológico de Pernambuco, o Governo vem, ao longo do tempo, fazendo uso de um instrumento poderoso denominado incentivo fiscal. O incentivo fiscal pode se consubstanciar sob várias formas como, por exemplo, a redução da base de cálculo sobre a qual o imposto incide, a redução de alíquota do imposto, a postergação do prazo de recolhimento do imposto ou a concessão de crédito presumido.

A escolha do tipo de incentivo fiscal que é concedido depende, entre outros fatores, do interesse do Estado no desenvolvimento de determinada atividade industrial ou comercial e da modalidade de incentivo que melhor se adequa a esse setor de atividade econômica. Hoje em dia, além da utilização de alguns regimes especiais de tributação, como a cesta básica por exemplo, há dois programas de incentivos fiscais em plena fruição.

PRODEPE - Programa de Desenvolvimento de Pernambuco

Destina-se a atrair novos investimentos e manter em seu território aqueles já existentes. O Prodepe compreende um conjunto de incentivos fiscais direcionados para alguns setores da atividade econômica, entre os quais se destacam o industrial, a central de distribuição e o importador atacadista. O prazo do incentivo é de 12 anos, podendo ser renovado por igual período, os quais aplicam-se os seguintes critérios:

- Segmento industrial

1. Crédito presumido do ICMS correspondente a 75% do saldo devedor do imposto, apurado em cada período fiscal, para os estabelecimentos localizados na Região Metropolitana do Recife - RMR;
2. Para os empreendimentos localizados fora da Região Metropolitana do Recife (RMR) há a concessão de crédito presumido de até 95% do imposto devido (80% na Zona da Mata, 90% no Agreste e 95% no Sertão);

3. Para os empreendimentos automobilísticos, de siderurgia e de laminados de alumínio a quente, o incentivo será sempre de 95%, independendo de sua localização;
4. No setor farmacoquímico, somente as empresas localizadas no Pólo Farmacoquímico, apesar de estarem situadas na Zona da Mata, terão, também, crédito presumido de 95%.

Para os demais setores, considerados relevantes ao desenvolvimento do Estado de Pernambuco, o prazo reduz para oito anos, podendo ser prorrogado por igual período. O Crédito presumido cai para até 47,5% do saldo devedor e, o incentivo para empreendimentos localizados fora da Região Metropolitana do Recife - RMR através da concessão de crédito presumido cai para 75% do saldo devedor do ICMS apurado em cada período fiscal.

- Segmento de Central de Distribuição (CD)

1. Nas saídas interestaduais do produto incentivado, crédito presumido do ICMS correspondente a 3% do valor dessas saídas, por 15 anos, podendo ser prorrogado por igual período;
2. Na entrada do produto por transferência: crédito presumido de 3% do valor das transferências de produtos de estabelecimento industrial localizado em outra Unidade da Federação;
3. Prazo de 15 anos, podendo ser prorrogado por igual período;

Obs.: A CD não possui incentivos para as vendas internas, dentro do Estado a qual está inserida a Central de Distribuição.

- Segmento ao Comércio Importador

O prazo é de sete anos, prorrogável por igual período, considerando o deferimento do ICMS incidente na importação para quando da saída subseqüente promovida pelo importador;

Já nas saída subseqüente promovida pelo importador, crédito presumido do ICMS, obedecerá as seguintes condições:

a) Saídas internas:

- 3,5% do valor da importação, quando a alíquota for inferior ou igual a 7%;
- 6% do valor da importação, quando a alíquota for superior a 7% e inferior ou igual a 12%;

- 8% do valor da importação, quando a alíquota for superior a 12% e inferior ou igual a 17% e;
- 10% do valor da importação, quando a alíquota for superior a 17%.

b) Nas operações interestaduais crédito presumido correspondente a 47,5% do imposto apurado sobre as saídas.

PRODINPE (1) - Programa de Desenvolvimento da Indústria Naval e de Mecânica Pesada Associada do Estado de Pernambuco

Permite a concessão de incentivos fiscais a fim de fomentar investimentos - a partir da instalação do Estaleiro Atlântico Sul, no Complexo Industrial e Portuário de Suape - viabilizando a construção, ampliação, reparo, modernização e transformação de embarcações e de plataformas ou respectivos módulos.

Para efeitos do Prodinpe, considera-se como:

- Estaleiro naval o estabelecimento industrial voltado para a construção, ampliação, reparo, modernização e transformação de embarcações e de plataformas ou respectivos módulos;
- Embarcação a estrutura flutuante destinada ao transporte de carga ou de pessoas;
- Plataforma a superfície plana e horizontal, flutuante ou submersível, sobre a qual podem ser assentados objetos pesados, destinada à lavra, perfuração, exploração e pesquisa de petróleo ou de gás.

Os incentivos fiscais previstos no Prodinpe, em linhas gerais, são a isenção do ICMS, o deferimento do recolhimento do tributo e a dispensa de cobrança antecipada do imposto, na aquisição de mercadorias, bens e serviços. Os benefícios previstos no Prodinpe aplicam-se também ao estabelecimento que, embora de natureza diversa da do estaleiro naval, desenvolva a atividade de construção, ampliação, reparo, modernização e transformação de plataformas ou respectivos módulos.

Estímulo à atividade naval:

- Deferimento do recolhimento do ICMS:

a) Na saída interna, na importação e na aquisição em outra unidade da Federação (referente ao diferencial de alíquotas) de aparelhos, equipamentos, máquinas e

ferramentas, bem como peças, partes e componentes para a respectiva montagem ou reposição, quando os referidos aparelhos, equipamentos, máquinas e ferramentas sejam destinados a integrar o ativo fixo do estaleiro naval adquirente, excluídos, em qualquer hipótese, os relacionados com as atividades administrativas do adquirente, nestes incluídos os meios de transporte que trafeguem fora do estabelecimento;

b) Na importação de matérias-primas e demais insumos, quando o importador for o estaleiro naval e a mercadoria se destinar ao uso no respectivo processo produtivo;

c) Na aquisição, em outra unidade da Federação, de mercadorias ou bens, relacionados em decreto do Poder Executivo, quando realizada por empresa de construção civil responsável pela obra do estaleiro, relativamente ao imposto devido a este Estado nos termos da legislação específica.

PRODINPE (2) - Programa de Desenvolvimento da Indústria de Calçados, Bolsas, Cintos e Bolas Esportivas do Estado de Pernambuco

O Programa de Desenvolvimento da Indústria de Calçados, Bolsas, Cintos e Bolas Esportivas do Estado de Pernambuco foi instituído pela Lei nº 13.179, de 29 de dezembro de 2006, com o objetivo de atrair e fomentar estabelecimentos industriais que realizem ou venham a realizar atividades de fabricação e montagem desses tipos de produtos, mediante a concessão de incentivos fiscais. Para isso, a concessão dos incentivos fiscais às empresas interessadas será diferenciada em função da localização geográfica do estabelecimento industrial.

Para efeitos do Prodinpe, considera-se como:

- Crédito presumido do ICMS em montante equivalente a:
    a. 47,5% do saldo devedor do ICMS normal, apurado em cada período fiscal, para estabelecimentos localizados em municípios da RMR;
    b. 90,0% do saldo devedor do ICMS normal, apurado em cada período fiscal, para estabelecimentos localizados em municípios fora da RMR;
- Deferimento do recolhimento do ICMS

Além dos créditos presumidos, há a concessão do diferimento do ICMS em situações similares às que foram concedidas para o Prodinpe para a Refinaria, que são as específicas previstas no Decreto nº 14.876, de 12 de março de 1991, que regulamenta o ICMS no Estado.

Para beneficiarem-se dos incentivos do Programa, as empresas deverão estar em situação regular perante a Fazenda Estadual.

- Outros incentivos

Além dos incentivos oferecidos em âmbito estadual, o empresário pode desfrutar, ainda, dos estímulos geralmente praticados pelas diversas prefeituras e impostos federais em vigor na área de abrangência da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - Sudene (os estados do Nordeste, o Norte de Minas Gerais e os municípios do Vale do Jequitinhonha (MG) e os do Norte do Espírito Santo).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

As pesquisas originam-se das ideias que constituem a primeira aproximação da realidade que pretende pesquisar. A maioria das ideias são vagas e requerem maior análise para se transformarem em projetos mais estruturados (SAMPIERI et al., 2006)

Em sintonia com os discursos da metodologia científica, o tema de estudo deste trabalho, subvenção governamental, surgiu depois de conversas ocorridas em encontros e reuniões periódicas de orientação. De início, buscaram-se elementos de apoio ao estudo na teoria das subvenções governamentais, objetivando identificar suas relações com outros fenômenos econômicos. Desta forma, o desenvolvimento do estudo deu-se no âmbito da pesquisa bibliográfica e documental e, por último, pesquisa de campo. Segundo Cervo e Bervian (2002), qualquer espécie de pesquisa, em qualquer área, necessita de uma pesquisa bibliográfica prévia, quer para o levantamento do estado da arte do tema, quer para a fundamentação teórica ou ainda para justificar os limites e contribuições da própria pesquisa.

Ainda dentro deste contexto, Martins e Lintz (2000), afirmam que a busca das respostas ao problema levantado se dará através da técnica de pesquisa bibliográfica na coleta de dados secundários, cujo objetivo é recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto.

Corroborando com o assunto, Manzo (*apud* Marconi e Lakatos, 2003), comenta que a pesquisa bibliográfica pertinente “oferece meios para definir, resolver, não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizaram suficientemente”.

3.1 Método de pesquisa

O presente estudo caracteriza-se por uma pesquisa descritiva, pois relata como as empresas pesquisadas estão evidenciando e mensurando em suas demonstrações contábeis os recursos recebidos via subvenções governamentais, pois segundo Silva (2006), é um tipo de pesquisa que descreve as características de determinada população ou fenômeno e assim, estabelece relações entre as variáveis.

O método de pesquisa utilizada para realização deste estudo foi o *dedutivo,* pois segundo Lopes (2006), representa “[...] a racionalização ou combinação de ideias em sentido imperativo [...]” e que se utiliza da dedução com um “[...] raciocínio que caminha do geral

para o particular", uma vez que a pesquisa tem a finalidade de identificar se há harmonia das práticas contábeis adotadas pelas empresas pesquisadas, com as normas do CPC 07.

Já para atingir os objetivos propostos, foi aplicado a método da pesquisa *exploratória* com *estudo campo*, pois segundo Silva e Gil (2006), exploratória porque trata-se de uma metodologia que proporciona maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo mais explicito e, estudo de campo porque constitui o modelo clássico de investigação na comunidade, local em que ocorre os fenômenos, seus resultados costumam ser mais fidedigno, uma vez que a pesquisa foi realizada no local onde os eventos ocorreram.

3.2. A População e Caracterização da Amostra

A população analisada foi constituída das empresas do segmento comercial e industrial, localizadas no Estado de Pernambuco, constantes nos registros dos órgãos federal e estadual, que obtiveram recursos provenientes de subvenções governamentais durante o período de 2007 a 2009, haja vista maior concentração populacional e liberação de recursos pelo ente público. A lista das empresas com subvenção federal disponibilizada pelo órgão responsável por coordenar e gerenciar as informações constava de 64 empresas em 2007, e 54 empresas para os períodos de 2008 e 2009. Deste total, apenas 68% das demonstrações contábeis das empresas foram analisadas para fim desse estudo, em razão da totalidade de 100% não ter sido atingida, por não constar demonstrações contábeis nos dossiês das respectivas empresas. Quanto à subvenção na esfera estadual, havia 58 empresas para cada período e as demonstrações contábeis de todas as empresas foram analisadas, representando 100% da população.

A Tabela 1 evidencia o total de empresas por ano e o tipo de subvenção, se estadual para o ICMS ou se federal para o Imposto de Renda.

Tabela 1: Tipo de incentivo por ano

Incentivo	Ano			Total
	2007	2008	2009	
IR	45	36	36	117
ICMS	58	58	58	174
TOTAL	103	94	94	291

A idéia inicial foi trabalhar com as demonstrações de todas as empresas que receberam subvenção no estado de Pernambuco, seja quanto ao Imposto de Renda ou quanto ao ICMS, no entanto, em se tratando do IR, algumas empresas não disponibilizaram as informações, dificultando trabalhar com 100% da população das empresas recebedoras de subvenção quanto ao Imposto de Renda. Foi realizada uma análise evolutiva das demonstrações contábeis nas mesmas empresas, no período de 2007 a 2009.

3.3. Procedimentos de Coleta de Dados

Definida a forma de análise nas demonstrações contábeis, bem como a amostra de estudo, procedeu-se à coleta de dados junto aos órgãos públicos, obedecendo aos seguintes passos, para não perder informações essenciais à pesquisa:

1º Passo: com base no cadastro eletrônico dos órgãos federal e estadual, selecionaram em ordem alfabética, com ajuda de planilha Excel, todas as empresas que receberam recursos de subvenções governamentais durante o período 2007 a 2009, no que tange ao Imposto de Renda (IR) e Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICMS);

2º Passo: de posse do relatório resultante do primeiro passo, foram localizados no arquivo geral dos órgãos o dossiê de cada empresa e realizado, analise nas demonstrações contábeis de cada empresa para identificar o registro da subvenção e a conformidade com o CPC 07.

3º Passo: foi elaborado o instrumento de coleta de dados, no apêndice A desta pesquisa, com quatro tópicos a seguir:

- Da identificação das características da empresa recebedora da subvenção - neste tópico foram identificados informações sobre a localidade na qual a empresa está instalada; a atividade da mesma; o valor do ativo; o faturamento bruto anual para que fosse identificado o porte das empresas, utilizando como parâmetro a tabela do BNDES; e o valor do capital social.

- Da subvenção – neste tópico foi identificada a finalidade da subvenção onde consta se é mudança total da base da empresa, instalação de nova unidade, amplificação, transferência de unidade e diversos englobando outras finalidades não especificadas; tipo de subvenção onde consta a identificação da subvenção para imposto de renda na esfera federal e para o ICMS na esfera estadual; o ano ou período, compreendendo 2007 a 2009; e a evidenciação do

registro contábil da subvenção se consta no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, em notas explicativas ou não consta; e o valor da subvenção.

- Da presença da auditoria externa – para verificar se as empresas que possuem auditoria externa tem associação estatística com o registro contábil da subvenção em conformidade com o CPC 07.
- Do conhecimento do contador sobre a convergência das normas internacionais – em específico sobre o CPC 07, uma vez que os mesmos trabalham em empresas com subvenção e verificar possíveis associações estatísticas entre o conhecimento dos contadores e o adequado registro da subvenção em conformidade com o CPC 07. Para este tópico foi realizado entrevista com os contadores das empresas recebedoras de subvenção.

4º Passo: elaborado o instrumento de coleta de dados e o acesso às demonstrações contábeis das empresas recebedoras de subvenção foram tabulados os dados para posterior análise.

3.4. Tratamento e Análise dos Dados

Os dados foram analisados com auxílio do software *Statistical Package of The Social Sciences* (SPSS), versão 16.0. Para responder o questionamento e as hipóteses do estudo foram realizadas análises descritivas e estatísticas. A análise descritiva abordou individualmente cada item da coleta de dados, já a análise estatística trabalhou com o teste qui-quadrado de Pearson para avaliar a independência das variáveis, com nível de significância de 5%. A hipótese nula afirmará não haver discrepância entre as frequências observadas e esperadas, enquanto que a hipótese alternativa afirmará que as frequências observadas e esperadas são discrepantes.

Os itens abordados na análise dos dados foram: aplicação de questionários fechados, no que tange à investigação quanto ao conhecimento da convergência às normas internacionais de contabilidade, bem como suas práticas operacionais em relação ao CPC 07; a confrontação das orientações do CPC 07 com as práticas contábeis de cada empresa envolvida nesta pesquisa; e identificação de correlação entre as empresas, na prática contábil e as normas estabelecidas no CPC 07.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, são apresentados e analisados os resultados obtidos com a estratificação dos dados constantes nas demonstrações contábeis das empresas sediadas no Estado de Pernambuco, correspondentes ao período de 2007 a 2009, bem como dos questionários aplicados junto aos contadores de cada entidade. Com o objetivo de responder às questões da pesquisa, suscitadas no primeiro capítulo deste trabalho, o que está segmentado em três partes: A primeira parte apresenta a análise descritiva dos dados coletados; a segunda parte apresenta a análise dos questionários fechados, aplicados junto aos contadores; e por último, a terceira parte, procedeu-se a análise do cruzamento das informações obtidas, cujo objetivo é responder as hipóteses levantadas no primeiro capítulo desta dissertação, no que tange à presença de auditores externos e conhecimentos contábeis dos contadores em relação à evidenciação contábil das subvenções governamentais conforme orienta as normas do CPC 07.

4.1 Da identificação das características da empresa recebedora da subvenção

Nesta parte, são apresentadas informações sobre as entidades pesquisadas. Estas informações compreendem quanto ao ramo de atividade social, a localização geográfica e classificação do porte; ao faturamento bruto e ao valor do ativo e do capital social. A técnica aplicada para obtenção dos dados, os quais serviram de base para os resultados apresentados, foi a coleta dos dados das demonstrações contábeis das empresas sediadas no Estado de Pernambuco, que receberam subvenções governamentais no período de 2007 a 2009.

4.1.1 Da atividade

A maioria das empresas pesquisadas desempenha a atividade industrial como fonte principal do seu negócio, ou seja, das 103 empresas pesquisadas 95% executam atividades industriais, 3% atividade comercial e 2% atividade serviço, conforme demonstra a tabela 2 a seguir. Segundo Merege e Barbosa (1998), as subvenções provenientes de incentivos fiscais são inerentes ao segmento industrial, por ser um segmento que atende a curto prazo o desenvolvimento social (geração de emprego e crescimento econômico) da região onde a entidade está sediada.

Tabela 2: Identificação do ramo de atividade das empresas pesquisadas no período

Ano	Quantidade de Empresas			Total
	Indústria	Comercio	Serviço	
2007	98	3	2	103
2008	89	3	2	94
2009	89	3	2	94

4.1.2 Da localização geográfica

Conforme é demonstrado na tabela 3, as cidades de Cabo de Santo Agostinho e Ipojuca, foram as que mais apresentaram concentração de empresas que obtiveram subvenções governamentais no período pesquisado. Talvez, o motivo de destaque concentração seja atribuído às proximidades do Porto Industrial de Suape. Segundo o Jornal de Pernambuco (2010), devido a localização geográfica do Porto de Suape, novos investimentos vêm sendo atraídos para o Estado de Pernambuco, os quais vem forçando o governo rever a estratégia econômica do Estado de Pernambuco.

Tabela 3: Identificação da localidade das empresas que receberam subvenção

Localidades	Frequência	Percentual (%)	Percentual Acumulado
Cabo Santo Agostinho	**34**	**33,03%**	**33,03%**
Ipojuca	**28**	**27,18%**	**60,21%**
Recife	14	13,59%	73,80%
Jaboatão dos Guararapes	8	7,77%	81,57%
Petrolina	3	2,91%	84,48%
Igarassú	3	2,91%	87,39%
Belo jardim	2	1,94%	89,33%
Vitoria Santo Antão	1	0,97%	90,30%
Bezerros	1	0,97%	91,27%
Araripina	1	0,97%	92,24%
Abreu e lima	1	0,97%	93,21%
Paulista	1	0,97%	94,18%
Goiana	1	0,97%	95,15%
Camaragibe	1	0,97%	96,12%
Ouricuri	1	0,97%	97,09%
Afogados da ingazeira	1	0,97%	98,06%
Moreno	1	0,97%	99,03%
Custodia	1	0,97%	100%
Total	**103**	**100%**	

4.1.3 Do porte

As informações obtidas sobre o faturamento bruto das empresas pesquisadas foram suficientes para classificar seu porte. O critério utilizado para referida classificação foi à tabela do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES. Segundo o BNDES, a empresa é classificada como micro, quando a receita bruta anual, já deduzido as vendas canceladas, as devoluções e os descontos concedidos, for igual ou inferior a R$ 2.400.000,00; pequena quando a receita for acima de R$ 2.400.000,00 e menor que R$ 16.000.000,00; média quando a receita for acima de R$ 16.000.000,00 e inferior a R$ 90.000.000,00; média grande quando a receita for acima de R$ 90.000.000,00 e inferior a R$ 300.000.000,00; e grande quando a receita bruta for superior a R$ 300.000.000,00, conforme síntese apresentada na Tabela 4.

Tabela 4: Identificação faturamento para classificação do porte da empresa

Classificação do Porte	Faturamento	
	De R$	Até R$
Micro	-	2.400.000,00
Pequena	2.400.000,01	16.000.000,00
Média	16.000.000,01	90.000.000,00
Média Grande	90.000.000,01	300.000.000,00
Grande	Acima de	300.000.000,00

Fonte: BNDES

Observa-se na tabela 4, com fulcro no modelo do BNDES (tabela 3), que das 103 empresas pesquisadas, 38% (equivalente a 39 empresas) são classificadas como de médio porte e 30% como de pequeno porte. Considerando o somatório do percentual das empresas de média e média-grande porte, podemos afirmar que 28% são de grande porte.

Tabela 5: Classificação por porte das empresas pesquisadas

Porte da Empresa	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Micro empresa	4	3,8%	3,8%
Pequena	31	30,1%	33,9%
Média	**39**	**37,9%**	**71,8%**
Média - grande	12	11,6%	83,5%
Grande	17	16,5%	100%
Total	103	100%	

4.1.4 Do faturamento

As informações da tabela 6 demonstram a média de faturamento por porte das empresas pesquisadas, bem como os parâmetros estatísticos em cada período. A diferença da quantidade de empresas nos anos de 2008/2009 em relação ao ano de 2007 deveu-se ao fato de nove empresas não terem apresentados as devidas Demonstrações Contábeis.

Observa-se nos dados apresentados que o menor faturamento nos períodos analisados foi de R$ 237.459,00 para o grupo das micro empresas em 2008, e o maior foi de R$ 1.703.803.292,00 para o grupo das empresas de grande porte em 2009. Já o menor faturamento médio das micro empresas foi R$ 935.620 também em 2008, que por sua vez foi menor em 29% em relação a 2007 e 63% em relação a 2009. Quanto aos parâmetros estatísticos, observa-se que todas as variáveis cresceram ao longo de cada período, com exceção do faturamento mínimo.

Tabela 6: Identificação da média de faturamento por porte

Porte/Parâmetro Estatístico	**Faturamento Médio de 2007** (103 empresas)	**Faturamento Médio de 2008** (94 empresas)	**Faturamento Médio de 2009** (94 empresas)
Micro	1.205.482	935.620	1.526.341
Pequeno	8.582.436	8.894.227	8.785.689
Médio	43.179.493	38.479.854	38.208.595
Médio-grande	173.779.655	179.629.234	175.462.036
Grande	592.366.339	664.057.586	773.889.713

Nota: os valores estão dispostos em unidades de reais

4.1.5 Do capital social

As informações contidas na tabela 7 representam os dados correspondentes ao capital social das empresas pesquisadas, classificadas por porte, durante o período 2007/2009. Dos resultados apresentados, 36 empresas classificadas de médio porte, possuem capital social na faixa de 5 a 10 milhões, e 26 empresas de pequeno porte com capital social na faixa de 1 a 5 milhões. Apenas as empresas de médio-grande e grande porte, possuem capital social acima de R$ 100 milhões de reais.

Confrontando os dados da referida tabela, observa-se pelos testes estatísticos que a associação entre as variáveis é estatisticamente significante, logo, há relação dos portes com os respectivos valores de capital apresentados em suas demonstrações contábeis.

Tabela 7: Identificação da faixa de valor do Capital quanto ao porte das empresas pesquisadas

Faixa de valor do capital	Porte					Total Empresas
	Micro empresa	Pequena	Média	Média Grande	Grande	
Até R$ 1.000.000	75%	9,7%	2,6%	-	-	7
De R$ 1.000.001 a R$ 5.000.000	25%	87,1%	2,6%	-	5,9%	30
De R$ 5.000.001 a R$ 10.000.000	-	3,2%	92,2%	8,3%	5,9%	39
De R$ 10.000.001 a R$ 100.000.000	-	-	2,6%	83,4%	5,9%	12
Acima de R$ 100.000.000	-	-	-	8,3%	82,3%	15
Total	100%	100%	100%	100%	100%	103
Qtde de empresas por porte	4	31	39	12	17	103
Teste Qui-quadrado de Pearson = 8,287 (α) = 0						

Nota: os valores estão dispostos em unidades de reais

4.1.6 Do valor dos ativos

As informações contidas na tabela 8, confrontada com a faixa do valor de ativo com o porte da empresa, observa-se pelos testes estatísticos que a associação entre as variáveis é estatisticamente significante, há correlação entre as empresas de micro, pequeno, médio e grande porte com os respectivos valores de ativos em suas demonstrações contábeis. A tabela 8 disposta, toma como base para cálculo dos dados apresentados, o total geral de empresas em cada período, bastando aplicar o percentual apresentado no total de empresas, o resultado corresponderá a quantidade de empresas por porte e faixa de valor de ativo. Desta forma observa-se que, em 2007 8,74% (9 empresas) apresentou em suas demonstrações contábeis ativos da faixa de R$ 100 a R$ 500 milhões, enquanto apenas uma empresa de grande porte apresentou ativos superiores a R$ 500 milhões. Já em 2008, as variações identificadas foram em razão da quantidade de demonstrações contábeis apresentadas (de 103 para 94). Quanto ao ano de 2009, uma empresa de pequeno porte, apresentou ativos entre R$ 100 a R$ 500 milhões de reais. Isto se deu em função de investimentos realizados naquele ano. Trata-se de uma empresa concessionária na transmissão de energia elétrica.

Tabela 8: Identificação de valor do Ativo em relação ao porte das empresas

Ano/Porte		Faixa de valor de Ativo					Total Acumulado
		Até R$ 10.000	De R$ 10.001 a R$ 50.000	De R$ 50.001 a R$ 100.000	De R$ 100.001 a R$ 500.000	Acima de R$ 500.000	
2007	Micro	2,91%	0,97%	-	-	-	3,88%
	Pequena	13,59%	11,65%	4,85%	-	-	30,09%
	Media	3,88%	14,56%	10,68%	8,74%	-	37,86%
	Grande	-	4,85%	6,80%	8,74%	7,77%	28,17%
	Qtde	**21**	**33**	**23**	**18**	**8**	**103**
2008	Micro	2,13%	1,06%	-	-	-	3,19%
	Pequena	12,77%	6,38%	3,19%	-	-	22,34%
	Media	5,32%	20,21%	9,57%	8,51%	-	43,62%
	Grande	-	4,26%	7,45%	8,51%	10,64%	30,85%
	Qte	**19**	**30**	**19**	**16**	**10**	**94**
2009	Micro	1,06%	1,065	-	-	-	2,13%
	Pequena	9,57%	5,32%	4,26%	1,06%	-	20,21%
	Media	7,45%	20,21%	7,45%	7,45%	-	42,56%
	Grande	-	4,26%	11,70%	8,51%	10,64%	45,79%
	Qte	**17**	**29**	**22**	**16**	**10**	**94**
Total	Micro	2,06%	1,03%	-	-	-	3,09%
	Pequena	12,03%	7,90%	4,12%	-	-	24,05%
	Media	5,50%	18,21%	9,28%	8,25%	-	41,24%
	Grande	-	4,47%	8,59%	8,59%	9,97%	31,62%
	Qte total	**57**	**92**	**64**	**50**	**28**	**291**

Teste Qui-quadrado de Pearson: **2007**= 66,258 (α) = 0; **2008** = 66.842 (α) = 0; **2009** = 47.656 (α) = 0

4.2 Das subvenções recebidas pelas empresas pesquisadas

Nesta segunda parte são apresentadas informações sobre as subvenções recebidas, no que tange aos valores, finalidades e evidenciação dos registros contábeis, compreendidos ao período de 2007 a 2009. A técnica aplicada para obtenção dos dados que serviram de base para os resultados apresentados, foi à coleta dos dados nas demonstrações contábeis das empresas sediadas no Estado de Pernambuco.

As informações sobre as subvenções governamentais constantes na tabela 9, evidencia que o menor valor médio foi de R$ 644,00 no ano de 2008, ao grupo das micro empresas, e o

maior valor médio foi de R$ 64.569.700,00 também em 2008, ao grupo das empresas de grande porte. Devido a maior quantidade de empresas pertencerem aos grupos de médio e pequeno porte, pode-se afirmar terem sido estes grupos os mais beneficiados com os recursos de subvenções, o que representou 6% do valor médio de seu faturamento do mesmo período. Já no tocante aos parâmetros estatísticos, pode-se afirmar que o menor valor da subvenção foi de R$ 644,00 em 2008 e o maior foi R$ 151.874.103,00 em 2009. Já no tocante à maior média, o valor foi de R$ 17.359.978,00 em 2009 e a menor foi de R$ 10.984.713,00 em 2007. Apenas uma única micro empresa recebeu subvenção em 2007 e 2008.

Tabela 9: Identificação da média de valor das subvenções por porte

Subvenção	**2007** 103 empresas	**2008** 94 empresas	**2009** 94 empresas
Micro	8.147	644	-
Pequeno	517.894	360.881	446.283
Médio	2.010.533	2.355.435	2.536.762
Médio-grande	5.950.282	8.719.671	8.283.850
Grande	43.370.293	64.569.700	64.122.166

Nota: valores expressos em unidades de reais

Com base nas informações demonstradas na tabela 10, pode-se afirmar que a liberação das subvenções foram liberadas pelo ente público, na proporção de 61% do período para a finalidade de “instalação”, enquanto que os valores liberados para a “ampliação” corresponderam a 30% do valor liberado a “instalação”. Quanto às destinadas para “mudança total” (estrutura produtiva da entidade), que corresponderam a 12% do total geral das subvenções disponibilizadas em todo o período, tiveram maior concentração na faixa de R$ 10 a 50 milhões.

Observa-se a linha da “instalação” em destaque, e conclui-se que as empresas ao se instalarem no Estado de Pernambuco, buscam de alguma forma incentivos fiscais ao governo, para instalação de suas bases produtoras. Todavia, importante saber que essas empresas comprometem-se, sob pena de perder o incentivo, a cumprir as exigências contratuais, tais como geração de novos empregos na região onde será instalada.

Tabela 10: Identificação das subvenções governamentais por finalidades

Finalidade da Subvenção	Subvenção Governamental – 2007/2009				Total
	Ate R$ 10.000	De R$ 10.001 a R$ 50.000	De R$ 500.001 a R$ 100.000	Acima de R$ 100.000	
Mudança Total	13,2%	14,3%	-	-	11,8%
Instalação	**63,2%**	**50,0%**	**50,0%**	**70,0%**	**60,9%**
Ampliação	20,9%	35,7%	50,0%	30,0%	25,2%
Transferência	1,6%	-	-	-	1,3%
Diversos	1,1%	-	-	-	0,8%
Total	100%	100%	100%	100%	100%

Nota: valores expressos em unidade de milhar

Quanto às informações apresentadas na tabela 11, observa-se tratar de comparações das evidenciações dos registros contábeis com base ao porte da empresa, conforme segue:

2007 – das 70 empresas classificadas como de pequeno e médio porte, 12 não evidenciaram, 38 evidenciaram em contas de PL, 4 em NE e 16 em contas de resultado. No geral, apenas 29 empresas das 103, evidenciaram as subvenções na DRE, ou seja, 28%. A diferença de 72% foi pulverizada em PL, NE e não evidenciados. Desses 72%, 49% evidenciaram em contas de Patrimônio Líquido.

2008 – o ambiente foi bem diferente em relação a 2007, observa-se que as subvenções não evidenciadas em 2007 diminuíram 30% em 2008, ou seja, as empresas passaram a evidenciar mais e, com tendência no cumprimento do CPC 07. Este fato é comprovado pela redução no PL e NE, uma vez que notória redução teve como contrapartida as contas de resultado (DRE);

2009 - percebe-se neste período, que as evidenciações em notas explicativas cresceram significativamente, inclusive em relação aos dois períodos anteriores. Enquanto que em contas de resultado (DRE), patrimônio líquido (PL) e não evidenciados reduziram em relação a 2008 em 7%, 12% e 14% respectivamente.

Tabela 11 Análise da evidenciação contábil da subvenção em relação ao porte das empresas

Ano / Evidenciação Contábil			Porte das Empresas					Total
			Micro empresa	Pequeno	Médio	Médio - Grande	Grande	
Evidenciação Contábil 2007	Não consta	Qtde	3	6	6	2	3	20
		%	15%	30%	30%	10%	15%	100%
	Patrimônio Liquido	Qtde	1	17	21	5	6	50
		%	2%	34%	42%	10%	12%	100%
	DRE	Qtde	-	6	10	5	8	29
		%	-	21%	34%	17%	28%	100%
	Notas explicativas	Qtde	-	2	2	-	-	4
		%	-	50%	50%	-	-	100%
Total		Qtde	4	31	39	12	17	103
		%	3,9%	30,1%	37,9%	11,7%	16,5%	100%
Evidenciação Contábil 2008	Não consta	Qtde	2	2	9	-	1	14
		%	14%	14%	64%	-	8%	100%
	Patrimônio Liquido	Qtde	1	12	17	9	5	44
		%	2%	27%	39%	21%	11%	100%
	DRE	Qtde	-	7	12	6	8	33
		%	-	21%	36%	18%	25%	100%
	Notas explicativas	Qtde	-	-	3	-	-	3
		%	-	-	100%	-	-	100%
Total		Qtde	3	27	41	15	14	94
		%	3%	22%	44%	16%	15%	100%
Evidenciação Contábil 2009	Não consta	Qtde	1	4	6	-	1	12
		%	8%	33%	51%	-	8%	100%
	Patrimônio Liquido	Qtde	1	11	19	5	5	41
		%	2%	27%	47%	12%	12%	100%
	DRE	Qtde	-	3	10	6	10	29
		%	-	10%	34%	21%	35%	100%
	Notas explicativas	Qtde	-	1	5	4	2	12
		%	-	8%	42%	33%	17%	100%
Total		Qtde	2	19	40	15	18	94
		%	2,1%	20,2%	42,6%	16%	19,1%	100%
2007: Teste Qui-quadrado de Pearson = 15,398 (α) = 0,220								
2008: Teste Qui-quadrado de Pearson = 19.134 (α) = 0,085								
2009: Teste Qui-quadrado de Pearson = 18.273 (α) = 0,108								

As informações constantes na tabela 12, demonstram a relação entre as faixas de valores das subvenções recebidas pelo porte das empresas. O objetivo foi identificar se o porte

da empresa tem relação com os valores das subvenções recebidas. Para isto, foram organizados os valores em faixas e aplicados os testes estatísticos para ratificar ou não esta relação. Para facilitar o entendimento dos dados da referida tabela, apresentam-se a seguir os devidos comentários por período:

2007 - observa-se que das 103 empresas, 20 não apresentaram em suas demonstrações contábeis quanto receberam de subvenções. Logo, para fins dessa análise, foram excluídas. Com isto, as análises foram realizadas em 83 demonstrações contábeis, consideradas válidas. Dessas, observa-se que 84% apresentaram subvenções recebidas pelas empresas na faixa de até R$ 10 milhões. Contudo, pelos testes estatísticos (Qui-quadrado) apresentado, há associação significativa entre as variáveis.

2008 – a situação não foi muito diferente à de 2007, uma vez que a concentração de faixa de valores permaneceu com as empresas de pequeno e médio porte. Entretanto, as empresas de médio-grande cresceram sua participação em 31% na faixa de até R$ 10 milhões e 40% na faixa de R$ 10 a 50 milhões em relação a 2007. Nesse período também, os testes estatísticos aplicados apresentaram associação significativa.

2009 - neste período, não diferente dos dois anteriores, observa-se a predominância das liberações das subvenções na faixa de até R$ 10 milhões de reais, concentradas nas empresas de pequeno e médio porte. Entretanto, percebe-se a ocorrência de valores para empresa de médio porte nas faixas de R$ 50 a 100 milhões e acima de R$ 100 milhões de reais.

Ao confrontarem-se a relação das variáveis, faixa de valores das subvenções com o porte das empresas, observa-se que em todos os períodos analisados, 2007 à 2009, os testes aplicados (Teste Qui-quadrado de Pearson) demonstraram que a associação entre as variáveis, são estatisticamente significativos. Logo, conclui-se que quanto maior for o porte da empresa, maior será o valor da subvenção recebida.

Tabela 12: Análise das faixas de evidenciação em relação ao porte das empresas

Ano	Porte / Quantidade		Subvenção Governamental				Total
			Até 10 milhões	De 10 a 50 milhões	De 50 a 100 milhões	Acima 100 milhões	
2007	Micro empresa	Qtde	1	-	-	-	1
		%	1,5%	-	-	-	1,2%
	Pequena	Qtde	24	1	-	-	25
		%	**35,3%**	14,3%	-	-	30,1%
	Média	Qtde	33	-	-	-	33
		%	**48,5%**	-	-	-	39,8%
	Média - grande	Qtde	6	4	-	-	10
		%	8,8%	57,1%	-	-	12,0%
	Grande	Qtde	4	2	7	1	14
		%	5,9%	28,6%	100%	100%	16,9%
	Total	Qtde	68	7	7	1	**83**
		%	100%	100%	100%	100%	100%
2008	Micro empresa	Qtde	1	-	-	-	1
		%	1,6%	-	-	-	1,2%
	Pequena	Qtde	19	-	-	-	19
		%	**31,2%**	-	-	-	23,8%
	Média	Qtde	32	-	-	-	32
		%	**52,5%**	-	-	-	40%
	Média - grande	Qtde	7	8	-	-	15
		%	11,5%	80%	-	-	18,8%
	Grande	Qtde	2	2	6	3	13
		%	3,2%	20%	100%	100%	16,2%
	Total	Qtde	61	10	6	3	**80**
		%	100%	100%	100%	100%	100%
2009	Micro empresa	Qtde	1	-	-	-	1
		%	1,7%	-	-	-	1,2%
	Pequena	Qtde	17	-	-	-	17
		%	**29,8%**	-	-	-	20,7%
	Média	Qtde	30	-	1	1	32
		%	**52,6%**	-	20%	16,7%	39,1%
	Média - grande	Qtde	4	11	-	-	15
		%	7,1%	78,6%	-	-	18,3%
	Grande	Qtde	5	3	4	5	17
		%	8,8%	21,4%	80%	83,3%	20,7%
	Total	Qtde	57	14	5	6	**82**
		%	100%	100%	100%	100%	100%

2007: Teste Qui-quadrado de Pearson = 62,673 (α) = 0

2008:Teste Qui-quadrado de Pearson = 80,989 (α) = 0

2009: Teste Qui-quadrado de Pearson = 72,612 (α) = 0

As informações constantes na tabela 13, demonstram a relação da evidenciação contábil com a faixa de valores recebido de subvenção. O propósito é identificar se há relação

entre o valor recebido com a forma de evidenciação. Para melhor compreensão dos resultados das análises realizadas, são apresentados por cada período, a saber:

Tabela 13: Identificação da evidenciação contábil por faixa de valores de subvenção

Ano	Faixa de Valores	Evidenciação Contábil por faixa de valores				Total
		Qtde / %	Patrimônio Liquido	DRE	Notas Explicativas	
2007	Até 10 milhões	Qtde.	45	19	4	68
		%	66%	28%	6%	100%
	De 10 a 50 milhões	Qtde.	4	3	-	7
		%	57%	43%	-	100%
	De 50 a 100 milhões	Qtde.	1	6	-	7
		%	14%	86%	-	100%
	Acima de 100 milhões	Qtde.	-	1	-	1
		%	-	100%	-	100%
	Total	Qtde.	50	29	4	83
2008	Até 10 milhões	Qtde.	35	23	3	61
		%	57%	38%	5%	100%
	De 10 a 50 milhões	Qtde.	7	3	-	10
		%	70%	30%	-	100%
	De 50 a 100 milhões	Qtde.	1	5	-	6
		%	17%	83%	-	100%
	Acima de 100 milhões	Qtde.	1	2	-	3
		%	33%	67%	-	100%
	Total	Qtde.	44	33	3	80
2009	Até 10 milhões	Qtde.	32	15	10	57
		%	56%	26%	18%	100%
	De 10 a 50 milhões	Qtde.	4	5	5	14
		%	29%	36%	36%	100%
	De 50 a 100 milhões	Qtde.	-	4	1	5
		%	-	80%	20%	100%
	Acima de 100 milhões	Qtde.	3	3	-	6
		%	50%	50%	-	100%
	Total	Qtde.	39	27	16	82
Teste Qui-quadrado de Pearson =11,803 (α) = 0,067						
Teste Qui-quadrado de Pearson =34,379 (α) = 0						
Teste Qui-quadrado de Pearson = 24,076 (α) = 0,004						

2007 – das 68 empresas que receberam subvenções na faixa de até R$ 10 milhões, 66% evidenciaram-nas em contas de Patrimônio Líquido (PL) e apenas 28%, em contas de resultado. As que receberam de R$ 10 a 50 milhões, evidenciaram-nas também no PL. Já a

evidenciação para esta faixa de recebimento em contas de resultados (DRE) aumentou em 54% comparando com 2007. Contrapartida, as que recebem na faixa de R$ 50 a 100 milhões e acima, apresentaram melhores resultados nas contas de DRE. Observa-se que o resultado do teste estatístico de associação entre as variáveis é estatisticamente significante. Isso comprova que há influência na faixa de valores recebidos de subvenções com o registro das subvenções.

2008 - as 61 empresas que receberam subvenções governamentais na faixa até R$ 10 milhões, não diferentes percentualmente de 2007, no tocante aos registros contábeis no PL, 38% dessas empresas evidenciaram o que receberam em contas de resultado (DRE), conforme orienta o CPC 07. No tocante as empresas que receberam na faixa de R$ 50 a 100 milhões e acima, da mesma forma que 2007, na sua maioria evidenciaram em contas de resultados. Mais uma vez, os resultados dos testes estatísticos evidenciam a associação altamente significativa.

2009 - as informações sobrepujadas na tabela 13 confirmam as análises dos anos 2007 e 2008, que a maior quantidade de empresas que receberam subvenções concentram-se nas de pequeno e médio porte na faixa de até R$ 10 milhões. Entretanto, são as empresas de grande porte (considerando o somatório médio-grande + grande), que mais evidenciam os registros contábeis em contas de resultados. Esta afirmativa é ratificada através dos resultados dos testes estatísticos.

É notório, bem como apresentado pela associação significativa dos testes estatísticos, que a faixa de valor até R$ 10 milhões apresentou maior quantidade de empresas beneficiadas e que seus registros contábeis foram concentrados nas contas de PL, enquanto que as empresas que receberam subvenções na faixa de R$ 50 a 100 milhões e acima, consideradas de grande porte (se somarmos as de médio-grande + grande), evidenciam mais em contas de resultado (DRE). Os testes estatísticos comprovam esta tendência. Logo, conclui-se que as empresas que recebem maior valor e subvenções evidenciam na DRE.

4.3 Da presença da auditoria externa nas empresas pesquisadas

Nesta terceira parte, são apresentadas informações sobre a presença da auditoria externa nas análises das demonstrações contábeis das empresas pesquisadas no período de 2007 a 2009. O objetivo foi identificar se há relação na forma da evidenciação contábil com a presença da auditoria externa. A técnica aplicada para obtenção desses dados, que serviram de

base para os resultados apresentados, foi à investigação dos pareceres de auditoria, bem como as notas explicativas.

Tabela 14: Análise da presença da auditoria por porte das empresas no período pesquisado

Ano				Faturamento					Total
				Micro empresa	Pequena	Média	Média Grande	Grande	
2007	Auditoria Externa	Não	Qtde	2	22	18	4	3	49
			%	4%	45%	37%	8%	6%	100%
		Sim	Qtde	2	9	21	8	14	54
			%	4%	17%	39%	15%	25%	100%
	Total		Qtde	4	31	39	12	17	103
2008	Auditoria Externa	Não	Qtde	2	14	19	4	3	42
			%	4,8%	33,3%	45,2%	9,5%	7,1%	100,0%
		Sim	Qtde	1	7	22	11	11	52
			%	1,9%	13,5%	42,3%	21,2%	21,2%	100,0%
	Total		Qtde	3	21	41	15	14	94
2009	Auditoria Externa	Não	Qtde	2	12	22	4	4	44
			%	5%	27%	50%	9%	9%	100%
		Sim	Qtde	-	7	18	11	14	50
			%	-	14%	36%	22%	28%	100%
	Total		Qtde	2	19	40	15	18	94
	Teste Qui-quadrado de Pearson = 13,923 (α) = 0,008								
	Teste Qui-quadrado de Pearson = 9,771 (α) = 0,044								
	Teste Qui-quadrado de Pearson = 12,205 (α) = 0,016								

A tabela 14 identifica as empresas pesquisadas que apresentam ou não auditoria externa, separada por porte para cada período. Observa-se em todo período, em média, que 54% possuem auditoria externa e 46% não possuem. Das que a possuem, 39% em média são de porte médio. Entretanto, das empresas classificadas como médio-grande e grande porte, 76% possuem auditoria externa.

De forma geral, tomando como base os resultados apresentados, 54% das empresas pesquisadas tiveram suas demonstrações contábeis investigadas por auditores externos, enquanto 46% ficaram sobre as análises e conhecimentos dos seus respectivos contadores. Já com base nos testes estatísticos, os resultados apresentados indicam haver associação significativa entre as variáveis analisadas.

As informações apresentadas na tabela 15, demonstram a relação da presença do auditor externo com as evidenciações contábeis das subvenções governamentais nas demonstrações contábeis das empresas pesquisadas no exercício de 2007. Para melhor compreensão, as análises estão dispostas por período, conforme segue:

2007 - das 103 empresas pesquisadas, 52% possuem auditoria externa e 48% não possuem. Das que possuem, 11% não evidenciaram, 4% evidenciaram em notas explicativas e 39% evidenciaram em conta de PL. Entretanto, as que não possuem auditoria externa, 29% não evidenciaram e 59% evidenciaram em conta de PL.

Tabela 1 5: Análise da evidenciação contábil em relação a presença do auditor externo nas empresas

Ano	Auditoria Externa nas Demonstrações	Evidenciação da Subvenção Governamental			
		Não Consta	Patrimônio Líquido	DRE	Notas Explicativas
2007	Não (49)	29%	59%	8%	4%
	Sim (54)	11%	39%	46%	4%
2008	Não (42)	26%	57%	12%	5%
	Sim (52)	6%	38%	54%	2%
2009	Não (44)	32%	36%	11%	21%
	Sim (50)	2%	40%	44%	14%
2007: Teste Qui-quadrado de Pearson = 19,490 (α) = 0					
2008: Teste Qui-quadrado de Pearson = 20,466 (α) = 0					
2009: Teste Qui-quadrado de Pearson = 22,373 (α) = 0					

2008 - não diferente do exercício de 2007, os resultados apresentados na tabela 15 demonstram que a presença do auditor externo reflete na evidenciação contábil das subvenções. Das 94 empresas pesquisadas, 55% possuem auditoria externa e 45% não possuem. Das que possuem 6% não evidenciaram, 2% evidenciaram em notas explicativas e 38% evidenciaram em conta de Patrimônio Líquido e 54% evidenciaram em cona de resultados. Já as que não possuem auditoria externa, 26% não evidenciaram e 57% evidenciaram em conta de Patrimônio Líquido, 12% em conta de resultado e 5% em nota explicativa.

Observa-se que, em 2008 6% das empresas que não possuíam auditoria em 2007 passaram a possuir. Em decorrência, as evidenciações em contas de resultados cresceram no mesmo percentual se comparados 2008 em relação a 2007. Entretanto, não diferente de 2007, os resultados provenientes dos testes estatísticos (Teste Qui-quadrado de Pearson) demonstram que há associação estatística entre as variáveis envolvidas.

2009 - os resultados apresentadas neste período não foram diferentes dos anteriores, conforme percebe-se na tabela 15, na qual se confirma que a presença do auditor externo influencia na evidenciação contábil das subvenções. Contudo, das 94 empresas pesquisadas, 53% possuem auditoria externa e 47% não possuem. Das que possuem 2% não evidenciaram, 14% evidenciaram em notas explicativas e 40% evidenciaram em conta de patrimônio líquido e apenas 44% (41 empresas) evidenciaram em cona de resultados. Já as que não possuem auditoria externa, 32% não evidenciaram, 36% evidenciaram em conta de Patrimônio Líquido, 11% em conta de resultado e 21% em nota explicativa.

Observa-se que o ano de 2009, ao invés de melhorar, tendo em vista que 2008 sinalizava mais empresas com auditores externos, as evidenciações cresceram nas notas explicativas e em contas de patrimônio líquido. Entretanto, nos testes estatísticos (Teste Qui-quadrado de Pearson) aplicados, os resultados ratificaram posição dos períodos anteriores.

Os resultados dos testes estatísticos (Teste Qui-quadrado de Pearson) aplicados em todo o período apresentaram haver associação entre as variáveis. Logo, afirma-se que a relação entre a evidenciação dos registros contábeis das subvenções governamentais nas empresas que possuem auditoria externa é significativamente relevante, ou seja, o cumprimento das orientações do CPC 07 tem influência da presença dos auditores externos.

4.4 Do conhecimento do contador sobre a convergência das normas internacionais em específico sobre o CPC 07

A técnica aplicada para obtenção desses dados, os quais serviram de base para os resultados apresentados, foi o questionário aplicado junto aos contadores das empresas recebedoras de subvenção. O objetivo foi identificar se há relação na forma da evidenciação contábil com o conhecimento do contador, haja vista que a maioria das empresas não possui auditoria externa. Para melhor compreensão, os comentários das análises apresentadas estão estruturados em três blocos, compreendendo o período de 2007 a 2009.

As informações apresentadas na tabela 16 correspondem ao resultado da relação do conhecimento do contador no tocante as mudanças contábeis ocorridas, por consequência da convergência internacional, reflexo da Lei 11.638/07 e suas alterações, em especial o CPC 07:

Tabela 16: Evidenciação contábil em relação ao conhecimento do contador sobre o CPC 07

Ano/Qtde	Classificação	Conhecimento do Contador			
		Não Evidenciou	Patrimônio Líquido	DRE	Notas Explicativas
2007 103 empresas	Não respondeu (16 contadores)	19%	50%	19%	12%
	Não conhece (43 contadores)	23%	42%	33%	2%
	Conhece (44 contadores)	16%	55%	27%	2%
2008 94 empresas	Não respondeu (16 contadores)	19%	50%	25%	6%
	Não conhece (34 contadores)	15%	62%	24%	-
	Conhece (44 contadores)	14%	34%	48%	4%
2009 94 empresas	Não respondeu (16 contadores)	19%	56%	19%	6%
	Não conhece (34 contadores)	18%	50%	6%	27%
	Conhece (44 contadores)	12%	43%	31%	13%
2007: Teste Qui-quadrado de Pearson = 5,770 (α) = 0,449					
2008: Teste Qui-quadrado de Pearson = 8,954 (α) = 0,176					
2009: Teste Qui-quadrado de Pearson = 27,622 (α) = 0					

2007 - das 103 empresas pesquisadas, conforme tabela 16, dezesseis contadores não responderam a questão, entretanto, 50% evidenciaram a subvenção no PL, 12% em notas explicativas, 19% em contas de resultados e 19% simplesmente não evidenciaram o valor recebido. Dos que responderam não conhecer as mudanças na contabilidade, correspondente a 43 contadores, 33% evidenciaram as subvenções recebidas em conta de resultado e 42% em conta de PL. Quanto aos que responderam conhecer referidas mudanças (44 contadores) 55% evidenciaram no PL, 16% não evidenciaram e 2% em notas explicativas, apenas 27%, em contas de resultado. Observa-se que o resultado dos testes estatísticos aplicados, evidencia que não há significância na associação entres as variáveis, o "conhecimento do contador" com as "evidenciações dos registros contábeis das subvenções".

2008 – observa-se na tabela 16 que dos 94 contadores, 15% não responderam, o que em 2007 foi 19%. Isto confirma que 35% dos que não conheciam em 2007, passaram a conhecer as

mudanças na contabilidade em 2008. Entretanto, continuaram a evidenciar no PL as subvenções recebidas. Entretanto, quanto aos testes estatísticos (Teste Qui-quadrado de Pearson) aplicados, seus resultados evidenciam que não há significância na associação entres as variáveis apresentadas.

2009 - as informações apresentadas na tabela 16 demonstram que das 94 empresas pesquisadas no ano de 2009, o que mede o grau de envolvimento do conhecimento do contador com a evidenciação contábil das subvenções, 34 contadores responderam não conhecer as mudanças ocorridas, enquanto 44 responderam conhecer. Desses, 43% evidenciaram no PL e 31% na DRE. O aumento apresentado nas evidenciações em notas explicativas, não há justificativas estatísticas para referido aumento. Possivelmente, ocorreu em razão de o lucro resultante de subvenções não ter respaldo legal para distribuição de dividendo nem para incorporação ao capital social da entidade beneficiada com tal recurso.

Observa-se que neste período o resultado dos testes estatísticos (Teste Qui-quadrado de Pearson) apresentou significância na associação entre as variáveis. Entretanto, não se pode afirmar que há influência na evidenciação o conhecimento do contador.

4.5 Resumo das descrições e analise dos dados correspondentes ao período 2007 a 2009

As informações da tabela 17 demonstram de forma sintetizada o resultado das evidenciações dos registros contábeis, identificados nas 291 demonstrações contábeis das empresas sediadas no Estado de Pernambuco, que receberam recursos de subvenções governamentais, provenientes de incentivos fiscais do Imposto de Renda - IR e Impostos Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, no período de 2007 a 2009.

Tabela 17: Resumo da evidenciação contábil da subvenção governamental

Ano/Qtde	Evidenciação Contábil das Subvenções			
	Não Evidenciou	Patrimônio Líquido	DRE	Notas Explicativas
2007 103 empresas	19%	49%	28%	4%
2008 94 empresas	15%	47%	35%	3%
2009 94 empresas	13%	44%	31%	13%

Observa-se também na tabela 17, que as subvenções recebidas para as finalidades de instalação, ampliação e outros no ano de 2007, foram evidenciadas na sua maioria, 49%, em conta de PL, 23% em notas explicativas e não evidenciados e, apenas 28% em conta de resultado. Em 2008, as evidenciações em contas de resultado cresceram 25% em relação a 2007, e mesmo assim, ainda ficou menor em relação ao PL, que foi de 34%. Quanto ao ano de 2009, o destaque se deu para as evidenciações em notas explicativas.

5. CONCLUSÃO

O estudo efetivado nas demonstrações contábeis das empresas sediadas no Estado de Pernambuco, que receberam subvenções governamentais correspondentes aos Impostos de Renda - IR e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, no período de 2007 a 2009, possibilitou analisar se as evidenciações contábeis estão em harmonia com as orientações do CPC 07. Também, se o conhecimento dos contadores, no que tange às mudanças ocorridas na contabilidade, por força da Lei nº 11.638/07 e suas alterações, tem influência no ato da evidenciação contábil, bem como se a presença dos auditores externos altera a forma dos registros contábeis. Com análise nos documentos das empresas pesquisadas, e o embasamento na literatura concernente ao assunto, foi possível responder ao questionamento norteador da pesquisa, destacados nos parágrafos abaixo.

As subvenções governamentais no Brasil no período republicano, especificamente em 1889, eram vistas como recursos públicos que o governo disponibilizava como favores a amigos. Todavia, só a partir de 1964, por força da Lei 4.320 e atual Constituição Federal, os referidos recursos passaram a ser utilizados pelos governos (federal, estadual e municipal) com o propósito de desenvolvimento econômico e social local, pelas entidades beneficiadas.

As empresas que mais se beneficiaram das subvenções governamentais correspondentes aos incentivos fiscais do IR e ICMS no estado de Pernambuco no período de 2007 a 2009, foram as de pequeno e médio porte, sediadas nas cidades de Cabo de Santo Agostinho e Ipojuca, cuja atividade principal é indústria. Como também, os valores médios recebidos de subvenção por essas empresas, corresponderam aproximadamente a 2% do PIB estadual e 20% dos seus respectivos faturamentos médios, e que 61% dessas subvenções foram destinadas para a finalidade de novas instalações e 25% para ampliação da capacidade produtiva, conforme evidencia a tabela 10.

A tabela 18 apresenta uma síntese da investigação da auditoria externa nas demonstrações contábeis do período de 2007 a 2009, com associação significativa na evidenciação contábil das subvenções governamentais em cada período pesquisado. Para fim dessa análise, foram consideradas apenas as demonstrações que sofreram exame por auditores externos.

Tabela 18: Identificação da influência da presença do auditor e conhecimento do contador no registro contábil da subvenção

Ano		Evidenciação da Subvenção			
		DRE	**PL** (Patrimônio Líquido)	**NE** (Notas Explicativas)	**Não evidenciou**
Presença da Auditoria Externa	2007 54 Demonstrações	46%	39%	4%	11%
	2008 52 Demonstrações	54%	39%	2%	9%
	2009 50 Demonstrações	44%	40%	14%	2%
Conhecimento do Contador sobre o CPC 07	2007 44 Contadores	27%	55%	2%	16%
	2008 44 Contadores	48%	34%	5%	13%
	2009 44 Contadores	55%	34%	5%	6%

Em 2007, foram analisadas 103 demonstrações contábeis. Destas, 54 foram investigadas por auditores externos e, mesmo assim, 43% (somatório do PL + NE) não cumpriram as orientações do CPC 07. O fator surpresa foi 11% dessas demonstrações não terem evidenciado as subvenções recebidas. Acredita-se, não ter feito parte da amostra da auditoria, bem como ter sido um período de adoção ao referido CPC. Em 2008, houve leve melhora ao comparar com 2007. Observa-se que a redução das evidenciações em notas explicativas e não evidenciadas foram absorvidas pela DRE. Já em 2009, transcorridos dois anos de discussões sobre as mudanças na contabilidade as evidenciações na DRE reduziram em 19% e aumentou significativamente as evidenciações em notas explicativas em relação ao ano de 2008. Com base nos resultados apresentados, não há explicação estatística para o referido aumento. Possivelmente, tenha ocorrido em função da evidenciação em contas de resultado aumentar a lucratividade e que este aumento, proveniente exclusivamente de subvenções, não tenha base legal para distribuição de dividendos e incorporação ao capital social da entidade. Contudo, bem como ratificado através dos testes estatísticos, observa-se haver estatisticamente associação significativa da presença do auditor com as evidenciações contábeis das subvenções em contas de resultado, com isso, recusa-se a hipótese nula ($\mathbf{H_0}$) e aceita-se a hipótese $\mathbf{H_1}$ do estudo: *a presença da auditoria externa nas empresas recebedoras das subvenções governamentais tem relação com a contabilização em conformidade com o CPC 07.*

A tabela 18 ainda apresenta uma síntese da investigação do conhecimento do contador sobre a Lei 11.638/07, especificamente sobre o CPC 07, com associação significativa na evidenciação contábil das subvenções em cada período pesquisado (2007 a 2009). Para fim dessa análise foram consideradas apenas as demonstrações contábeis elaboradas pelos contadores que responderam conhecer as mudanças na contabilidade, consequência da convergência internacional.

Em 2007, foram analisadas 103 demonstrações contábeis, destas, 39 foram elaboradas por contadores que tem conhecimento das mudanças na contabilidade e, mesmo assim, 54% (somatório do PL + NE) não cumpriram as orientações do CPC 07. No ano de 2008, observa-se que dos 44 contadores que relataram estar cientes das mudanças, 39% (somatório do PL+NE) não evidenciaram em contas de resultado, conforme orienta o CPC 07, e 13% não evidenciaram contabilmente as subvenções recebidas. Esse aumento de 3% em 2007 para 13% em 2008, não há explicação nas análises realizadas. Possivelmente, seja em razão de não haver base legal para distribuição de dividendo ou incorporação do capital social da entidade, uma vez transitada pela DRE.

Apesar de haver estatisticamente associação significativa do conhecimento do contador nas evidenciações das subvenções em contas de resultado, recusa-se a hipótese $\mathbf{H_{3\ e}}$ aceita-se a hipótese $\mathbf{H_2}$ do estudo: *o conhecimento do contador sobre as alterações da Lei das S.As, não tem relação com a contabilização em conformidade com o CPC 7.*

Portanto, considerando que das 291 demonstrações contábeis analisadas no período de 2007 a 2009, 46% evidenciaram as subvenções contabilmente em contas de Patrimônio Líquido, 31% em contas de resultado, 7% em notas explicativas e 16% não evidenciaram, conclui-se que as empresas, que receberam subvenções governamentais provenientes de incentivos fiscais do IR e ICMS do Estado de Pernambuco, durante o período de 2007 a 2009, não atenderam as orientações do CPC 07.

Para futuras pesquisas, sugere-se analisar se o conhecimento do contador referente ao CPC 07 está associação ao correto registro da subvenção governamental nos períodos seguintes a 2009. Como também, analisar os resultados encontrados com outros estados da confederação, incluindo o período de 2010, bem como outros tipos de subvenções governamentais, inclusive as não monetárias.

REFERÊNCIAS

BANCO CENTRAL DO BRASIL, COMUNICADO Nº 14.259/2006

BARBOSA PIRES**,** Luis Gonzaga. **O Conceito de Entidade: Um estudo comparativo**. Contabilidade Vista &Revista. Belo Horizonte, V.5, N.1, P.57-60, FEV.1993

BEUREN, Ilse Maria; HEIN, Nelson; KLANN, Roberto Carlos**. Impact of the IFRS and US-GAAP on economic-fiancial indicators**. Managerial Audinting Journal, vol 23 Iss 7, pag 632-649, 2008

BEZERRA, Filho João Eudes. **Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Ed. Impetus, 2004

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 7ª Ed. São Paulo: Renovar, 2001.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti Almeida. **Mudanças contábeis na lei societária: Lei n° 11.638, de 29-12-2007**. São Paulo: Atlas, 2008.

Brasil, Lei nº 10.406/2002, Código Civil.

_____, Lei 11.698 de 2008, Código Civil

_____, Decreto Lei nº 14.876 de 12 de março de 1991.

_____, Decreto Lei nº 2.627 de 26 de outubro de 1.940

_____, Decreto Lei n° 434 de 23 de janeiro de 1.969.

_____, Lei nº 18.023 de 19 de dezembro de 2003

_____, Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009

_____, Lei nº 13.179 de 29 de dezembro de 2006

_____, Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964

_____, Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2008

_____, Lei nº 6.404/76 de 15 de dezembro de 1976

CARVALHO, Ronaldo Fróes de; REIS, Camilo Lellis; CASTRO NETO, José Luis de. **Considerações sobre o reconhecimento da receita: Um enfoque nas formas aceitas pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade.** Disponível em: http://revista.faenac.edu.br. 2003

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

Conselho Federal de Contabilidade disponível em: www.cfc.org.br

_____, Resolução nº 1.143 de 17 de novembro de 2008

_____, Resolução nº 1.055 de 24 de outubro de 2005

_____, Resolução nº. 750 de 29 de dezembro de 1993

_____, Resolução nº 1.026 de 15 de abril de 2005

_____, Resolução nº 1.305 de 02 d dezembro de 2010

Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. Disponível em: www.cpc.org.br

Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: http://www.cvm.gov.br/

_____, Deliberação 555 de 12 de novembro de 2008.

_____, Instrução Normativa 059 de 22 de dezembro de 1986.

_____, Instrução Normativa 469 de 02 de maio de 2008.

_____, Instrução Normativa 457 de 13 de julho de 2007.

DELANEY, Patrick R. et al. **GAAP 2002: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2002**. New York: John Wiley & Sons, 2002.

Ernest & Young, Fipecafi, **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. 1ª ed. São Paulo: Atlas 2009.

GAZETA MERCANTIL. Caderno de Empresas. São Paulo, maio de 2002.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
_____, **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007

HUDSON, Mike. **Administrando organizações do terceiro setor, o desafio de administrar sem receita**. Makron Books, São Paulo 1999.

IAS 20 - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government

IAS 37 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets Interncional

IASB – INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Normas internacionais de contabilidade 2001. São Paulo: IBRACON, 2002.

IBRACON, Comunicado Técnico 03 de 15 de dezembro de 2003

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. Disponível em: http://www.ibge.gov.br

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; Santos, Ariovaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KASSAI, José Roberto; FIQUEIREDO, Fernando Eliezer; GONZALEZ, Roberto Souza. Debate – Diálogo IFRS x GRI: **International Financial Reporting Standard x Global Reporting Initiative. Fipecafi 2010.**

KAM, Vernon. **Accounting theory**. New York: Wiley, c1986.

KERLINGER, Fre N. Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais: um tratamento conceitual. 2ª ed. SÃO PAULO: E.P.U, 1979.

KISIL, Marcos. **Organização Social e Desenvolvimento Sustentável: projetos de base comunitária**. In: IOSCHPE, EVevelyn et. All (orgs) 3º setor: desenvolvimento social sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

LOPES, Jorge. O **Fazer do Trabalho Científico em Ciências Sociais Aplicadas**. Recife, Editora da UFPE, 2006.
Lopes (2006

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos da Metodologia Científica**, São Paulo: Atlas, 1986.

MARTINS, Gilberto A.; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2008

MEIRELES, Elisângela Cabral de, EL-AOUAR, Walid Abbas, **O desafio das ONGs ante a minimização do papel do estado no cenário global**. Cadernos de pesquisa em administração, vol 9 nº 3 2008.

MESTRINER, L.M. Assistência e seguridade social: oposições e aproximações. Dissertação - Departamento de Serviço Social, Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 1992.

Normas Brasileira de Contabilidade – NBC T 10.16 – Entidades que recebe subvenções, contribuições, auxílios e doações. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2001/000922

OLIVEIRA, F. **A economia brasileira: crítica à razão dualista**. 4ª ed. Petrópolis: Vozes, 1981.

PERNAMBUCO, Lei nº 11.675 de 11 de outubro de 1999 – PRODEPE

Pronunciamento Conceitual Básico – CPC 00 Estrutura conceitual. Disponível em: http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf

Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamental. Disponível em : http://www.cpc.org.br/pdf/CPC07_R1.pdf

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/

REGIME TRANSITÓRIO DE TRIBUTAÇÃO (RTT),

Revista Veja. Edição Especial República. 20 de novembro de 1.889.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PERDENEIRAS, Marcleide. **Estudando Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. 33ª.ed.. São Paulo: Saraiva, 2003.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Hernández; LUCIO, Pilar Baptista. **Metodologia de Pesquisa**. Tradução Fátima Conceição Murad, Melissa Kassner, Sheila Clara Dystyler, 3 ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SCHMIDT, P., SANTOS, José Luiz dos. **Avaliação de ativos intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2002.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 22ª edição, São Paulo: Cortez, 2002.

SILVA, Edilma Pinheiro da. **O impacto da adoção das normas contábeis internacionais no ensino superior de contabilidade, segundo a percepção dos docentes**. Dissertação - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2009.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade.** 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

Superintendência de Seguros Privados – SUSEP. Disponível em: http://www.susep.gov.br/principal.asp

_____, Circular nº 357 de 26 de dezembro de 2007.

TAVEIRA, João Henrique Pereira da Silva. **Conformidade do *disclosure* das subvenções governamentais nas empresas de capital aberto**. Dissertação – Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração das Faculdades Ibmec. Rio de Janeiro, 2008.

APÊNDICE A – Instrumento de coleta de dados para identificação da evidenciação contábil da subvenção governamental

1. Identificação da empresa

Dados da empresa
CNPJ: _____/_____-____
Nome da empresa:_____
Localização: _____

Ramo de atividade
( ) Não declarado
( ) Comercio
( ) Industria
( ) Serviços
( ) Agrícola
( ) Outros

Faturamento
( ) não declarado
( ) Até R$ 2.400.000
( ) De R$ 2.400.001 à R$ 16.000.000
( ) De R$ 16.000.001 até R$ 90.000.000
( ) De R$ 90.000.001 a R$ 300.000.000
( ) Acima de R$ 300.000.000

Porte da empresa
( ) Não mencionado
( ) Micro
( ) pequeno
( ) médio
( ) Médio - grande
( ) grande

Do valor do ativo da empresa
( ) Até 10 mil
( ) De R$ 10 mil a R$ 50 mil
( ) De R$ 50 mil a R$ 100 mil
( ) De R$ 100 mil a R$ 500 mil
( ) Acima de R$ 500 mil

Do valor do capital da empresa
( ) Até R$ 1 milhão
( ) De R$ 1 milhão a R$ 5 milhões
( ) De R$ 5 milhões à R$ 10 milhões
( ) De R$ 10 milhões à R$ 100 milhões

( ) Acima de R$ 100 milhões

2. Da subvenção governamental

Do valor da subvenção liberada
( ) Até 10 milhões
( ) De R$ 10 milhões a R$ 50 milhões
( ) De R$ 50 milhões a R$ 100 milhões
( ) Acima de R$ 100 milhões

Da finalidade da subvenção
( ) não mencionado
( ) Mudança total (no que tange a linha de produção)
( ) Instalação (nova unidade)
( ) Ampliação (aumento da linha de produção)
( ) Complemento (considerando que o valor recebido não deu para concluir o objetivo)
( ) Transferência (mudança física da unidade)
( ) Diversos (outros não elencados)

Do tipo de subvenção
( ) Não identificado
( ) IR
( ) ICMS

Da evidenciação contábil
( ) Não consta
( ) Balanço Patrimonial (PL)
( ) DRE (conta de resultado)
( ) NE (Notas Explicativas)

3. Do conhecimento do contador e presença auditoria externa

Conhecimento do contador sobre a Lei 11.638/07
( ) Não respondeu
( ) Não conhece
( ) Conhece

Conhecimento do contador referente ao CPC 07
( ) Não respondeu
( ) Não conhece
( ) Conhece

Na empresa que você trabalha tem auditoria externa?
( ) não sabe
( ) não existe
( ) existe