



28 · 29 · 30
de OUTUBRO

XII SEGET
SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA
TEMA 2015
Otimização de Recursos e Desenvolvimento



Aplicação do CPC 07(R1) - Subvenção e Assistência Governamentais em empresas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais

ELAINE LOUBACK BARROS
elaine.louback@yahoo.com.br
Fumec

Carlos Alberto de Souza
carlosprofs@gmail.com
Fumec e Una

Vanda Aparecida Oliveira Dalfior
vdalfior@ig.com.br
Pitágoras

Resumo:No Brasil o CPC 07 (R1) - Subvenção e Assistência Governamentais foi instituído com o objetivo de definir procedimentos aplicáveis ao registro contábil e a divulgação destes benefícios. O CPC 07 (R1) está correlacionado à norma International Accounting Standards – IAS 20 - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance. Este trabalho tem por objetivo verificar o grau de aplicação deste CPC em empresas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais. A pesquisa desenvolvida é descritiva quanto aos objetivos, bibliográfica quanto aos procedimentos e qualitativa quanto à abordagem. O CPC 07 (R1) define que as subvenções e assistências governamentais devem ser registradas no resultado do exercício, observando os momentos corretos para este reconhecimento. Na pesquisa realizada constatou-se que cada empresa elabora e divulga sua demonstração de forma independente. Das quinze empresas analisadas, sete não receberam subvenções e assistências governamentais, três receberam e não aplicaram às determinações do CPC 07 (R1) e três aplicaram parcialmente. Somente em duas, CEMIG e COPASA foi identificado o cumprimento adequado deste pronunciamento, podendo-se concluir que as empresas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais, sujeitas as determinações do CPC 07 (R1) precisam fazer uma revisão dos critérios e metodologias necessários à implantação e aprimoramento destas determinações. É importante lembrar que a conclusão esta pesquisa é limitada às informações divulgadas nas demonstrações

contábeis e notas explicativas analisadas, considerando o exercício base de 2013.

Palavras Chave: Demonstrações Contábil - Subvenção - CPC 07 (R1). - Assistência Governamental - Empresa Pública



28 · 29 · 30
de OUTUBRO

XII SEGET
SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA
TEMA 2015
Otimização de Recursos e Desenvolvimento



1- INTRODUÇÃO

No processo de convergência das normas contábeis aplicadas no Brasil às normas internacionais de contabilidade foi instituído o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. Vinculadas a este processo destacam-se no cenário brasileiro as mudanças geradas pelas Leis 11.638, de 28 de dezembro de 2007, pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009 e demais legislações aplicáveis.

Com o propósito de estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos a serem adotados neste processo de conversão o CPC tem trabalhado na elaboração e revisão destas normas, atualmente são 48 pronunciamentos emitidos, no período de 2008 a 2012.

Parte integrante deste contexto, no âmbito das normas internacionais de contabilidade, o *International Accounting Standards Board – IASB* instituiu a norma *International Accounting Standards – IAS 20 - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*, emitida em abril de 1983 e revisada em 1994. No Brasil esta norma está correlacionada ao CPC 07 (R1) – Subvenção e Assistência Governamentais aprovado em outubro de 2008 e revisado em novembro de 2010.

Este CPC define procedimentos aplicáveis ao registro contábil e a divulgação das subvenções e assistências governamentais recebidas por diversas instituições. Nas definições abordadas o CPC 07 (R1) considera as subvenções recebidas para investimento e custeio, além das demais formas de assistência governamental.

Neste contexto o trabalho desenvolvido tem por objetivo geral verificar o grau de aplicação do CPC 07 (R1) nos procedimentos contábeis adotados pelas empresas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais, por meio da análise das respectivas demonstrações.

Compõem os objetivos específicos da pesquisa realizada, a identificação de quais empresas são consideradas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais; quais destas empresas recebem ou não subvenções e assistências governamentais, mediante a identificação de evidências registradas nas demonstrações referentes ao exercício de 2013 e quais as formas de registro contábil das subvenções e assistências governamentais diante das determinações do CPC 07 (R1).

É importante destacar a possibilidade de que parte destas empresas realizem suas atividades operacionais sem o recebimento de subvenções e assistências governamentais.

Atualmente 16 empresas públicas compõem a estrutura governamental do Estado de Minas Gerais atuando em diversos segmentos, prestando serviços administrativos, financeiros, de abastecimento, investimento e culturais, entre outros. Atividades estas consideradas necessárias para o funcionamento e o desenvolvimento do Estado, que atua muitas vezes de forma direta, fornecendo subvenções que possibilitem o cumprimento do objeto social das empresas.

A aplicação dos critérios definidos no CPC 07 (R1) pelas empresas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais é abordada neste trabalho em 5 partes sendo a primeira formada por esta introdução que busca apresentar o tema, o problema de pesquisa e seus objetivos, a segunda trabalha com o referencial teórico apresentando conceitos e definições vinculadas ao CPC 07 (R1) e as características das empresas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais, a terceira parte apresenta a metodologia utilizada na realização desta pesquisa seguida da quarta parte que trata da análise dos resultados obtidos e por fim na quinta parte são apresentadas as respectivas conclusões.

2- Referencial Teórico

2.1- Definições de subvenção e assistência governamentais

No âmbito das normas contábeis aplicadas no Brasil o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC aprovou em outubro de 2008 o CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais sendo esta versão revisada em novembro de 2010.

Este CPC está correlacionado a norma *International Accounting Standards – IAS 20 - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*, emitida em abril de 1983 e revisada em 1994 pelo *International Accounting Standards Board – IASB*.

O recebimento de subvenções e assistências governamentais vem sendo adotado ao longo dos tempos, como uma forma de realizar objetivos comuns entre diversas instituições e o governo.

De acordo com Ernst & Young e Fipecaf (2010) as subvenções e assistências governamentais são concedidas por diversas modalidades pelos governos municipais, estaduais e federais, gerando um grande desafio para aplicação das respectivas normas contábeis.

Nesta diversidade de modalidades o CPC 07 (R1) define de forma concisa a assistência e subvenção governamental conforme descrito:

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.

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. (CPC 07 (R1), 2010, p.2)

Assim, pode-se observar que a subvenção e a assistência governamental interferem direta e indiretamente no desenvolvimento de determinadas localidades, considerando que sua adoção tem como propósito estimular um setor econômico ou uma entidade a desempenhar ações que não seriam possíveis sem este tipo de auxílio (ERNST & YOUNG, FIPECAF, 2010).

Nesta pesquisa os registros contábeis são analisados como o intuito de identificar a evidenciação das subvenções e assistências governamentais, bem como de apurar a relevância destes benefícios perante o patrimônio das entidades.

2.2- Abordagens dos aspectos contábeis referentes à subvenção e assistências governamentais

De acordo com Benetti (2014, p.4) as informações apresentadas nas demonstrações contábeis visam atender às necessidades dos usuários em geral para avaliações e tomadas de decisões, auxiliando na identificação de tendências futuras acerca da posição e do desempenho das entidades.

A aplicação do método apropriado para a contabilização da subvenção e assistência governamental permite a identificação da relevância do benefício recebido, bem como a análise comparativa entre demonstrações contábeis de entidades distintas.

A Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, definia procedimentos específicos a serem aplicados, somente para doações e subvenções para investimento. De acordo com esta Lei os benefícios recebidos deveriam ser classificados como Reservas de Capital no grupo Patrimônio Líquido, conforme descrito no artigo 182:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

[...]

d) as doações e subvenções para investimento;

[...]

Neste sentido é importante esclarecer que as Reservas de Capital “representam valores recebidos que não transitaram pelo resultado como receitas, pois derivam de transações de capital com os sócios” (FIPECAFI, 2013).

Estas reservas associadas aos grupos de contas denominados capital social, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados, formam o Patrimônio Líquido das entidades (FIPECAFI, 2013).

Desse modo as doações e subvenções recebidas para investimento deixavam de ser registradas no resultado do exercício. O lucro ou prejuízo das instituições beneficiadas eram apurados sem considerar os efeitos gerados com estes benefícios, pois as doações e subvenções para investimento eram registradas diretamente no Patrimônio Líquido.

Com o objetivo de adequar a metodologia descrita às normas internacionais de contabilidade, a publicação do CPC 07 (R1) – Subvenção e Assistência Governamentais define que as subvenções e assistências devem ser registradas no resultado do exercício, observando os momentos corretos para este reconhecimento. Em consonância com esta alteração, o parágrafo 1º do artigo 182 da Lei 6.404, citado anteriormente foi revogado pela Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007.

Observa-se ainda que o CPC 07 (R1) “não segrega formalmente as modalidades de subvenção para investimento e custeio, isso porque o tratamento contábil dispensado nas referidas modalidades deve ser o mesmo, ou seja, o trânsito pelo Resultado do Exercício” (LOUREIRO, 2011, p.5).

De acordo com o CPC 07 (R1) o reconhecimento das subvenções governamentais como receita deve ocorrer de forma sistemática permitindo o confronto com as despesas as quais esteja vinculada. O CPC 07 (R1) é incisivo ao definir que “a subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido”.

O CPC 07 (R01) define também que as subvenções tratadas diretamente em conta de resultado podem ser registradas de duas formas. A primeira é como crédito na demonstração do resultado do exercício, no grupo de “outras receitas” e a segunda como dedução da despesa relacionada.

Segundo Lagoia (2013) o reconhecimento da subvenção como receita proporciona uma melhor análise comparativa, pois não gera interferência no valor total das despesas da entidade.

Completando esta determinação, no que se refere à apresentação no Balanço Patrimonial a subvenção governamental relacionada a ativos não monetários mensurados ao valor justo, deve ser apresentada em conta de passivo, como receita diferida, ou deduzindo o valor contábil do ativo relacionado.

Mas os critérios de contabilização definidos pelo o CPC 07 (R1) não se restringem à definição de contas contábeis a serem utilizadas, ele destaca também a importância do momento em que as subvenções deverão ser reconhecidas. Em diversas situações o recebimento ou não de um benefício está condicionado ao cumprimento, por parte de entidade beneficiada, de determinadas exigências.

A subvenção governamental raramente é gratuita, de acordo com o CPC 07 (R1) para que esta seja reconhecida é necessária razoável segurança de que a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção, bem como de que esta será efetivamente recebida.

Lagoia (2013, p.63) destaca que “enquanto a entidade não atender aos requisitos relacionados com o cumprimento das obrigações, a subvenção não deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado; ela deve figurar em conta específica no passivo”.

O reconhecimento das subvenções no passivo demonstra que a entidade tem obrigações a cumprir vinculadas a este benefício. A redução deste passivo de forma proporcional a realização das obrigações, gera um equilíbrio nas demonstrações contábeis da entidade.

Já a forma de recebimento da subvenção, se em valor monetário ou como redução de passivo, não influenciará no método de contabilização a ser adotado, conforme CPC 07 (R1). A redução no valor de determinado tributo, decorrente das atividades desenvolvidas pela entidade é apresentada por Lagoia (2013) como um tipo de subvenção governamental vinculada à redução de passivos.

Quanto à divulgação destas informações o CPC 07 (R1) define que a entidade deverá informar:

- (a) a política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis;
- (b) a natureza e a extensão das subvenções governamentais ou assistências governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis e uma indicação de outras formas de assistência governamental de que a entidade tenha diretamente se beneficiado;
- (c) condições a serem regularmente satisfeitas e outras contingências ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida.

Assim a identificação dos dados analisados nesta pesquisa é direcionada tanto para as evidências de valores contabilizados quanto das informações divulgadas nas respectivas notas explicativas.

2.3- Concessões de subvenções às empresas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais

A possibilidade de concessão de subvenções às empresas públicas é tratada pela Lei 4.320, de 27 de março de 1964, que define normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. De acordo com o artigo 12 desta Lei:

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

- I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;
- II - subvenções econômicas, as **que se destinem a empresas públicas ou privadas** de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

§ 4º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro (grifo nosso).

O Estado de Minas Gerais na busca de melhor desenvolver e organizar atividades específicas tornou-se acionista ou sócio, no decorrer de sua história, de diversas entidades. Dentre estas se destacam na pesquisa realizada as empresas públicas que têm sua administração realizada de forma indireta, definida pela Constituição do Estado de Minas Gerais (1989) conforme descrito:

Art. 14 – Administração pública direta é a que compete a órgão de qualquer dos Poderes do Estado.

§ 1º – **Administração pública indireta** é a que compete:

- I – à autarquia, de serviço ou territorial;
- II – à sociedade de economia mista;
- III – à empresa pública;**
- IV – à fundação pública;
- V – às demais entidades de direito privado, sob controle direto ou indireto do Estado (grifo nosso).

Atualmente 16 empresas públicas compõem a estrutura governamental do Estado de Minas Gerais atuando em diversos segmentos, prestando serviços administrativos, financeiros, de abastecimento, investimento e culturais, entre outros. Atividades estas consideradas necessárias para o funcionamento e desenvolvimento de segmentos específicos.

A publicação em meio eletrônico, realizada no *site* do Estado de Minas Gerais relaciona as seguintes empresas públicas:

- Banco de Desenvolvimento de Minas Gerais - BDMG
- Caixa de Amortização da Dívida - CADIV
- Companhia de Desenvolvimento Econômico de Minas Gerais - CODEMIG
- Companhia de Gás de Minas Gerais - GASMIG
- Companhia de Habitação do Estado de Minas Gerais - COHAB
- Companhia de Saneamento de Minas Gerais - COPASA
- Companhia de Tecnologia da Informação do Estado de Minas Gerais - PRO-DEMGE
- Companhia Energética de Minas Gerais - CEMIG
- Companhia Mineira de Promoções – PROMINAS
- Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural do Estado de Minas Gerais - EMATER-MG
- Empresa de Pesquisa Agropecuária de Minas Gerais - EPAMIG
- Instituto de Desenvolvimento Integrado de Minas Gerais - INDI
- Minas Gerais Administração e Serviços S.A - MGS
- Minas Gerais Participações S/A - MGI
- Rádio Inconfidência Ltda
- Trem Metropolitano de Belo Horizonte S.A. - METROMINAS

Assim o Estado de Minas Gerais pode atuar de forma indireta nestas empresas, fornecendo subvenções que possibilitem o cumprimento do objeto social para o qual foram constituídas, conforme definições do artigo 12 da Lei 4.320, de 27 de março de 1964.

Evidenciar nos registros contábeis estes benefícios e seus respectivos reflexos independentemente da forma de subvenção, é função do setor contábil de cada empresa.

De acordo com Benetti (2014, p.4) é relevante destacar que a qualidade da evidenciação das demonstrações e relatórios contábeis tem papel fundamental para viabilizar o claro entendimento destas práticas contábeis adotadas, reduzindo assim, falhas no processo decisório.

3- Metodologia

Na definição da metodologia aplicada, segundo as tipologias apresentadas por Beuren (2008) esta pesquisa é descritiva quanto aos objetivos, bibliográfica quanto aos procedimentos e qualitativa quanto à abordagem.

A pesquisa é descritiva, pois analisa o grau de aplicação do CPC 07(R1) nos procedimentos contábeis adotados por uma população determinada, formada pelas empresas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais.

No desenvolvimento deste trabalho foram aplicados procedimentos de pesquisa bibliográfica, pois a obtenção dos dados é realizada a partir de referenciais teóricos publicados. Neste sentido destacam-se legislações e normas aplicáveis, autores com trabalhos realizados vinculados ao tema definido e as demonstrações contábeis publicadas pelas empresas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais, referentes ao exercício de 2013.

Quanto à abordagem esta pesquisa é qualitativa, tendo em vista o propósito de conhecer a natureza do fenômeno estudado.

Para alcançar este objetivo o primeiro momento foi dedicado à análise das determinações e exigências do CPC 07 (R1). Nesta etapa o trabalho de pesquisa buscou a identificação e interpretação dos critérios contábeis a serem adotados pelas entidades que recebem subvenções e assistências governamentais. O CPC 07 (R1) aborda definições que abrangem das contas contábeis a serem aplicadas até o momento correto de reconhecimento dos benefícios recebidos.

O segundo momento foi direcionado à definição de quais empresas são classificadas atualmente como administração pública indireta do Estado de Minas Gerais. O *site* do Estado de Minas Gerais relaciona 16 empresas que possuem esta classificação.

A identificação das empresas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais permitiu constatar a atuação dessas entidades em diversos seguimentos como fornecimento de recursos naturais, como água, luz e gás, prestação de serviços de manutenção e conservação, administrativos, financeiros, de comunicação, de pesquisa e transporte, dentre outros. No terceiro momento da pesquisa foram obtidas as informações e dados objetos de estudo neste trabalho. As demonstrações contábeis analisadas estão disponíveis no *site* da Imprensa Oficial do Estado de Minas Gerais.

No entanto, para as empresas Companhia Energética de Minas Gerais - CEMIG, Companhia de Saneamento de Minas Gerais - COPASA e Banco de Desenvolvimento de Minas Gerais - BDMG utilizou-se nas análises descritas, as demonstrações contábeis obtidas nos respectivos *sites*, por apresentarem melhor detalhamento das informações.

Destaca-se a falta de identificação da demonstração contábil referente ao exercício de 2013 das empresas Caixa de Amortização da Dívida - CADIV, Companhia de Habitação do Estado de Minas Gerais - COHAB e Instituto de Desenvolvimento Integrado de Minas Gerais - INDI.

Para as empresas COHAB e INDI, por falta de informação disponível, optou-se por utilizar as últimas demonstrações contábeis identificadas. Assim, as análises da COHAB foram realizadas utilizando as demonstrações do exercício de 2012 e as do INDI utilizando as demonstrações do exercício de 2011.

Quanto à empresa a CADIV não foram identificadas demonstrações contábeis publicadas. Esta empresa foi instituída pela Lei 11.965, de 01 de novembro de 1995 e consta na relação de empresas públicas do Estado de Minas Gerais, mas não teve suas operações iniciadas até a presente data, de acordo com as pesquisas realizadas.

Após o momento da obtenção das demonstrações iniciou-se o trabalho de análise das características de cada empresa e da aplicação do CPC 07(R1), com o objetivo de identificar o

recebimento de subvenções e assistências governamentais e a forma utilizada para contabilizar estes eventos.

Para alcançar os objetivos definidos realizou-se a leitura e a interpretação das demonstrações contábeis e das notas explicativas das empresas identificando na primeira parte da pesquisa a forma de constituição de cada sociedade, a atividade desenvolvida, a participação do Estado de Minas Gerais no respectivo capital social e a receita bruta auferida. Estas informações foram consideradas relevantes para entender a estrutura funcional de cada entidade.

Na segunda parte da pesquisa analisaram-se quais empresas receberam subvenção governamental, que tipo de subvenção, qual o valor recebido e se a contabilização foi realizada de acordo com as determinações do CPC 07(R1).

Os resultados destas análises foram condensados com o objetivo de facilitar o entendimento das informações obtidas. Na sequência de apresentação de cada quadro foram incluídas as principais observações verificadas, no desenvolvimento desta pesquisa.

4- Análise dos resultados obtidos

Nas análises realizadas constatou-se que as empresas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais podem ser agrupadas de acordo com o tipo de atividade desenvolvida em seis segmentos, as de fornecimento de recursos naturais, CEMIG, COPASA e GASMIG, de pesquisa e desenvolvimento agropecuário, EPAMIG e EMATER, de prestação de serviços de manutenção, administrativos e financeiros, MGS, PRODEMGE, INDI, BDMG, COHAB e PROMINAS, as destinadas a investir em outras sociedades, MGI e CODEMIG, de comunicação, RÁDIO INCONFIDENCIA e de transporte, METROMINAS.

Nesta diversidade de segmentos observa-se que cada empresa possui particularidades quanto ao tipo de sociedade constituída, a participação do Estado de Minas Gerais em cada uma e ao porte das empresas, analisado com base no capital social e na receita apurada. O QUADRO 1 demonstra os dados de classificação das empresas, a partir das análises das respectivas demonstrações contábeis.

QUADRO 1- Classificação das empresas por tipo - (Em Milhares de R\$)

Tipo	Empresa	Tipo de Sociedade	Participação do Estado	Capital Social	Receita Bruta
Fornecimento de Recursos Naturais	CEMIG	Soc. Anônima Aberta	Ac. Majoritário (51%)	6.294.208	18.342.042
	COPASA	Soc.de Eco. Mista Aberta	Ac. Majoritário (51%)	2.773.985	4.042.956
	GASMIG	Soc. Anônima Fechada	CEMIG (59,6%) Ac. Majoritário	643.780	1.514.267
Pesquisa e Desenvolvimento Agropecuário	EPAMIG	Soc. Resp. Limitada	Soc. Majoritário (99,99%)	31.600	80.884
	EMATER	Sociedade Civil	Soc. Majoritário (99,99%)	17.947	248.072
Prestação de Serviços de Manutenção, Administrativos e Financeiros	MGS	Soc. Anônima Fechada	Ac. Majoritário	24.000	677.148
	PRODEMGE	Soc.de Econ. Mista	Ac. Majoritário	77.228	207.300
	INDI	Soc. sem fins lucrativos	CEMIG (75%) Sc. Majoritário	235	16.808
	BDMG	Soc. Anônima Fechada	Ac. Majoritário (89,3%)	1.692.185	455.293
	COHAB	Soc.de Econ. Mista	Ac. Majoritário (99,99%)	21.538	36.789
	PROMINAS	Soc. Anônima	CODEMIG Ac. Majoritário	44.071	16.048
Participação em Outras Sociedades	MGI	Soc. Anônima Aberta	Ac. Majoritário (99,96%)	181.522	134.043
	CODEMIG	Soc. Anônima	Ac. Majoritário	1.762.525	799.087
Comunicação	RADIO IN-CONFIDÊNCIA	Soc. Resp. Limitada	Soc. Majoritário (99,90%)	7.000	1.574
Transporte	METRO-MINAS	Soc. Anônima	Ac. Majoritário (55%)	500	6.423

Fonte: Dados da Pesquisa, 2015.

Observa-se que três empresas são sociedades anônimas de capital aberto, CEMIG, COPASA e MGI, duas são sociedades por quota de responsabilidade limitada, RÁDIO IN-CONFIDÊNCIA e EPAMIG, uma é classificada como sociedade sem fins lucrativos, o INDI e uma como sociedade civil, a EMATER.

As demais são classificadas como sociedade anônima e sociedade de economia mista, de acordo com as informações verificadas nas respectivas demonstrações contábeis.

Quanto à participação societária o Estado de Minas Gerais é acionista ou sócio majoritário nas empresas da administração pública indireta, sendo que em três destas a participação é indireta, a PROMINAS em que o acionista majoritário é a CODEMIG, a GASMIG cujo acionista majoritário é a CEMIG e o INDI que também possui a CEMIG como sócio majoritário.

As empresas MGS, PRODEMGE, PROMINAS e CODEMIG não divulgaram o percentual de participação do Estado de Minas Gerais no respectivo capital social, informando somente que a participação é majoritária.

A população objeto de análise desta pesquisa é diversificada quanto ao porte sendo a CEMIG a que possui o maior capital social, R\$ 6.294.208 mil e a maior receita, R\$ 18.342.042 mil, já o INDI é empresa que possui o menor capital social R\$ 235 mil e a RADIO INCONFIDÊNCIA a que possui a menor receita R\$ 1.574 mil.

De forma geral quatro empresas possuem capital social inferior a 20 milhões de reais, EMATER, INDI, RÁDIO INCONFIDENCIA e METROMINAS.

Quanto à receita apurada no exercício seis empresas geraram receitas inferiores a 100 milhões de reais, EPAMIG, INDI, COHAB, PROMINAS, RÁDIO INCONFIDÊNCIA e METROMINAS.

Estas informações retratam a dificuldade de uma análise comparativa entre as empresas dos montantes de subvenções e assistências governamentais recebidas, considerando que determinado valor pode ou não ser relevante para uma entidade, em virtude da sua movimentação econômica e financeira.

Assim, optou-se por analisar de forma individual a relevância da subvenção recebida pelas empresas, bem como os critérios contábeis adotados por elas, considerando as determinações do CPC 07(R1).

Os QUADROS de 2 a 5 demonstram o resultado da análise destas informações e foram elaborados com o objetivo de consolidar os dados obtidos.

QUADRO 2 – Empresas sem identificação de subvenções (Em Milhares de R\$)

Empresa	Identificação de Subvenção	Aplicação do CPC 07(R1)	Subvenção	% Subvenção/ Receita
GASMIG	Não	-	-	-
MGS	Não	-	-	-
PRODEMGE	Não	-	-	-
<u>BDMG</u>	Não	-	-	-
COHAB	Não	-	-	-
PROMINAS	Não	-	-	-
CODEMIG	Não	-	-	-

Fonte: Dados da Pesquisa, 2015.

Durante a análise das demonstrações contábeis destaca-se a falta de identificação do recebimento de subvenções e assistências governamentais em sete empresas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais, GASMIG, MGS, PRODEMGE, BDMG, COHAB, PROMINAS e CODEMIG.

É importante esclarecer que esta pesquisa é limitada às informações divulgadas pelas empresas nas demonstrações contábeis e notas explicativas. Quanto às oito empresas que receberam subvenções e assistências governamentais, observa-se a diversidade de atividades desenvolvidas, valores informados e critérios utilizados, sendo elas a CEMIG, COPASA, EPAMIG, EMATER, INDI, MGI, RÁDIO INCONDICIÊNCIA e METROMINAS.

No trabalho realizado constatou-se que cada empresa elabora e divulga a sua demonstração de forma independente, apesar do vínculo indireto existente junto ao Estado de Minas Gerais. Assim, os critérios contábeis utilizados não são padronizados, pois cada equipe técnica aplica a sua metodologia.

Neste contexto, optou-se no desenvolvimento da pesquisa por relatar as principais ocorrências observadas em cada empresa quanto ao recebimento de subvenções e assistências governamentais.

Verifica-se que das empresas que receberam subvenções a CEMIG e a COPASA aplicaram critérios determinados pelo CPC 07 (R1), sendo estas também as que receberam os maiores valores de subvenção.

QUADRO 3 – Empresas com identificação de subvenções e de aplicação do CPC 07 (R1) - (Em Milhares de R\$)

Empresa	Identificação de Subvenção	Aplicação do CPC 07(R1)	Subvenção	% Subvenção/ Receita
CEMIG	Sim	Sim	1.006.776	0,01%
COPASA	Sim	Sim	644.266	15,94%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2015.

A CEMIG divulgou que recebeu repasses de recursos da Conta de Desenvolvimento Energético – CDE, do Governo Federal, a título de reembolso de subsídios tarifários, no montante de R\$ 487.798 mil e reembolso de custos com energia comprada, no montante de R\$ 518.978 mil, totalizando R\$ 1.006.776 mil.

Esta empresa utilizou dois critérios previstos pelo CPC 07(R1), o reembolso de subsídio tarifário foi contabilizado no resultado do exercício no grupo Outras Receitas – Receitas de Subsídios e o reembolso de custo com energia comprada foi reconhecido no resultado como uma compensação dos custos com energia elétrica comprada. Estes critérios foram evidenciados nas notas explicativas.

A subvenção destinada à CEMIG é a maior quando comparada às demais empresas analisadas, mas é a menor quando comparada à respectiva receita bruta, representando somente 0,01% desta receita.

A COPASA declarou que possui convênio de cooperação técnica e financeira com a Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional e Política Urbana – SEDRU. Esta empresa divulgou que as subvenções e assistências governamentais monetárias são reconhecidas quando há razoável segurança de que foram cumpridas as condições estabelecidas pelo governo, sendo registradas como receita no resultado do exercício.

Identifica-se assim a utilização do critério previsto no CPC 07 (R1), os recursos são contabilizados no grupo Passivo Circulante - Convênio de Cooperação Técnica e quando aplicados são contabilizados no Ativo Circulante - Convênio de Cooperação Técnica. Os recursos recebidos do Estado de Minas Gerais totalizaram em 2013, R\$ 644.266 mil.

Já nas análises das empresas EPAMIG, INDI e METROMINAS verificou-se a falta de aplicação das determinações do CPC 07(R1).

QUADRO 4 – Empresas com identificação de subvenções e falta de aplicação do CPC 07 (R1) - (Em Milhares de R\$)

Empresa	Identificação de Subvenção	Aplicação do CPC 07(R1)	Subvenção	% Subvenção/ Receita
EPAMIG	Sim	Não	71.425	8,83%
INDI	Sim	Não	16.808	100%
METROMINAS	Sim	Não	6.423	100%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2015.

A EPAMIG divulgou que possui convênios com diversos órgãos como a EMBRAPA e o Ministério da Pesca e Aquicultura. No entanto, o critério utilizado pela EPAMIG considera que estes recursos não se caracterizam por receitas da empresa, pois custearão despesas dos convênios.

Conforme divulgado, os recursos destes convênios transitaram somente pelos grupos de Ativo e Passivo. De acordo com as pesquisas realizadas este critério contraria a determinação do CPC 07 (R1) de que os recursos recebidos devem ser registrados no resultado do respectivo exercício. Destaca-se a falta de identificação dos valores totais recebidos em 2013.

Além destes convênios verificou-se que a EPAMIG recebeu repasses do governo estadual, destinado a custear despesas com a folha de pagamento, no montante de R\$ 71.425 mil, em 2013. Estes recursos também foram contabilizados de forma divergente à determinação do CPC 07 (R1), sendo registrados no grupo Receita Operacional Bruta. A orientação do CPC é para que seja utilizado o grupo Outras Receitas Operacionais ou que a contabilização seja efetuada como dedução da despesa relacionada.

Esta divergência também foi observada no INDI que contabilizou os recursos recebidos das suas mantenedoras, CEMIG e BDMG no grupo Receitas Brutas, totalizando em 2011, R\$ 16.808 mil. O INDI divulgou que as mantenedoras possuem funcionários em seus quadros a disposição do instituto e que estas empresas assumem integralmente os custos e despesas de suas operações.

Observa-se que a subvenção destinada ao INDI e a METROMINAS representam 100% das respectivas receitas brutas.

Na METROMINAS destaca-se o reconhecimento como receita da subvenção financeira recebida da Secretaria do Estado de Transportes e Obras Públicas - SETOP, no montante de R\$ 6.423mil, mas a empresa ainda não se encontra em fase operacional.

A METROMINAS atua como interveniente executora entre a SETOP e o Ministério das Cidades no processo em andamento para estadualização do metrô de Belo Horizonte. Observa-se que este montante foi contabilizado no resultado do exercício no grupo Receita Bruta - Receita de Subvenção. No entanto, segundo as determinações do CPC 07 (R1) e buscando um resultado equilibrado entre receitas e despesas, desta subvenção deveria ser contabilizada no grupo Passivo – Receita Diferida ou deduzindo o valor contábil do grupo do Ativo vinculado à respectiva subvenção.

Já as empresas EMATER, MGI e RÁDIO INCONFIDÊNCIA foram classificadas como “parcial” quanto à aplicação do CPC 07 (R1), pois aplicaram as orientações do pronunciamento em determinados critérios, mas deixaram de aplicar em outros, conforme observado no desenvolvimento desta pesquisa.

QUADRO 5 – Empresas com identificação de subvenções e divergências na aplicação do CPC 07 (R1) - (Em Milhares de R\$)

Empresa	Identificação de Subvenção	Aplicação do CPC 07(R1)	Subvenção	% Subvenção/ Receita
EMATER	Sim	Parcial	232.683	93,8%
MGI	Sim	Parcial	33.296	24,84%
RADIO INCONFIDÊNCIA	Sim	Parcial	7.952	505,32%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2015.

Observa-se que a EMATER-MG cumpriu a orientação do CPC divulgando no grupo Passivo – Recursos a Aplicar, o montante de R\$ 45.312 mil que representam recursos da União, do Estado e do Município, ainda não aplicados. A empresa divulgou que os recursos recebidos são apropriados às receitas do exercício, limitando-se aos gastos efetivamente realizados, totalizando R\$ 232.683 mil, em 2013.

Mas esses recursos foram contabilizados na demonstração do resultado do exercício no grupo Receita Bruta – Transferências de Recursos. Segundo as orientações do CPC 07 (R1) este montante deveria ser registado no grupo Outras Receitas Operacionais ou como dedução de despesas relacionadas.

Além dos contratos que possui com diversos órgãos como o Ministério do Desenvolvimento Agrário, a empresa divulgou que recebe um montante destinado a cobrir parte dos gastos com a folha de pagamento e encargos. No entanto, as informações descritas não permitiram identificar o montante específico destinado a estes gastos.

A MGI divulgou que possui operações destinadas a promover convênios com entidades públicas municipais, autarquias e fundações, totalizando R\$ 33.296 mil. Estas operações foram contabilizadas no grupo Passivo – Obrigações por Repasse, em conformidade com as orientações do CPC 07 (R1).

No entanto, não se identificou divulgações referentes à forma de reconhecimento das respectivas receitas no resultado do exercício. Conforme destacado na nota explicativa de Convênios – Reclassificação, do montante de R\$ 33.296 mil referentes a Obrigações por Repasse estão registrados no grupo de Contas a Receber R\$ 30.793 mil, sendo efetivamente recebido somente o valor de R\$ 2.503mil, contabilizados no grupo Títulos e Valores Mobiliários.

A RADIO INCONFIDÊNCIA publicou que as subvenções governamentais são reconhecidas contabilmente no resultado, como receita, de acordo com a natureza do item custeio, investimento ou pessoal. Observa-se o registro no grupo Receitas Operacionais – Subvenções Econômicas do montante de R\$ 7.952 mil.

Este critério contábil permite identificar a relevância da subvenção perante a receita de prestação de serviço gerada pela entidade, representando o valor do benefício recebido 505% da receita de serviço prestado.

No entanto, as informações apresentadas não permitiram a identificação das respectivas contrapartidas em contas de Ativo e Passivo de possíveis subvenções destinadas a cobrir gastos com investimentos, bem como do respectivo órgão que concedeu a subvenção.

De acordo com as determinações do CPC 07 (R1) as subvenções relacionadas a ativos não monetários devem ser apresentadas em conta de passivo, como receita diferida ou deduzida do valor contábil do ativo relacionado. Além disso, o CPC orienta que a subvenção não deve ser reconhecida como receita enquanto a entidade não cumprir todas as obrigações vinculadas à concessão da subvenção.

Destaca-se que a aplicação adequada do CPC remete à divulgação pelas empresas dos métodos adotados, da natureza e extensão das subvenções e assistências governamentais, bem como das condições a serem cumpridas para o respectivo reconhecimento.

5- CONCLUSÃO

Esta pesquisa objetivou verificar a aplicação do CPC 07 (R1) – Subvenção e Assistência Governamentais em empresas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais. Verificou-se que somente oito, das quinze empresas analisadas receberam subvenções e assistências governamentais considerando o exercício base de 2013, exceto para as empresas COHAB e INDI em que por falta de informação disponível foi utilizado o exercício base de 2012 e 2011, respectivamente. Nas análises realizadas identificou-se a aplicação de critérios diferentes nos respectivos registros contábeis.

A partir das informações registradas nas demonstrações contábeis e notas explicativas constatou-se que a participação majoritária do Estado de Minas Gerais não implica em procedimentos contábeis uniformes, cada empresa elabora e divulga estas demonstrações de forma independente.

Verificou-se também que a relevância do valor das subvenções e assistências governamentais perante o patrimônio das empresas é diferente, levando à necessidade de análise individual de cada entidade.

Das empresas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais que receberam estes benefícios observou-se que somente duas, CEMIG e COPASA aplicaram integralmente as determinações do CPC 07 (R1), de acordo com as informações divulgadas. Três empresas, EPAMIG, INDI e METROMINAS receberam subvenções e assistências governamentais, mas verificou-se a falta de aplicação do CPC 07 (R1), principalmente quanto ao critério inadequado de contabilização das receitas referentes aos convênios que possuem.

Já em outras três empresas EMATER, MGI e RADIO INCONFIDÊNCIA constatou-se a aplicação parcial das determinações do CPC 07(R1). Estas aplicaram definições do CPC em determinados critérios, mas deixaram de aplicar em outros.

A contabilização nos grupos de Ativo e Passivo foi realizada em conformidade com o CPC 07 (R1) pelas empresas EMATER e MGI, mas nos registros em conta de resultado foram identificadas divergências. De forma contrária, na RADIO INCONFIDÊNCIA a principal divergência esta nos grupos de Ativo e Passivo.

Considerando que este pronunciamento foi aprovado em outubro de 2008 conclui-se que as empresas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais precisam trabalhar melhor as metodologias e procedimentos para aplicação e adequação às determinações do CPC 07 (R1). A falta de utilização dos critérios contábeis definidos neste CPC prejudica a análise dos usuários das demonstrações contábeis, principalmente quanto ao resultado, lucro ou prejuízo, gerado pelas entidades.

A contabilização inadequada das subvenções e assistências governamentais pode levar os usuários das demonstrações contábeis a interpretações equivocadas quanto à situação financeira e econômica das entidades. O reconhecimento ou não de benefícios recebidos no resultado do exercício, bem como a contabilização indevida nos grupos de contas de Ativo, Passivo ou Resultado podem levar a análises distorcidas das demonstrações contábeis das empresas.

É importante lembrar que a conclusão desta pesquisa é limitada interpretação das informações divulgadas pelas empresas nas demonstrações contábeis e notas explicativas analisadas considerando, o exercício base utilizado. Para obtenção de resultados mais específicos novas pesquisas poderão ser realizadas através da obtenção de dados internos a serem fornecidos, diretamente pelas empresas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais.

REFERÊNCIAS

ALVES, Karla Roberta Castro Pinheiro; CHAGAS, Milton Jarbas Rodrigues; DAMASCENA, Luzivalda Guedes; QUEIROZ, Dimas Barreto de. **Evidenciação das subvenções e assistências governamentais recebidas pelas OSCIPs: uma análise empírica nos estados da Paraíba e do Rio Grande do Norte.** Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal – RN. v. 3. n. 2, p. 100 – 115, jul./dez. 2011.

BDMG. [Banco de Desenvolvimento de Minas Gerais](http://www.bdmg.mg.gov.br). Demonstrações Financeiras e Relatórios. Disponível em:<www.bdmg.mg.gov.br>. Acesso em: 30. nov. 2014.

BEUREN, Ilse Maria, (Org. e Colab.); LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Maury; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; COLAUTO, Romualdo Douglas; PORTON, Rosimeire Alves de Bona (Colab). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2008. V.3.

BENETTI, Kelen; BENETTI, Karen; BRAUN Marli; ORO, Ieda Margarete; UTZIG, Mara Jaqueline Santore. Evidenciação de Subvenção e Assistência Governamentais das Empresas na BM & FBOVESPA. Revista Evidenciação Contábil & Finanças. João Pessoa, v.2, n.1, p. 75-90, jan./abr. 2014. Disponível em: <www.periodicos.ufpb.br>.

BRASIL. Lei n. 11.491, de 17 de Maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 08. dez. 2014.

BRASIL. Lei n. 11.638, de 28 de Dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 08. dez. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). Pronunciamento técnico CPC 07. Subvenção e Assistências Governamentais. Disponível em: <www.cpc.org.br>. Acesso em: 08. dez. 2014.

[CEMIG. Companhia Energética de Minas Gerais](http://www.cemig.infoinvest.com.br). Informações Financeiras. Disponível em:<www.cemig.infoinvest.com.br>. Acesso em: 30. nov. 2014.

COPASA. [Companhia de Saneamento de Minas Gerais](http://www.copasa.com.br). Relatório Anual e de Sustentabilidade. Disponível em:<www.copasa.com.br>. Acesso em: 30. nov. 2014.

ERNST & YOUNG, FIPECAFI. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2010.

FIPECAFI; IUDÍCIBUS, 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**. São Paulo: Atlas, 2010.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD-IASB. IAS20. Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance. Disponível em: <www.ifrs.org>. Acesso em: 04. fev. 2015.

LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira. **Pronunciamentos Contábeis na Prática: CPC 06 – Operações de arrendamento mercantil (R1), CPC 07 – Subvenção e assistências governamentais (R1), CPC 08 – Custos de transação e prêmios na emissão de títulos e valores mobiliários (R1)**. São Paulo: Atlas, 2013. V.3.

LOUREIRO, Débora Queiroz; GALLON, Alessandra Vasconcelos; DE LUCA, Márcia Martins Mendes. **Subvenções e Assistências Governamentais (SAG): Evidenciação e Rentabilidade das Maiores Empresas Brasileiras**. Revista de Contabilidade e Organizações -Universidade de São Paulo. São Paulo, v.5, n.13, p. 34-54. 2011. Disponível em: <www.redalyc.org>.

MINAS GERAIS (Estado). Constituição do Estado de Minas Gerais (1989). 14 ed. Belo Horizonte. Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. 2012.

MINAS GERAIS (Estado). Imprensa Oficial – Governo do Estado de Minas Gerais – Pesquisa do Diário Oficial de Minas Gerais. Disponível em:< www.iof.mg.gov.br>. Acesso em: 30. nov. 2014.

TAVEIRA, João Henrique Pereira da Silva. **Conformidade do disclosure das subvenções governamentais nas empresas de capital aberto**. 2009. 78 f. Dissertação (Mestrado Profissionalizante 189 Revista UNIABEU Belford Roxo V.6 Núm. 14 setembro- dezembro 2013 em Administração) – Programa de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração e Economia, Faculdade de Economia e Finanças IBMEC, Rio de Janeiro, 2009.