



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Luciano da Silva Gomes

**TESTE DE IMPAIRMENT NOS ATIVOS IMOBILIZADOS:
PARTICULARIDADES DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS**

Brasília, DF
2022

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira
Decano de Ensino de Graduação

Professor Lúcio Remuzat Rennó Junior
Decano de Pós-graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor Sergio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Jorge Katsumi Niyama
Coordenador do Programa Pós-graduação em Ciências Contábeis

Professora Doutora Fernanda Fernandes Rodrigues
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

LUCIANO DA SILVA GOMES

TESTE DE IMPAIRMENT DOS ATIVOS IMOBILIZADOS
PARTICULARIDADES DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:
Prof. Abimael de Jesus Barros Costa

Linha de pesquisa:
Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área:
Auditoria e Controles Públicos

Brasília, DF
2022

LUCIANO DA SILVA GOMES
TESTE DE IMPAIRMENT DOS ATIVOS IMOBILIZADOS;
PARTICULARIDADES DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS
BRASILEIRAS / LUCIANO DA SILVA GOMES –Brasília, 2022. 61.

Orientador(a): Prof. Abimael de Jesus Barros Costa

Trabalho de Conclusão de curso (Monografia - Graduação) – Universidade de Brasília, 1º Semestre letivo de 2022.

Bibliografia.

1. Teste de Impairment 2. Ativo Imobilizado 3. Contabilidade Pública 4. Universidades Federais I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília. II.

CDD –

LUCIANO DA SILVA GOMES

TESTE DE IMPAIRMENT DOS ATIVOS IMOBILIZADOS
PARTICULARIDADES DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) defendido e aprovado no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte comissão examinadora:

Prof. Abimael de Jesus Barros Costa
Orientador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Prof. Edmilson Soares Campos
Examinador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade de Brasília (UnB)

Brasília, (2022)

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por todas as bênçãos lançadas em toda minha trajetória de vida até aqui. Aos meus pais pelo cuidado e educação dedicados em todos esses anos, sem os quais não haveria de ter chegado neste patamar.

Agradeço a todos os professores pelos valiosos ensinamentos proporcionados, em especial ao professor Abimael de Jesus Barros Costa pela orientação na realização desta pesquisa. Agradeço também a todos os colegas do curso de ciências contábeis que fizeram parte de minha trajetória na UNB.

RESUMO

O estudo tem como objetivo apresentar o contexto geral das universidades federais brasileiras referente a adoção do Teste de Recuperabilidade aplicado ao Ativo Imobilizado, demonstrando de forma descritiva como o procedimento está sendo realizado na prática pelas universidades. O Teste de Impairment é um procedimento contábil que visa manter os ativos registrados em um valor que represente sua real capacidade econômica, verificando possíveis reduções ao valor recuperável nos ativos de longa duração. O presente estudo busca analisar o contexto de aderência das universidades federais brasileiras ao teste de impairment do ativo imobilizado, bem como descrever como o procedimento está sendo realizado na prática pelas universidades. A abordagem metodológica é de pesquisa exploratória descritiva de caráter bibliográfico e documental. Foram analisadas as demonstrações financeiras e as notas explicativas das 69 universidades federais brasileiras no período de 2019 a 2021. Os resultados mostraram que há muita dificuldade das universidades federais na adoção e aplicação do procedimento do teste de recuperabilidade do imobilizado, permitindo uma descrição parcial da prática do procedimento. Constatou-se que somente duas universidades federais brasileiras adotaram o procedimento do teste de impairment do ativo imobilizado, tendo relatado dificuldades para a plena adoção do procedimento.

Palavras-chave: Contabilidade pública; Teste de Impairment; Imobilizado.

ABSTRACT

The study has as his objective to report the general context of Federal Brazilian Universities regarding to the adoption of impairment test applied in the fixed asset, exhibiting on a descriptive way how the procedure has been executed in the practice for universities. The Impairment Test is an accounting procedure that aims to keep the assets registered on a value that represent his real economic capacity, verifying possible reductions to the recoverable value in long-lived assets. The present study pursued to analyze the context of adhesion of Brazilian Federal Universities to the impairment test in the fixed asset, as well as describing how the procedure is been carried on the practice for the universities. The methodologic approach is of descriptive exploratory research of bibliographical and documental nature. It was analyzed the financial statements and the explanatory notes of the 69 Brazilian Federal Universities for the period of 2019 to 2021. The results show that there is a lot of difficult for the federal universities in the adoption and implementation to the procedure of impairment test of fixed asset, allowing a partial description of the procedure practice. It was found that only two Brazilian Federal Universities have adopted the procedure of impairment test of fixed asset, have been related difficulties to the complete adoption of the procedure.

Keywords: Public Accounting; Impairment Test; Fixed Asset.

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| RESUMO | 7 |
| ABSTRACT | 8 |
| SUMÁRIO | 9 |
| LISTA DE QUADROS | 10 |
| LISTA DE TABELAS | 11 |
| 1. INTRODUÇÃO..... | 12 |
| 1.1. Problema da Pesquisa..... | 12 |
| 1.2. Objetivo Geral e Objetivos Específicos | 14 |
| 1.3. Justificativa da Pesquisa | 15 |
| 1.4. Estrutura da Pesquisa..... | 16 |
| 2. REVISÃO DE LITERATURA | 17 |
| 2.1. ATIVO IMOBILIZADO NO CONTEXTO DO SETOR PRIVADO | 17 |
| 2.2. ATIVO IMOBILIZADO NO CONTEXTO DO SETOR PÚBLICO | 20 |
| 2.3. PESQUISAS ANTERIORES | 24 |
| 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS | 25 |
| 4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS | 27 |
| 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS | 31 |
| REFERÊNCIAS | 32 |
| APÊNDICE(S)..... | 34 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|----|
| Quadro 01 - Fontes de informação e indicadores de redução ao valor recuperável..... | 19 |
| Quadro 02 - Universidades selecionadas para a pesquisa | 25 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|--|----|
| Tabela 01 - Divulgação de saldo de redução ao valor recuperável no Balanço Patrimonial ... | 27 |
| Tabela 02 - Saldo de redução ao valor recuperável apresentado pelas universidades..... | 29 |

1.INTRODUÇÃO

O processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais contribuiu para a solidificação e amadurecimento dos procedimentos contábeis adotados no Brasil, tendo como base os princípios da ciência contábil e a teoria contábil formulada ao longo dos anos. No âmbito do setor privado esse processo se encontra em uma etapa mais avançada, no setor público ainda há muito com o que se avançar em relação a plena harmonização das práticas contábeis adotadas nacionalmente ao que é praticado a nível internacional.

1.1.Problema da Pesquisa

A contabilidade pública brasileira possui como marco legal e histórico a Lei nº 4320/1964, apresentando regras para a elaboração e controle dos balanços e orçamentos de todos os entes federados, Diana (2018). Com base nos preceitos da Lei 4320/64 a prática contábil no setor público acabou ficando muito voltada para a figura do orçamento público, fazendo com que os aspectos do regime contábil ficassem postos de lado em detrimento de um maior enfoque em aspectos de um regime orçamentário, desse modo, princípios consagrados da ciência contábil, como o regime de competência, passam a não ser observados de forma integral como forma de atender à prática orçamentária (DIANA, 2018).

Como fruto do processo de globalização das últimas décadas e a conseqüente interligação dos fluxos informacionais entre os países se tornou necessário que as práticas contábeis adotadas no Brasil estivessem mais condizentes com as práticas adotadas internacionalmente, dentro desse contexto o Brasil inicia seu processo de harmonização contábil em 2008 com a publicação da portaria MF nº 18.

A Portaria MF nº 18 conferia à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a responsabilidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, devendo editar normativos sobre os procedimentos contábeis e definir um plano de contas de âmbito nacional. O CFC também possui um papel importante no processo de convergência, tendo editado em 2008 as primeiras normas de contabilidade voltadas especificamente ao setor público (NBC TSP 16.1 a NBC TSP 16.10), a STN vem publicando desde 2009 o Manual de

Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) tendo como parâmetro as normas editadas pelo CFC, (SILVA, 2019).

Conforme a NBC TSP Estrutura Conceitual (2016) a informação contábil no setor público tem como base os Relatórios Contábeis de Propósito Geral (RCPGs) e possuem como seus usuários primários os usuários dos serviços públicos e os provedores de recursos. Diferentemente do setor privado em que os relatórios contábeis estão mais voltados para atender às necessidades de investidores e credores e ao atendimento a questões regulatórias (GELBCKE et al., 2018), a informação contábil no setor público está mais ligada a ótica da prestação de contas e responsabilização (accountability) tendo a entidade que reportar informações relativas ao seu desempenho durante o exercício, indicadores de liquidez e solvência, sustentabilidade da prestação de serviços e outras operações no longo prazo, além de informar a capacidade da entidade de se adaptar a novas situações que podem causar impactos nos serviços prestados.

A presente pesquisa tem como foco de análise as universidades que compõem o Sistema Público de Universidades Federais do Brasil. Pensando no contexto das universidades federais, para que cumpram seu objetivo primordial de promover atividades de ensino, pesquisa e extensão, estas possuem autonomia administrativa, financeira e patrimonial; tendo como parte de seu patrimônio uma grande quantidade de ativos fixos que formam sua estrutura organizacional que serve como a principal base de suporte das atividades de ensino, pesquisa e extensão. Considerando o relevante papel social exercido pelas universidades federais e a enorme capacidade organizacional de que controlam, se torna de suma importância o correto acompanhamento da evolução patrimonial das universidades federais, sendo a contabilidade pública o principal instrumento utilizado para tal.

Nesse sentido o teste de recuperabilidade representa relevante prática que visa verificar se os ativos de longo prazo da entidade estão realmente registrados na contabilidade por um valor que reflete sua real capacidade de gerar serviços, impactando numa melhor avaliação por parte dos usuários da informação contábil a respeito da capacidade real da entidade de manter suas atividades primordiais e os serviços públicos que oferta. No contexto dessa pesquisa, o foco será no teste de recuperabilidade aplicado no ativo imobilizado das universidades federais brasileiras, considerando que o grupo imobilizado representa a maior

parcela do ativo total das universidades, além de evidenciar toda a estrutura física operacional que suporta as principais atividades das universidades.

O teste de impairment aplicável no contexto do setor público estava inicialmente previsto na norma NBC TSP 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, posteriormente com a edição das novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público o teste de impairment se encontra consubstanciado pelas normas: NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa e NBS TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa. Tendo o Teste de Impairment do Imobilizado como principal objeto de análise, dentro do recorte das universidades federais brasileiras, este estudo pretende responder a seguinte pergunta: Qual é o contexto operacional de adoção do teste de impairment dos ativos imobilizados nas universidades federais brasileiras e como o teste vem sendo realizado na prática?

1.2. Objetivo Geral e Objetivos Específicos

O teste de recuperabilidade do imobilizado das universidades federais constitui o principal objeto de análise dessa pesquisa. Para isso buscou-se verificar dentro da população de sessenta e nove universidades federais brasileiras quais aquelas que aplicaram o teste de recuperabilidade em seus bens móveis e imóveis, dentro do período de análise de 2019 a 2021. Após a verificação inicial de quais universidades federais aplicaram o teste de recuperabilidade, busca-se demonstrar, a partir das universidades que aplicaram o teste de impairment, a maneira pela qual as equipes responsáveis pelo teste realizaram todo o processo necessário, quais procedimentos foram adotados e de que forma foram realizados.

O estudo tem como objetivo geral apresentar o contexto das universidades federais brasileiras referente a adoção do procedimento contábil da redução ao valor recuperável do imobilizado, demonstrando em caráter descritivo como o impairment do imobilizado está sendo realizado na prática. Como objetivos específicos busca-se verificar quais universidades aplicaram o teste de impairment em seus respectivos imobilizados e apresentar a prática utilizada por aquelas que aplicaram o teste.

1.3. Justificativa da Pesquisa

Atualmente existem sessenta e nove universidades federais no Brasil compondo o Sistema Público de Universidades Federais, sistema que experimentou nas últimas décadas um crescimento em varias direções, com foco na interiorização das atividades de ensino, pesquisa e extensão (ARAÚJO e CAMARGO, 2018). As universidades federais são responsáveis por mais da metade dos cursos de formação de alunos de mestrado e doutorado no país, sendo a principal fonte de produção de ciência a nível nacional, nas últimas décadas a evolução da atividade de pesquisa contribuiu para levar o Brasil da 23º para a 13º posição entre as nações que mais produzem ciência. Além do importante papel na formação do capital humano do país, a produção de pesquisa contribui para a expansão de atividades econômicas nacionais, como a indústria aeronáutica, agricultura, exploração de petróleo, projetos de infraestrutura, bem como contribuições para o estudo da biodiversidade e das mudanças climáticas (ANDIFES, 2017).

Para dar suporte e continuidade às atividades de ensino, pesquisa e extensão as universidades possuem como parte de seu patrimônio uma grande quantidade de bens móveis e imóveis como hospitais universitários, clínicas, laboratórios, escritórios, museus, equipamentos móveis de diversos tipos e utilidades, além das instalações utilizadas nas atividades de ensino. Portanto, o imobilizado constitui a principal parcela do grupo ativo das universidades federais, como pôde ser observado na pesquisa realizada o imobilizado formado pelos bem móveis e imóveis representa mais da metade do ativo total das universidades federais.

Conforme o MCASP (2021) os itens que compõem o imobilizado estão sujeitos após o reconhecimento e mensuração inicial a alterações em seu valor, seja por desgastes e deteriorações decorrente de seu uso contínuo, como é o caso da depreciação, amortização e exaustão, ou alterações em seu valor justo, como é o caso da reavaliação de ativos. O imobilizado também está sujeito a redução ao valor recuperável, que pode ser compreendida como uma evidência de que o valor do ativo imobilizado pode ter sofrido uma redução além

daquela verificada pela depreciação e amortização, devendo a entidade realizar o teste de recuperabilidade para verificar a redução do valor.

Diante do exposto, o presente estudo se concentra especificamente no teste de impairment do grupo imobilizado apresentado nas demonstrações financeiras das universidades federais brasileiras. A pesquisa se mostra relevante dentro do contexto de convergência dos procedimentos contábeis da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, aprofundando as pesquisas realizadas na área com o recorte das universidades federais e o foco no teste de recuperabilidade, demonstrando a evolução da adoção do impairment pelas universidades federais brasileiras. Também se mostra relevante para demonstrar o atual estado de aderência do procedimento contábil em relação as exigências da Secretaria do Tesouro Nacional, conforme exposto nas Portarias nº 634/2013 e 548/2015.

O estudo também possui importância dentro do contexto acadêmico e profissional da ciência contábil, buscando demonstrar como o procedimento contábil do teste de recuperabilidade é realizado na prática, quais os procedimentos são realizados, de que forma são realizados e como atendem as exigências das normas e do MCASP. Servindo de referência tanto para os discentes do curso de ciências contábeis que se interessam pela área da contabilidade pública, quanto para os profissionais que já atuam na área e podem necessitar de uma referência mais específica a cerca da aplicação do teste de impairment dentro de uma situação prática.

1.4. Estrutura da Pesquisa

Além desta introdução, em que são apresentados um contexto geral do problema da pesquisa, os objetivos e a justificativa, o artigo é estruturado em outras quatro seções. Na segunda seção é apresentada a fundamentação teórica da pesquisa, contendo o conceito, a abordagem e todos os aspectos normativos relacionados ao teste de impairment no Imobilizado, pela ótica do setor privado e setor público. Na seção três é realizada descrição da metodologia aplicada no trabalho, bem como sua classificação. Na quarta seção é apresentada a análise dos dados coletados das universidades federais e a descrição do teste de

recuperabilidade no ativo imobilizado, conforme definido pelos objetivos da pesquisa. Por último, na quinta seção, são apresentadas as considerações finais sobre o estudo.

2.REVISÃO DE LITERATURA

2.1. ATIVO IMOBILIZADO NO CONTEXTO DO SETOR PRIVADO

No atual contexto de globalização e interdependência econômica e informacional entre entidades e instituições de diferentes regiões do planeta, o processo de harmonização se torna cada vez mais necessário e a contabilidade exerce um papel central neste cenário. A convergência das normas contábeis aos padrões internacionais cumpre o importante papel de facilitar essas conexões conferindo maior segurança à essas relações econômicas e sociais.

Dentre os diversos aspectos da informação contábil dignos de nota neste cenário, o assim chamado teste de impairment, ou teste de recuperabilidade, se destaca, de acordo com o CPC 01 (R1) (2010) o teste de impairment consiste na avaliação de um ativo individual ou unidade geradora de caixa quanto ao seu valor justo, com o objetivo de assegurar que o valor contábil do ativo, ou unidade geradora de caixa, não esteja contabilizado por um valor maior que seu valor recuperável.

A normatização do teste de recuperabilidade está expressa internacionalmente pela norma americana SFAS n. 144 emitida pelo FASB (Financial Accounting Standard Board) que trata do teste de impairment em ativos de longo prazo, o IASB (International Accounting Standard Board) aborda a questão na norma IAS n. 36 que consolidou as exigências de avaliação da recuperabilidade de um ativo que estavam ramificadas em outras normas individuais IAS 16, IAS 22, IAS 28 e IAS 31. No Brasil a lei nº 6.404/76 em seu artigo 183, § 3 já estabelecia que a companhia deveria realizar periodicamente análise sobre o valor recuperável dos montantes registrados no imobilizado e no intangível. Posteriormente em 2007 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis aprovou a norma CPC 01 tratando do teste de recuperabilidade de ativos, como parte do processo de harmonização das normas contábeis

brasileiras, sendo a norma revisada em 2010.

O principal objetivo do teste de recuperabilidade é o de manter o valor dos ativos atualizados de acordo com sua real capacidade de gerar benefícios econômicos futuros, para isso a entidade deve avaliar periodicamente se existem indícios de que o ativo individual, ou unidade geradora de caixa, pode ter sofrido uma desvalorização em seu valor registrado contabilmente. A base utilizada para se verificar a desvalorização é o Valor Recuperável do ativo, definido pelo CPC 01 (R1) como o maior valor apurado entre o valor justo líquido de venda e o valor em uso.

Como destaca Niyama (2013) todo bem possui dois valores, o valor de troca e o valor em uso, o valor justo líquido de venda de um ativo é o equivalente ao seu valor de troca, o montante que pode ser obtido com a venda do bem no mercado ativo do qual faz parte, descontando todas as despesas necessárias para que ocorra a venda; porém nem sempre é possível determinar o valor líquido de venda do ativo, pois existem situações em que não existe um mercado ativo para um bem específico. A segunda opção é apurar o valor em uso desse ativo, sendo uma forma um pouco mais complexa de determinação do valor justo em comparação com o valor líquido de venda, Niyama (2013, p. 144, 145).

De acordo com o CPC 01 (R1) para se apurar o valor em uso de um ativo devem ser considerados elementos centrais como: estimativa dos fluxos de caixa futuros que devem fluir para a entidade pela utilização do ativo, possíveis fatores que podem alterar esse montante, uma taxa de juros que reflita o valor do dinheiro no tempo, o prêmio pela incorporação da incerteza inerente ao ativo e outros fatores relevantes a serem considerados (CPC 01 (R1), 2010).

Gelbcke et al. (2018) destacam que a entidade deve avaliar pelo menos ao final de cada exercício social se o ativo está registrado na contabilidade por valor acima do recuperável, caso se verifique que o valor contábil do ativo é maior que o seu valor recuperável deverá ser registrada uma perda por redução ao valor recuperável diretamente no resultado, tendo como contrapartida uma conta redutora do ativo de perda estimada por redução ao valor recuperável. O CPC 01 (R1) (2010) estabelece uma série de critérios que devem ser observados pelas entidades ao avaliarem a possibilidade do ativo ter sofrido desvalorização, envolvendo fontes externas e internas de informação.

Quadro 01 - Fontes de informação e indicadores de redução ao valor recuperável

| Fontes de Informação | Indicadores |
|-----------------------------|--|
| Fontes Externas | <ul style="list-style-type: none"> - Informações observáveis de que o valor do ativo diminuiu significativamente durante o período, além do esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal. - Mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram no período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é utilizado. - As taxas de juros de mercado ou taxas de retorno sobre investimentos aumentaram durante o período e provavelmente afetarão a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso de um ativo. - O valor contábil do patrimônio líquido da entidade é maior que o valor de suas ações no mercado. |
| Fontes Internas | <ul style="list-style-type: none"> - Evidência disponível de obsolescência ou dano físico de um ativo; - Mudanças significativas, com efeito adverso sobre a entidade, ocorreram durante o período, ou ocorrerão em um futuro próximo, na extensão ou maneira pela qual um ativo é ou será utilizado; - Evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de um ativo é ou será pior que esperado. |

Fonte: Elaboração própria com base no CPC 01 (R1).

Vale ressaltar que os indicadores apresentados pelo CPC 01 (R1) servem para apresentar uma direção sobre os elementos que a entidade deve identificar ao avaliar a possibilidade de um ativo ter sofrido uma desvalorização no valor registrado contabilmente, porém tais eventos não são exaustivos, podendo a entidade buscar outras fontes de informação e indicadores.

A perda por redução ao valor recuperável do ativo reconhecida em períodos anteriores

também está sujeita à reversão. O CPC 01 (R1) (2010) estabelece que, ao término de cada exercício social, a entidade deve avaliar se a perda por desvalorização já reconhecida possa ter diminuído ou se extinguido. Nesse caso ocorre um aumento no valor do ativo individual, ou unidade geradora de caixa, que sofreu a redução ao valor recuperável, esse aumento não pode ser maior que o valor líquido do ativo registrado anteriormente à perda por redução ao valor recuperável, ou seja, o acréscimo de valor está limitado ao saldo de redução ao valor recuperável registrado contabilmente.

A reversão da perda por desvalorização registrada em períodos anteriores só pode acontecer mediante a ocorrência de mudanças nas estimativas utilizadas para determinar o valor recuperável do ativo em comparação com a última desvalorização ocorrida. A entidade deve avaliar se o valor da perda registrada diminuiu ou se extinguiu mediante indicação de fonte externa ou interna de informação referente a eventos ou circunstâncias, operacionais e de mercado, que podem produzir efeitos favoráveis à entidade (CPC 01 (R1) 2010, p.30 e 31).

2.2. ATIVO IMOBILIZADO NO CONTEXTO DO SETOR PÚBLICO

No setor público brasileiro o teste de impairment também se tornou uma obrigação a ser seguida pelos entes da federação, fruto do processo de convergência das normas de contabilidade pública brasileiras às normas internacionais, bem como da consequente mudança de paradigma da contabilidade pública brasileira, passando de uma contabilidade com viés quase que puramente legalista e orçamentário para uma visão contábil mais voltada para os princípios da contabilidade (SILVA, 2019).

A normatização do teste de recuperabilidade no setor público está evidenciada internacionalmente na norma *Statement 42 accounting and financial reporting for impairment of capital assets and for insurance recoveries* emitida pelo GASB, órgão normatizador da contabilidade pública nos Estados Unidos, publicada no ano de 2003; e pelas normas *IPSAS 21 Impairment of non cash generation assets* e *IPSAS 26 Impairment of cash generation assets*.

Carvalho et al. (2010) destacam as principais particularidades do conteúdo de cada um dos normativos; os IPSAS 21 e 26 são aplicáveis a todas as entidades do setor público, exceto aquelas que possuem fins lucrativos e autonomia financeira, o GASB 42 é aplicável a todas as entidades governamentais locais e estaduais; o GASB 42 restringe a aplicação do teste de

recuperabilidade apenas para ativos de capital de longo prazo, as IPSAS separam o enfoque em ativos geradores de caixa e ativos não geradores de caixa, a IPSAS 26 utiliza o conceito de unidade geradora de caixa, enquanto que o GASB 42 não utiliza tal conceito, aplicando-se o teste somente em ativos individuais; demais particularidades referem-se ao valor justo (fair value) e valor em uso, utilizados pelas IPSAS, mas não pelo GASB, por fim a reversão de perda por impairment é permitida pelas IPSAS, porém proibida pelo GASB.

No contexto brasileiro o teste de impairment do setor público está balizado pela norma NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos do setor público; em comparação com o conteúdo das normas internacionais destaca-se que: a norma brasileira não especifica em qual tipo de entidade o teste deve ser aplicado e nem quais ativos estão sujeitos ao teste, a NBC T 16.10 assim como o GASB 42 não trata da unidade geradora de caixa (UGC), por fim a norma brasileira utiliza o conceito de valor justo, valor em uso e permite a reversão de perda por impairment anteriormente reconhecida, Carvalho et al. (2010). Com a edição das novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público o teste de impairment passou a ser disciplinado pelas normas NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa e NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa, percebe-se que o intuito do CFC com a edição destas novas normas foi adotar uma linha de conteúdo mais próxima possível as normas editadas pelo IFAC, sendo as NBC TSP 09 e 10 quase traduções das IPSAS 21 e 26, respectivamente.

De maneira geral o teste de recuperabilidade no setor público segue premissas muito parecidas com as adotadas pelo setor privado no CPC 01 (R1), o conceito e objetivo do teste consiste no mesmo, o de manter o valor do ativo atualizado de acordo com o seu valor justo, utilizando para tal o valor recuperável do ativo como base de análise, sendo o maior valor entre o valor em uso e o valor líquido de venda do ativo.

As particularidades estão relacionadas as especificidades inerentes ao setor público. Como destaca Niyama (2013) o setor público possui uma série de características próprias que divergem das características do setor privado. O Estado representado pela administração direta e indireta é estruturado de forma diferente das empresas privadas, sendo representado por órgãos e entidades dos poderes executivo, legislativo e judiciário; o governo atua economicamente em áreas específicas de interesse da coletividade, como saúde, educação e segurança, devido a essa atuação necessita realizar investimentos em ativos que não geram

receita; como destaca o MCASP (2021) o teste de impairment no setor público deve ser aplicado para os ativos geradores de caixa e para os ativos não geradores de caixa. A depender do serviço público prestado, como serviços de educação por exemplo, os ativos não geradores de caixa podem representar uma parcela maior do ativo imobilizado da entidade em comparação com os ativos geradores de caixa.

A NBC TSP 09 define o ativo gerador de caixa como um ativo que é mantido pela entidade com o objetivo de gerar retorno comercial, com a expectativa de que fluxos de caixa positivos atribuíveis ao ativo fluirão para a entidade, como forma de compensar o risco operacional envolvido para manter o ativo em uso. O ativo gerador de caixa é prioritariamente utilizado por entidades com fins lucrativos, o que não é o caso das universidades públicas federais, que até podem possuir ativos geradores de caixa registrados em seu imobilizado, utilizados em contextos específicos que não constituem sua atividade principal, mas é esperado, pela característica dessas entidades, que a maior parte dos bens registrados em seu imobilizado sejam caracterizados como ativos não geradores de caixa.

Ao avaliar se o ativo não gerador de caixa sofreu redução ao valor recuperável a entidade pública deve recorrer a fontes externas e internas de informação, semelhante aos indicadores utilizados no setor privado, conforme o CPC 01 (R1). Indicadores adicionais relacionados com as características específicas do setor público em relação ao setor privado também devem ser considerados, como: a cessação, ou proximidade de cessação, da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo e a decisão de interromper a construção de um ativo antes de sua conclusão ou de estar em condições de uso, MCASP (2021, p. 261, 262).

A entidade pública deve utilizar como referência do valor recuperável do ativo, o seu valor justo líquido das despesas de venda e o seu valor em uso, entre os dois o maior. O valor justo líquido das despesas de venda segue o mesmo conceito e as mesmas premissas utilizadas no setor privado, já o valor em uso do ativo não gerador de caixa representa o valor presente do potencial remanescente de serviços do ativo e seu montante deve ser apurado conforme três abordagens distintas possíveis: Abordagem do custo de reposição depreciado; Abordagem do custo de recuperação; Abordagem das unidades de serviço, MCASP (2021, p. 263).

Conforme a NBC TSP 09 as três abordagens representam diferentes maneiras de se

mensurar o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo. A abordagem do custo de reposição depreciado é feita sob a ótica do custo de reposição depreciado do ativo, nessa abordagem o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo é mensurado pelo custo, depreciado, de repor o potencial de serviços bruto do ativo, tendo como base para tal o custo de reprodução ou reposição do ativo, o que for menor, deduzido da depreciação acumulada.

Pela abordagem do custo de recuperação o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo é mensurado pelo custo corrente de repor o potencial de serviços remanescente do ativo antes da redução ao valor recuperável menos o custo de recuperação estimado do ativo, também usa como base o custo de reprodução ou reposição depreciado, o que for menor. Por último, a abordagem das unidades de serviço define o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo pelo custo corrente do potencial remanescente de serviços do ativo, ajustado pela diminuição no número de unidades de serviço esperado do ativo após ter sido objeto de redução ao valor recuperável, utilizando como base o custo de reprodução ou reposição depreciado, o que for menor (MCASP, 2021, p.263 e 264).

O MCASP (2021) também destaca que o teste de impairment aplicado nos bens que compõem o imobilizado deve ser seguido de notas explicativas, contendo os seguintes aspectos:

- a) Os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização;
- b) O valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida;
- c) Se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso;
- d) Se o valor recuperável for o valor líquido de venda, a base usada para determinar o valor líquido de venda;
- e) Se o valor recuperável for o valor em uso, a (s) taxa (s) de desconto usada (s) na estimativa atual e na estimativa anterior;
- f) Para um ativo individual, a natureza do ativo.

2.3.PESQUISAS ANTERIORES

Com o cenário de harmonização dos procedimentos contábeis a nível internacional o teste de recuperabilidade vem sendo o objeto de várias discussões sobre o assunto. No Brasil desde a publicação do CPC 01 em 2007 muitas pesquisas estão sendo realizadas sobre o tema aplicadas em diferentes contextos de análise.

No contexto do setor privado Ponte et al. (2011) analisam as práticas de divulgação do teste de impairment adotadas pelas companhias listadas na BM&FBovespa no exercício de 2008, o primeiro após a obrigatoriedade da aplicação do teste, constatam que apesar de um número considerável de empresas ter realizado o teste, apenas uma pequena parte registrou perda por redução ao valor recuperável e a maior parte não adotou integralmente as práticas de divulgação recomendadas pelo CPC 01. Souza, Borba e Alberton (2009) analisam a posição dos auditores independentes frente a divulgação do teste de impairment por empresas auditadas pelas Big Four, também referente ao exercício de 2008, revelando que poucas empresas da amostra realizaram o teste, atendendo apenas parcialmente as exigências do CPC 01, sendo a postura dos auditores independentes insuficiente quanto a orientação a respeito das informações do teste de recuperabilidade a serem divulgadas pelas entidades.

Tendo como recorte específico as empresas do setor de energia elétrica que compõem o Índice de Energia Elétrica (IEE) da B3, Taffarel et al. (2018) analisam o cenário evolutivo da evidenciação do teste de impairment das referidas empresas, concluindo que apesar de ter ocorrido um aumento no número de empresas que evidenciaram informações sobre o teste de impairment, os requisitos mínimos de divulgação exigidos pelo CPC 01 (R1) ainda não são atendidos em sua plenitude.

Focando no ativo imobilizado das empresas brasileiras do setor siderúrgico, Reis et al. (2013) verificam se as empresas do setor divulgaram todas as informações exigidas pelo CPC sobre o teste de recuperabilidade do imobilizado, concluindo que as empresas não divulgaram de forma completa todas as informações exigidas pelo CPC 01, sendo as informações divulgadas de caráter mais descritivo do que explicativo.

Quanto as pesquisas sobre o teste de impairment aplicado na realidade do setor público, percebe-se que ainda não há um numero significativo de pesquisas nesse sentido em comparação com o teste de recuperabilidade no contexto do setor privado. Nesse sentido Carvalho, Costa e Oliveira (2010) realizam uma análise comparativa das normas balizadoras

do impairment no setor público, GASB 42, IPSAS 21 e 26 e NBC T 16.10, descrevendo as particularidades de cada norma a respeito do reconhecimento, mensuração e evidenciação do teste de impairment pelas entidades públicas. Halik (2015) demonstra como a redução ao valor recuperável deve ser realizada nos ativos que pertencem ao setor público, constatando que no setor público federal poucas entidades realizaram o teste de recuperabilidade em seus ativos até o mês de maio de 2015.

Silva (2014) buscou analisar o nível de aderência dos Estados e do Distrito Federal às normas nacionais e internacionais que tratam do teste de impairment no setor público, tendo como base o ano de 2012, ano em que a adoção do teste se tornou obrigatória pelos estados brasileiros, verificou-se que somente 14 estados divulgaram informações sobre o teste de recuperabilidade, ainda atendendo apenas parcialmente aos itens exigidos pelas normas que tratam do assunto.

Diante do exposto, o presente estudo objetiva contribuir com as discussões sobre o teste de impairment com o foco na aplicabilidade no contexto do setor público. Para tal foi analisado o recorte das universidades federais brasileiras, apresentando o estado de aderência do teste de impairment no ativo imobilizado das universidades, bem como a forma com que o teste está sendo realizado na prática.

3.PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os procedimentos metodológicos adotados para a realização da pesquisa são de pesquisa exploratória descritiva de caráter bibliográfico e documental. A abordagem é realizada de forma quantitativa e qualitativa. A população da pesquisa são as universidades federais que compõem o Sistema Público de Universidades Federais. Foram selecionadas para análise todas as 69 universidades federais brasileiras.

O Quadro 2 representa as 69 universidades federais brasileiras selecionadas pra o estudo, segregadas de acordo com a região.

Quadro 02 - Universidades selecionadas para a pesquisa

| Regiões | Universidades |
|----------------|--|
| Norte | UFAC, UFAM, UFOPA, UFPA, UFRA, UFRR, UFT, UNIFASP, UNIFESSPA, UNIR, UFNT |

| | |
|---------------------|---|
| Nordeste | UFAL, UFAPE, UFBA, UFCA, UFCG, UFDPAr, UFERSA, UFPB, UFPE, UFPI, UFRB, UFRN, UFRPE, UFS, UFSB, UNILAB, UNIVASF, UFC, UFMA, UFOB |
| Centro-Oeste | UFCat, UFG, UFGD, UFJ, UFMS, UFMT, UFR, UNB |
| Sul | FURG, UFCSPA, UFFS, UFPeI, UFPR, UFRGS, UFSC, UFSM, UNILA, UNIPAMPA, UTFPR |
| Sudeste | UFBAC, UFES, UFF, UFJF, UFLA, UFMG, UFOP, UFRJ, UFRRJ, UFSCar, UFSJ, UFTM, UFU, UFV, UFVJM, UNIFAL-MG, UNIFEI, UNIFESP, UNIRIO |

Fonte: Elaboração própria.

A partir da seleção das universidades, os dados necessários à pesquisa foram obtidos nos respectivos websites de cada universidade, nas seções referentes a transparência de contas e acesso a informação. Nas respectivas seções foram selecionadas as demonstrações contábeis, em especial o Balanço Patrimonial, e as Notas Explicativas de cada universidade. Quando não disponíveis em relatório contábil separado as informações referentes ao Balanço Patrimonial e às Notas Explicativas foram selecionadas a partir dos relatórios de gestão das universidades.

A primeira orientação consistiu em verificar, por meio da análise das demonstrações contábeis e das notas explicativas divulgadas pelas universidades, quais universidades federais aplicaram o teste de impairment em seus respectivos ativos imobilizados, foram considerados os relatórios no período entre 2019 e 2021, totalizando 207 análises de Balanços Patrimoniais e Notas Explicativas. A segunda orientação objetivou verificar, dentre as universidades que aplicaram o teste de impairment no ativo imobilizado, como o teste foi realizado na prática; para tal foi realizado contato por e-mail com os setores responsáveis pela elaboração e divulgação das informações contábeis de cada universidade e pelo sistema de acesso à informação Fala.BR.

A requisição de informação perante as universidades que aplicaram o teste de recuperabilidade do imobilizado foi realizada mediante formulação de uma carta contendo o contexto e objetivo da pesquisa, bem como as principais informações demandadas visando o conhecimento de como o teste de impairment foi realizado na prática. As manifestações no sistema Fala.Br foram cadastradas na data de 25/06/2022 direcionadas à UNIFAL-MG (Universidade Federal de Alfenas) e à UFG (Universidade Federal de Goiás), as duas

universidades que aplicaram o teste de impairment do imobilizado. Também foi realizado contato por e-mail com os respectivos departamentos de finanças e contabilidade das duas universidades na data de 25/06/2022.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Para identificar as universidades que aplicaram o teste de recuperabilidade, buscou-se verificar no Balanço Patrimonial e nas Notas Explicativas, divulgados por cada universidade, se havia saldo de redução ao valor recuperável no grupo do ativo imobilizado, indicando que a instituição realizou o teste em algum momento.

Na análise do Imobilizado dos Balanços Patrimoniais foi constatado que do total de 69 universidades federais brasileiras somente duas apresentaram saldo de redução ao valor recuperável no grupo do ativo imobilizado.

Tabela 01 - Divulgação de saldo de redução ao valor recuperável no Balanço Patrimonial

| Regiões | Universidades | Apresentou | | Não apresentou | | |
|-----------------|---|---|--|----------------|------|------|
| | | saldo de Redução a Valor Recuperável | saldo de Redução ao Valor Recuperável | 2019 | 2020 | 2021 |
| Norte | UFAC, UFAM, UFOPA, UFPA, UFRA, UFRR, UFT, UNIFASP, UNIFESSPA, UNIR, UFNT | 0 | 11 | - | - | - |
| Nordeste | UFAL, UFAPE, UFBA, UFCA, UFCG, UFDPAr, UFERSA, UFPB, UFPE, UFPI, UFRB, UFRN, UFRPE, UFS, UFSB, UNILAB, UNIVASF, UFC, UFMA, UFOB | 0 | 20 | - | - | - |

| | | | | | | |
|---------------------|--|----------|-----------|----------|----------|----------|
| Centro-Oeste | UFCat, UFG, UFGD, UFJ, UFMS, UFMT, UFR, UNB | 1 | 7 | 1 | 1 | 1 |
| Sul | FURG, UFCSPA, UFFS, UFPel, UFPR, UFRGS, UFSC, UFSM, UNILA, UNIPAMPA, UTFPR | 0 | 11 | - | - | - |
| Sudeste | UFBAC, UFES, UFF, UFJF, UFLA, UFMG, UFOP, UFRJ, UFRRJ, UFSCar, UFSJ, UFTM, UFU, UFV, UFVJM, UNIFAL-MG, UNIFEI, UNIFESP, UNIRIO | 1 | 18 | 1 | 1 | 1 |
| Total | | 2 | 67 | 2 | 2 | 2 |

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

As duas universidades que apresentaram saldo de redução ao valor recuperável em seu ativo imobilizado foram a Universidade Federal de Goiás (UFG) e a Universidade Federal de Alfenas (UNIFAL-MG). Em ambos os casos o saldo de redução ao valor recuperável diz respeito aos Bens Móveis das instituições.

Pela análise das notas explicativas da UFG verificou-se que as informações divulgadas sobre a redução ao valor recuperável se limitam ao saldo do item dentro da composição do grupo de bens móveis, além disso foi divulgado que a instituição não possui controle da redução ao valor recuperável em nenhuma de suas unidades e que ainda não se adequou a norma específica que trata do tema do Impairment do ativo imobilizado.

As informações sobre a redução ao valor recuperável divulgadas nas notas explicativas da UNIFAL-MG também se limitam ao saldo de redução ao valor recuperável como parte da composição do grupo de bens móveis, adicionalmente a instituição também divulgou que os valores dos itens do imobilizado referentes aos Bens Móveis não representam os procedimentos contábeis relativos à redução ao valor recuperável.

Os achados demonstram uma grande dificuldade das universidades federais brasileiras na aplicação do procedimento contábil do teste de recuperabilidade do ativo imobilizado

visando atender as exigências da Secretaria do Tesouro Nacional, o que vai de encontro aos achados de Halik (2015) e Silva (2014), demonstrando um cenário de difícil convergência da contabilidade pública aos procedimentos internacionais e à prática contábil focada na evidenciação da evolução patrimonial e financeira das entidades públicas.

Como observado, a aplicação efetiva do procedimento exige por parte das universidades um maior controle interno dos bens móveis e imóveis existentes em operação e sua conciliação com seus respectivos registros na contabilidade, tendo as duas universidades que aplicaram o teste relatado problemas de implementação quanto a este aspecto. A UFG apresenta em suas notas explicativas que “tem apresentado restrição contábil continuada na conta de Bens Móveis, ocasionada pela verificação de divergência no saldo bruto dos bens apresentado no RMB... e o saldo bruto de bens móveis contabilizados no SIAFI” (Balanço Geral da Universidade de Goiás, 2021, p. 45). Já a UNIFAL-MG informou em seu relatório de notas explicativas que “os bens móveis não respeitam os procedimentos patrimoniais obrigatórios de reavaliação e redução ao valor recuperável, causando assim distorções na representação integral da realidade patrimonial” (Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis UNIFAL-MG, 2020, p. 3).

Como consequência as entidades também devem manter um controle interno constante quanto a depreciação dos bens que compõem o imobilizado, como destacam Carvalho, Costa e Oliveira (2010) e Halik (2015) a premissa do teste de recuperabilidade é a comparação do valor contábil com o valor justo do bem, o valor contábil representa o valor do bem pelo seu custo líquido da respectiva depreciação, portanto, o incorreto acompanhamento do procedimento contábil da depreciação dos bens também pode apresentar mais um obstáculo para aplicação do teste de recuperabilidade do imobilizado, nesse sentido deve-se destacar que somente em 2010 o procedimento da depreciação passou a ser exigido de forma obrigatória pelas entidades públicas.

A tabela 2 representa os valores registrados pelas duas universidades que apresentaram saldo de redução ao valor recuperável no imobilizado.

Tabela 02 - Saldo de redução ao valor recuperável apresentado pelas universidades

| Universidade | Valores por período | | |
|--------------|---------------------|------|------|
| | 2019 | 2020 | 2021 |
| UFG | | | |

| | | | |
|---|------------------|------------------|------------------|
| Imobilizado | 1.296.887.624,93 | 1.472.312.929,12 | 1.557.623.440,72 |
| Bens Móveis | 207.773.807,23 | 215.202.569,29 | 224.967.067,66 |
| Redução ao Valor Recuperável de Bens Móveis | 83.314,70 | 83.314,70 | 83.314,70 |
| UNIFAL-MG | | | |
| Imobilizado | 297.970.601,45 | 301.647.535,79 | 302.915.319,17 |
| Bens Móveis | 72.460.325,26 | 77.851.066,54 | 81.911.847,54 |
| Redução ao Valor Recuperável de Bens Móveis | 291.959,10 | 291.959,10 | 291.959,10 |

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No período de três anos analisado verificou-se que o saldo de redução ao valor recuperável registrado no balanço patrimonial das duas universidades não sofreu nenhum tipo de alteração, indicando que durante o período não houve qualquer registro de reversão da perda por redução ao valor recuperável referente ao grupo dos bens móveis, tampouco houve registro de nova perda por redução ao valor recuperável referente a bens do ativo imobilizado como um todo.

De fato, verificou-se por meio de análise da nota explicativa referente a Demonstração das Variações Patrimoniais das duas universidades que durante o período analisado não houve novo registro de perda por redução ao valor recuperável referente aos bens do ativo imobilizado. Portanto, o saldo de redução ao valor recuperável apresentado pela UFG e pela UNIFAL-MG diz respeito a teste de impairment do imobilizado realizado em período anterior ao analisado.

Conforme especificado nos objetivos da pesquisa, tendo apresentado o contexto geral das universidades federais quanto à aplicação do teste de impairment do ativo imobilizado, o próximo passo consiste em fazer uma descrição de como o teste vem sendo realizado na prática pelas universidades federais que aplicaram esse procedimento contábil.

Como foi exposto na metodologia, as duas universidades que aplicaram o teste de recuperabilidade do imobilizado foram contatadas por e-mail e pelo sistema de acesso à informação Fala.BR visando a obtenção de informações quanto aos procedimentos realizados na aplicação do teste de impairment. Das duas universidades contatadas, somente a UNIFAL-MG forneceu informações mais detalhadas e contextualizadas quanto ao teste de recuperabilidade realizado, permitindo uma maior descrição dos procedimentos práticos adotados.

Diante das informações fornecidas pela Pró-Reitoria de Administração e Finanças da UNIFAL-MG, verificou-se que o teste de recuperabilidade partiu de um processo de reavaliação da frota de veículos automotores da universidade. Para tal foi designado pela Pró-Reitoria de Administração e Finanças da universidade, ao final do ano de 2014, a constituição de uma Comissão formada por oito servidores atuantes nas áreas de administração, economia, contabilidade e tecnologia da informação, destinada a realização dos procedimentos de reavaliação e redução ao valor recuperável dos bens móveis, sendo todo o processo realizado no ano de 2015. O valor recuperável dos bens que compõem a frota de veículos foi determinado pelo valor justo líquido das despesas de venda, tendo como base para tal a tabela FIPE, índice que traz uma relação do preço médio de veículos novos, seminovos e usados negociados no mercado nacional.

Nesse processo, dois ativos adquiridos e reconhecidos individualmente, um Chassi e uma Carroceria de ônibus, foram combinados em um só, sendo o valor da Carroceria de ônibus baixado e o valor do Chassi reavaliado conforme valores da tabela FIPE ponderados de acordo com o desgaste individual dos bens. Ao final do processo o ativo resultante da combinação anterior sofre a redução ao valor recuperável com base no valor de mercado tendo como referência a tabela FIPE.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou apurar o estado geral de aderência do teste de recuperabilidade dos ativos imobilizados pelas universidades federais brasileiras e como o procedimento vem sendo realizado na prática pelas universidades que aplicaram o teste. Para tal foi realizado uma análise das demonstrações financeiras e notas explicativas das 69 universidades que compõem o Sistema Público de Universidades Federais do Brasil, referente ao período de 2019 a 2021.

Por meio da análise buscou-se verificar quais universidades federais apresentaram saldo de redução ao valor recuperável no grupo do ativo imobilizado durante o período analisado. Constatou-se que do total de universidades federais brasileiras somente duas apresentaram saldo de redução ao valor recuperável do imobilizado, respectivamente a

Universidade Federal de Goiás (UFG) e a Universidade Federal de Alfenas (UNIFAL-MG), indicando a realização do teste de impairment em período anterior ao de análise da pesquisa.

Verificou-se por meio da análise das notas explicativas que, apesar de terem aplicado o teste de recuperabilidade do imobilizado, as duas universidades relataram ter dificuldades para aplicação do procedimento da forma com que é exigido pelas normas contábeis e pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Para apurar a forma com que o teste de impairment do imobilizado foi realizado na prática pelas duas universidades federais que aplicaram o procedimento contábil foi feito contato com os setores responsáveis de ambas as universidades requisitando maior detalhamento de informações referentes ao procedimento realizado. De acordo com a resposta fornecida pela UNIFAL-MG foi possível realizar uma descrição mais detalhada da prática do teste de impairment pela universidade.

Diante do cenário de harmonização das normas contábeis do setor público brasileiro às práticas adotadas internacionalmente é exigido da contabilidade pública uma mudança de paradigma, de uma visão contábil mais focada em aspectos orçamentários e puramente legalistas para uma adoção da contabilidade segundo os princípios da ciência contábil. Para tal muitos procedimentos contábeis que por muito tempo não foram realizados, agora devem ser aplicados pelas entidades públicas, nesse sentido o teste de recuperabilidade se mostra como um procedimento de difícil aplicação no contexto das universidades federais brasileiras.

Como limitação da pesquisa, destaca-se o fato de somente duas universidades terem aplicado o teste de impairment do imobilizado e destas somente a UNIFAL-MG forneceu tempestivamente informações mais detalhadas sobre o procedimento realizado. Visando dar continuidade ao tema da aplicação de procedimentos contábeis específicos pelas entidades públicas ficam sugeridas pesquisas envolvendo a aplicação prática do teste de recuperabilidade em outros setores e com foco nos outros grupos do Ativo.

REFERÊNCIAS

ANDIFES (Associação Nacional dos Dirigentes de das Instituições Federais de Ensino Superior). Universidades Federais: Patrimônio da Sociedade Brasileira. Disponível em: <<https://www.andifes.org.br/wp-content/uploads/2021/07/publicacao-UniversidadesFederais-Patrimonio-da-Sociedade-Brasileira.pdf>>. Acesso em: 30 de jul.2022.

BRASIL. **Manual de contabilidade aplicado ao setor público (MCASP)**. 9ª. ed. Brasília: Ministério da Economia/Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento/Secretaria do Tesouro Nacional, 2021.

CAMARGO, A. M. M. de, ARAÚJO, Israel Martins. Expansão e Interiorização das Universidades Federais no Período de 2003 a 2014: Perspectivas Governamentais em Debate. **Acta Scientiarum. Education**, v.40, n.1, 2018.

CARVALHO, Luiz; COSTA, Patrícia; OLIVEIRA, Alan. Impairment no Setor Público: Particularidades das Normas Nacionais e Internacionais. **Revista de Administração Pública - RAP**. Rio de Janeiro, ago. 2010.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). Resolução nº 2016 de 04/10/2016. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL. Disponível em:<https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc>. Acesso em: 29 de jul.2022.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade). Resolução CFC nº 2017 de 28/09/2017. Aprova a NBC TSP 09 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa. Disponível em:<https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTSP09&arquivo=NBCTSP09.docx>. Acesso em: 29 jul.2022.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC-01 (R1)**: Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Brasília, ago. 2010. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=2>. Acesso em: 29 jul.2022.

GELBKE, Ernesto et al. **Manual de Contabilidade Societária**: Aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2018.

HALIK, A. R. Redução ao Valor Recuperável de Ativos: uma Análise no Setor Público Federal no Brasil. **Revista Controle - Doutrina E Artigos**, Fortaleza, v.13, p. 64-79, 2015.

LIMA, Diana. **Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2018.

NYIAMA, Jorge; SILVA, Cesar. **Teoria da Contabilidade**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2013.

PONTE, Vera Maria Rodrigues et al. Práticas de Divulgação do Teste de Redução ao Valor Recuperável de Ativos pelas Companhias Abertas Listadas na B&MFBOVESPA. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, vol.22, p.113-144, out./dez. 2011.

REIS, Anderson de Oliveira. Disclosure da Recuperabilidade do Valor do Ativo Imobilizado: Análise no Setor Siderúrgico Brasileiro. **Revista Ambiente Contábil**, UFRN – Natal, v.5

p.37-52, jul./dez. 2013.

SILVA, Danilo Rodrigues. **Adoção das Demonstrações Aplicadas ao Setor Público e dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais: Um Estudo sobre o Distrito Federal, Estados e Respectivas Capitais.** 2019. Monografia (Pós-Graduação em Auditoria Financeira) – Instituto Serzedello Corrêa, Brasília, 2019.

SILVA, Jessica Alves. **A adoção das Normas Nacionais e Internacionais que tratam da Redução ao Valor Recuperável dos Bens do Setor Público pelos Governos Estaduais e Distrito Federal.** 2014. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014.

SOUZA, Maria; BORBA, José; ALBERTON, Luiz. Divulgação da Perda por Impairment em Empresas Auditadas pelas Big Four. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v.11, p.12-19, out./dez. 2009.

TAFFAREL, Marinês et al. Evidenciação do Teste de Impairment em Empresas do Setor de Energia Elétrica Brasileiro. **Revista de Informação Contábil – RIC**, vol.12, p.64-81, abr./jun. 2018.

UFG (Universidade federal de Goiás). Balanço Geral da Universidade Federal de Goiás: Demonstrações Contábeis Consolidadas 4º Trimestre 2021. Disponível em: <<https://dcf.proad.ufg.br/p/38000-demonstracoes-contabeis-2021>>. Acesso em: 30 de ago.2022.

UNIFAL-MG (Universidade Federal de Alfenas). Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<https://www.unifal-mg.edu.br/proaf/demonstracoes-contabeis-e-notas-explicativas/>>. Acesso em: 30 de ago.2022.

APÊNDICE(S)

| Região | Instituição | Sigla | Fundação | 2019 | 2020 | 2021 |
|--------|---|---------|----------|------|------|------|
| Sul | Universidade Federal do Rio Grande | FURG | 1969 | - | X | X |
| | Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre | UFCSPA | 1953 | X | X | X |
| | Universidade Federal da Fronteira Sul | UFFS | 2009 | - | X | X |
| | Universidade Federal de Pelotas | UFPeI | 1969 | - | X | X |
| | Universidade Federal do Paraná | UFPR | 1912 | X | X | X |
| | Universidade Federal do Rio Grande do Sul | UFRGS | 1934 | X | X | X |
| | Universidade Federal de Santa Catarina | UFSC | 1956 | X | X | X |
| | Universidade Federal de Santa Maria | UFSM | 1960 | - | X | X |
| | Universidade Federal da Integração Latino-Americana | UNILA | 2010 | X | X | X |
| | Universidade Federal do Pampa | UNIPAMP | 2008 | X | X | X |

| | | | | | | |
|--|--|-----------|------|----|----|----|
| | | A | | | | |
| Sudeste | Universidade Federal do ABC | UFABC | 2005 | X | X | - |
| Sudeste | Universidade Federal do Espírito Santo | UFES | 1954 | X | X | - |
| | Universidade Federal Fluminense | UFF | 1960 | X | X | X |
| | Universidade Federal de Juiz de Fora | UFJF | 1960 | X | X | X |
| | Universidade Federal de Lavras | UFLA | 1994 | X | X | X |
| | Universidade Federal de Minas Gerais | UFMG | 1927 | X | X | X |
| | Universidade Federal de Ouro Preto | UFOP | 1969 | X | X | X |
| | Universidade Federal do Rio de Janeiro | UFRJ | 1920 | X | X | X |
| | Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro | UFRRJ | 1943 | X | X | - |
| | Universidade Federal de São Carlos | UFSCar | 1968 | X | X | X |
| | Universidade Federal de São João del-Rei | UFSJ | 1953 | X | X | X |
| | Universidade Federal do Triângulo Mineiro | UFTM | 1953 | X | X | X |
| | Universidade Federal de Uberlândia | UFU | 1957 | X | X | X |
| | Universidade Federal de Viçosa | UFV | 1969 | X | X | X |
| | Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri | UFVJM | 1953 | X | X | X |
| | Universidade Federal de Alfenas | UNIFAL-MG | 1914 | Ok | Ok | Ok |
| | Universidade Federal de Itajubá | UNIFEI | 2002 | X | X | X |
| | Universidade Federal de São Paulo | UNIFESP | 1994 | X | X | - |
| Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro | UNIRIO | 1979 | X | X | - | |
| Centro-Oeste | Universidade Federal de Catalão | UFCat | 2018 | - | X | X |
| | Universidade Federal de Goiás | UFG | 1960 | Ok | Ok | Ok |
| | Universidade Federal da Grande Dourados | UFGD | 2005 | X | X | X |
| | Universidade Federal de Jataí | UFJ | 2018 | X | X | X |
| | Universidade Federal de Mato Grosso do Sul | UFMS | 1979 | X | X | X |
| | Universidade Federal de Mato Grosso | UFMT | 1970 | - | X | - |
| | Universidade Federal de Rondonópolis | UFR | 2018 | - | - | - |
| | Universidade de Brasília | UnB | 1962 | X | X | - |
| Norte | Universidade Federal do Acre | UFAC | 1970 | X | X | - |
| | Universidade Federal do Amazonas | UFAM | 1913 | X | X | - |
| | Universidade Federal do Oeste do Pará | UFOPA | 2009 | X | X | X |
| | Universidade Federal do Pará | UFPA | 1957 | X | X | X |
| | Universidade Federal Rural da Amazônia | UFRA | 2002 | X | X | X |
| | Universidade Federal de Roraima | UFRR | 1989 | - | X | - |

| | | | | | | |
|----------------------------------|---|------------|------|---|---|---|
| | Universidade Federal do Tocantins | UFT | 2000 | X | X | - |
| | Universidade Federal do Amapá | UNIFAP | 1990 | X | X | X |
| | Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará | UNIFESS PA | 1971 | X | X | X |
| | Universidade Federal de Rondônia | UNIR | 1982 | X | X | X |
| | Universidade Federal do Norte do Tocantins | UFNT | 2019 | - | - | - |
| Nordeste | Universidade Federal de Alagoas | UFAL | 1961 | X | X | - |
| | Universidade Federal do Agreste de Pernambuco | UFAPE | 2018 | - | - | - |
| | Universidade Federal da Bahia | UFBA | 1946 | X | X | - |
| | Universidade Federal do Cariri | UFCA | 2013 | X | X | X |
| | Universidade Federal de Campina Grande | UFCG | 2002 | X | X | X |
| | Universidade Federal do Delta do Parnaíba | UFDPAr | 2018 | X | X | X |
| | Universidade Federal Rural do Semi-Árido | UFERSA | 1968 | - | - | - |
| | Universidade Federal da Paraíba | UFPB | 1955 | X | X | X |
| | Universidade Federal de Pernambuco | UFPE | 1946 | X | X | X |
| | Universidade Federal do Piauí | UFPI | 1968 | X | X | X |
| | Universidade Federal do Recôncavo da Bahia | UFRB | 2005 | X | X | X |
| | Universidade Federal do Rio Grande do Norte | UFRN | 1958 | X | X | X |
| | Universidade Federal Rural de Pernambuco | UFRPE | 1947 | - | X | X |
| | Universidade Federal de Sergipe | UFS | 1968 | X | X | - |
| | Universidade Federal do Sul da Bahia | UFSB | 2013 | X | X | X |
| | Universidade Federal da Lusofonia Afro-Brasileira | UNILAB | 2010 | X | X | - |
| | Universidade Federal do Vale do São Francisco | UNIVASF | 2002 | X | X | - |
| | Universidade Federal do Ceará | UFC | 1954 | X | X | X |
| Universidade Federal do Maranhão | UFMA | 1966 | X | X | - | |
| | Universidade Federal do Oeste da Bahia | UFOB | 2013 | X | X | - |