

RECONHECIMENTO DE BENS PÚBLICOS IMOBILIZADOS CEDIDOS: ANÁLISE EM UMA ORGANIZAÇÃO SOCIAL VINCULADA AO GOVERNO FEDERAL

REVISTA DE
CONTABILIDADE
DOM ALBERTO

09 anos

Coordenações de Pós-Graduação e Curso
de Ciências Contábeis da Faculdade Dom
Alberto, de Santa Cruz do Sul/RS.

*RECOGNITION OF FIXED ASSETS INVOLVED: ANALYSIS IN A SOCIAL
ORGANIZATION LINKED TO THE FEDERAL GOVERNMENT*

Matheus Bismarque Machado Guimarães

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB), e-mail: matheusbismarq@gmail.com.

Abimael de Jesus Barros Costa

Pós-doutor em Contabilidade Pública pela Universidade de Valência/Espanha, professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais e do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCont) da Universidade de Brasília (UnB), e-mail: acosta@unb.br.

RESUMO

As Organizações Sociais foram criadas para auxiliar o Estado na concretização das suas funções públicas. Este estudo buscou analisar se os bens públicos cedidos à Organização Social devem ser reconhecidos nos balanços da entidade e se esses são suscetíveis a realização do teste de *impairment*. Para concretização desse trabalho foi realizado um estudo de caso em uma Organização Social vinculada à União, sendo avaliados seus demonstrativos contábeis, relatórios de auditoria e relatórios obtidos por meio de consulta pública. Os resultados encontrados demonstram que a entidade reconhece os bens públicos cedidos em seu ativo, porém com relação ao teste de imparidade, nenhum item do ativo imobilizado foi submetido ao teste no triênio 2014 – 2016. De maneira particular, observou-se que os bens públicos tangíveis e intangíveis cedidos à Organização Social são transferidos de forma onerosa. Assim, conclui-se diante dos resultados obtidos que a entidade tem divulgado informações com viés aos seus usuários, além disso, nota-se uma ausência de normativos mais robustos sobre o terceiro setor, principalmente sobre os aspectos contábeis que envolvem esse sistema híbrido.

Palavras-chave: Organização Social; Bens Públicos; Teste de *Impairment*.

ABSTRACT

The Social Organizations were created to support the State in the implementation of their public functions. This study aims to analyze if the public assets ceded to the Social Organization should be recognized in the entity's balance and, if those are susceptible to achievement of the impairment test. To accomplish this work was performed a case study in a Social Organization linked to the Union, being evaluated their financial statements, audit reports and reports obtained through public consultation. The results show that the entity recognizes the public assets ceded on your asset, but in relation to the impairment test, no item of permanent assets was submitted in the test in the period between, 2014-2016. In a particular way, was observed that the tangible and intangible public assets ceded to the Social Organization are transferred onerously. So, it is concluded on the results obtained that the entity has disclosed information targeted to your users, besides that, it is noticed an absence of more robust normative about the third sector, especially in accounting aspects involving this hybrid system.

Keywords: Social Organization; Public Assets; Impairment Testing.

1. INTRODUÇÃO

O Terceiro Setor é uma alternativa para que o Estado possa concretizar suas atribuições de suprir a demanda social por serviços, transferindo-os para entidades que, prezando pelo resultado atribuído mediante contrato, cumprem sua função e têm como contrapartida benefícios junto ao Poder Público.

Uma entidade do terceiro setor que celebre o contrato de gestão junto a União obtém o título jurídico de Organização Social. Silva (2017) destaca que as Organizações Sociais são pessoas jurídicas de direito privado, pertencentes ao terceiro setor com finalidade não lucrativa, recebendo recursos do Poder Público para fomento de suas atividades e executando serviços de caráter coletivo. Além disso, por sua característica jurídica singular, mesmo executando atividades de interesse público, essas organizações podem realizar compras sem a necessidade de licitação, contratar funcionários de forma direta, sem realizar concurso público e ter uma maior flexibilidade na organização (SILVA, 2017).

Nesse sentido, mediante contrato de gestão, o Poder Público fomenta parte das atividades das Organizações Sociais, inclusive com a disponibilidade de bens

tangíveis que auxiliam na execução desses serviços, cotejando a Lei nº 9.637 (BRASIL, 1998) os bens ora destinados às Organizações Sociais para permissão de uso não estão sujeitos aos processos licitatórios de aquisição, de modo que estarão elencados conforme contrato de gestão.

As Organizações Sociais por prestarem serviços de natureza pública, recebem por meio do contrato de gestão recursos públicos para o fomento de suas atividades, bens públicos e funcionários. Nesse exposto, essas entidades passam a ser alvo de controle e fiscalização por parte do Poder Público, visto o fim coletivo da atividade desempenhada e sua característica pública (COUTINHO, 2006).

De modo particular, os bens tangíveis públicos são segregados em bens móveis e bens imóveis dentro da classe de ativo imobilizado. O primeiro refere-se aos bens que mesmo sendo transportados não perdem sua essência econômica-social, o último caracteriza-se pela nulidade de movimentos sem causar danos ou destruição, sendo, assim, vinculados ao solo (MCASP, 2017).

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP, ao dispor sobre o valor de mercado de um ativo, o caracteriza como o valor que um bem pode ser trocado entre as partes envolvidas em condições normais de mercado (MCASP, 2017). Além disso, ressalta-se que o valor contábil de um bem pode ser entendido como o valor evidenciado nos demonstrativos da entidade, reduzido de eventuais depreciações, desvalorização dentre outros.

Logo, a evidenciação fidedigna dos ativos torna-se relevante para entidades, inclusive do terceiro setor, visto sua característica jurídica e a possibilidade de receber bens públicos na execução de suas atividades. Assim, um ponto peculiar que envolve esse tema é o teste de *impairment* aplicados aos bens públicos utilizados por entidades do terceiro setor.

Conforme apresenta o MCASP, cabe a entidade avaliar se um ativo imobilizado sofreu alguma perda de irreversibilidade (MCASP, 2017). Ainda, França *et al* (2015) destacam que as entidades do Terceiro Setor ao apresentarem seu balanço devem demonstrar com clareza e fidedignidade a situação patrimonial e financeira da organização.

Diante de um cenário de endividamento do Poder Público e uma dificuldade em suprir a alta demanda social por serviços, uma alternativa importante é o terceiro setor, afim de minimizar essa demanda existente. As entidades no terceiro setor são criadas provendo à parcela da sociedade os serviços que eram ofertados de maneira não satisfatória pela Administração Pública Direta.

Segundo Rochael (2009) foi verificado um aumento na movimentação de recursos e número de organizações no terceiro setor, tornando a gestão dos recursos e movimentações patrimoniais nessas entidades ainda mais fiscalizadas.

Por meio das demonstrações financeiras as entidades buscam apresentar de maneira fidedigna sua situação financeira e patrimonial, em particular, verificar o tratamento que é dado aos bens tangíveis públicos recebidos por essas Organizações, mediante contrato de gestão. A forma como esses bens são tratados torna-se relevante à medida que sua participação no cenário nacional é cada vez mais constante.

Logo, pode-se considerar que as informações apresentadas nas demonstrações financeiras impactam de maneira relevante a percepção da gestão no terceiro setor. Nesse exposto, o presente estudo tem como questão norte a seguinte: De que forma é reconhecido e evidenciado os bens públicos tangíveis nas Organizações Sociais vinculadas a União?

O objetivo geral do estudo é analisar se as Organizações Sociais vinculadas a União devem reconhecer em seu imobilizado os bens públicos cedidos mediante contrato de gestão e avaliar por meio do teste de *impairment* a redução ao valor recuperável desses bens, conforme normativos em vigor. Para esse fim, os seguintes objetivos específicos são abordados: verificar os resultados obtidos das análises dos demonstrativos contábeis e das notas explicativas da Organização Social vinculada a União e verificar, conforme legislação vigente, como deve ser o reconhecimento de imobilizados cedidos a Organização Social.

O presente estudo poderá contribuir para a literatura das Organizações Sociais, bem como ratificar a análise sobre o reconhecimento e evidenciação de bens tangíveis cedidos às entidades do terceiro setor, haja vista que essas

organizações possuem um sistema híbrido, possuindo bens públicos e privados.

Nesse exposto, observa-se que há poucos estudos sobre o Terceiro Setor que cotejam o reconhecimento de bens tangíveis, de modo que as pesquisas nessa área podem contribuir para uma melhor gestão patrimonial e financeira das entidades. Além disso, o estudo ainda pode ser corroborado pelo crescimento das Organizações Sociais, em especial nos últimos anos, demandando assim uma maior preocupação tanto por parte da sociedade que usufrui do serviço, como do Poder Público que fomenta parte das atividades.

Conforme a CFC (2012) – Entidade Sem Fins de Lucros, as receitas e despesas das entidades do terceiro setor devem ser reconhecidas respeitando o princípio da competência. Além disso, destaca-se que as receitas oriundas de contratos, bem como as respectivas despesas devem ser alocadas em contas próprias da entidade, de modo que possa existir uma prestação de contas com itens separadas para que as entidades governamentais avaliem os resultados anteriormente propostos.

Logo, o estudo aborda a contabilização dos bens tangíveis nas Organizações do Terceiro Setor é relevante, pressupondo uma análise de essência sobre a forma em uma área que, conforme apresentado por Niyama e Silva (2013) ainda não possui uma teoria contábil própria, mas possuía características peculiares que devem ser analisadas de forma mais profunda.

O trabalho apresenta como estrutura cinco seções, sendo a primeira seção a introdução, onde se encontra o problema, a justificativa da pesquisa e os objetivos gerais e específicos do estudo. Na segunda seção é abordado o referencial teórico com revisão de literatura sobre Terceiro Setor e Organizações Sociais, Bens Tangíveis Públicos em Organizações Sociais e Teste de *Impairment* à luz dos CPCs e MCASP. Na terceira seção, os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa. Na quarta, é apresentada a análise dos resultados sobre o trabalho e, por fim, na última seção são feitas as considerações finais sobre o estudo e sugestões de novas pesquisas na área.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para fundamentar o estudo, o referencial teórico contempla o Terceiro Setor e as Organizações Sociais e Bens Tangíveis Públicos em Organizações Sociais, utilizando, para esse fim, estudos que tratam sobre os tópicos citados. Além disso, será abordado o tópico sobre o Teste de *Impairment* à luz dos CPCs e do MCASP.

2.1 Terceiro Setor e Organizações Sociais

De acordo com Rochael (2009) o Terceiro Setor é definido como entidades não públicas que executam serviços típicos do Governo. Nesse exposto, França et al (2015) acrescenta que a nomenclatura de Terceiro Setor surgiu de pesquisadores nos Estados Unidos na década de 1970, a partir da década de 1980 pesquisadores europeus também começaram a utilizá-la.

As organizações do terceiro setor foram criadas diante da complexidade do Estado em controlar e atender a demanda social existente, sendo impulsionadas por movimentos mundiais voltados a suprir essas deficiências estatais. As entidades criadas do terceiro setor atuam em áreas que envolvem a educação, saúde, cultura e meio ambiente (VOESE; REPTCZUK, 2014).

A CFC (2012) – Entidade Sem Fins de Lucros dispõe que as entidades sem fins lucrativos podem ser apresentadas em formas diferentes, quais sejam fundação de direito privado, associações, organizações sociais, organização religiosa, partidos políticos e entidade sindical. Ainda à luz da CFC (2012), as entidades do terceiro setor apresentam um rol de atividades que podem ser desenvolvidas, como as de assistência social, saúde, educação, técnico-científica, esportiva, religiosa, política, cultural, beneficente, social dentre outras, possuindo como preceitos a finalidade pública de suas ações e agindo de maneira proba na administração de pessoas, coisas, fatos e interesses.

Segundo Coutinho (2006) no Terceiro Setor encontra-se as entidades de direito privado que, movido pelas ações pessoais e percepção de patrimônio, buscam auxiliar o Estado na efetivação do interesse público, esse setor, por atender as demandas

coletivas, faz uso de recursos privados e públicos para exercer as atividades de interesse público e, assim, não visa à obtenção de lucro.

As entidades do terceiro setor, de modo geral, não possuem autossustentabilidade, sendo, por isso, financiadas por outros setores. O primeiro setor que é o Poder Público auxilia financeiramente as entidades do terceiro setor por intermédio dos órgãos, por outro lado, o segundo setor, caracterizado pelo privado, financia as entidades sem fins lucrativos por meio de doações monetárias ou não (GOLLO; SCHULZ; DA ROSA, 2014).

Há de se notar a relevância do terceiro setor para a sociedade, haja vista que as atividades que eram executadas unicamente pelo Estado passam a se desenvolver mediada pela iniciativa privada, sendo sustentado, de modo geral, por subvenções e doações do público, o que torna a busca pela transparência e responsabilidade de suas ações relevantes (GOLLO; SCHULZ; DA ROSA, 2014).

Coutinho (2006) ainda apresenta uma divisão para o Terceiro Setor quanto aos títulos de Organizações Sociais e Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, sendo estas caracterizadas por exercerem atividades de importância social como combate à pobreza, assistência social, promoção da saúde, da cultura e da cidadania, enquanto aquelas desenvolvem atividades pautadas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, ao meio ambiente, à cultura e à saúde. Ainda, conforme França et al (2015) destaca-se nas Organizações Sociais (OS) a possibilidade de receber recursos da União mediado pela celebração do contrato de gestão, de maneira similar as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) também podem receber recursos da União, aliás, nesta última, ainda há possibilidade de dedução do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro.

Silva (2016) expõe que as organizações sociais foram criadas a partir da reforma do aparelho do Estado, visando, com desenvolvimento da governança, auxiliar o Estado na redução das ineficiências e da burocratização exacerbada da máquina pública. Ainda, segundo Coutinho (2006) a criação do título jurídico de Organização Social singulariza as entidades enquadradas nessa nomenclatura,

diferenciando-as das demais pessoas jurídicas, dentro outros aspectos pela submissão ao Poder Público, isenções fiscais e parcerias com a Administração Pública para as execuções de suas atividades.

Coutinho (2006) apresenta que a Organização Social é uma entidade do Terceiro Setor, de direito privado, denominada assim pela Administração Pública por meio do contrato de gestão celebrado entre as partes. Assim, as Organizações Sociais auxiliam na diminuição do Estado, por meio das transferências dos serviços para o terceiro setor, auxiliando na redução dos custos, além de descentralizar seu poder, tornando a execução do serviço mais eficiente.

Na Lei nº 9.637 (BRASIL, 1998), que versa sobre as qualificações de entidades como Organizações Sociais, verifica-se o contrato de gestão, que é o instrumento firmado entre a entidade qualificada como Organização Social e o Poder Público para a execução de determinadas atividades delegadas, bem como eventuais transferências de recursos. Dentre aspectos relevantes para o título de Organização Social, a lei ora citada, traz a obrigatoriedade de publicação anual dos relatórios financeiros e do relatório de execução do contrato de gestão, ambos no Diário Oficial da União.

Niyama e Silva (2013) ainda destacam o aumento das pesquisas no terceiro setor, porém alertam para as dificuldades de acessos as informações contábeis confiáveis, não possuindo assim uma base segura para demonstrar a real situação financeira das entidades.

2.2 Bens Tangíveis Públicos em Organizações Sociais

Segundo Rochael (2009) existe uma grande lacuna normativa quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos na entidade do terceiro setor, nesse exposto, quando existe a necessidade de inclusão de algum item no ativo dessas entidades, deve-se buscar as regras gerais para enquadrar o novo bem no demonstrativo.

O CPC 00 (2011) – Estrutura Conceitual define o ativo como “recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera

que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade”. De maneira similar, Niyama e Silva (2013) destacam que a definição de ativo se baseia em três pilares, quais sejam: a possibilidade de gerar benefícios econômicos futuros, resultados de eventos passados e que seja controlado pela entidade, além disso, os autores ainda destacam que a definição de ativo apresentada pode ser utilizada para entidades sem fins lucrativos.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, contempla o conceito de ativo como “o recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado” (MCASP, 2017, p. 141).

Niyama e Silva (2013) ao tratarem sobre os ativos de longo prazo, apresentam sua relevância para entidade, demonstrando as grandes parcelas de recursos dispendidos para obtê-los, além de suas influências no longo prazo, destacam que o seu processo de reconhecimento e mensuração contábil tem ganhado atenção dos órgãos normatizadores nos últimos anos.

De acordo com Ludícibus (2013) o ativo imobilizado é o grupo de contas onde se verifica todos os ativos tangíveis ou corpóreos que possuam permanência duradoura, com o objetivo de serem empregados para o funcionamento normal da entidade.

França et al (2015) apresentam o entendimento de ativo imobilizado, enquadrado ao terceiro setor, como de bens que auxiliam as organizações na execução de suas atividades, na característica de móveis, ferramentas, terrenos, veículos, dentre outros. Além disso, Almeida (2016) destaca que o ativo imobilizado, para se enquadrar nas demonstrações contábeis, deverá possuir as características de um ativo e ser tecnicamente mensurável.

A convergência aos padrões internacionais de contabilidade trouxe a preocupação quanto ao reconhecimento dos ativos imobilizados, seus valores contábeis e depreciados, bem com as perdas por recuperabilidade (CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012).

Nesse sentido, o CPC 27 (2009) – Ativo Imobilizado define o reconhecimento de um item do ativo imobilizado desde que satisfaça as seguintes características: se os prováveis benefícios econômicos futuros do item analisado forem refletidos na entidade que o controle e os custos serem mensurados de forma confiável.

Quanto ao reconhecimento do ativo, Niyama e Silva (2013) destacam que o benefício econômico futuro do recurso, o controle por parte da entidade e ser resultado de eventos passados são pontos relevantes, porém, além desses elementos, os autores destacam a materialidade, que refere-se ao valor do bem para sua contabilização, probabilidade de ocorrência, que é percebida pela incerteza quando à concretização do benefício futuro e, por fim, a confiabilidade da avaliação que refere-se a impossibilidade de realizar uma mensuração confiável. Assim, mesmo que o recurso se enquadre na definição de ativo, confrontá-lo com as características apresentadas também deve ser considerado para o reconhecimento de elementos no ativo.

Ludícibus (2013) destaca que o ativo imobilizado que satisfaça os requisitos de ativo deverá ser mensurado pelo custo, nesse sentido, salienta-se que a mensuração do ativo imobilizado ocorre em dois momentos: quando os critérios de reconhecimento do ativo são atendidos e no momento seguinte ao reconhecimento. Conforme o CPC 27 (2009), os custos de um item do ativo imobilizado são seu preço de aquisição, somados impostos não recuperáveis sobre as compras e de importações, custos que podem ser atribuídos diretamente ao recurso e custos de remoção e desmontagem do item.

Segundo o MCASP (2017), a mensuração do ativo imobilizado no momento inicial poderá ocorrer pelo preço à vista do bem ou pelo valor justo, esse último quando não há contraprestação; após a mensuração inicial, poderá ser realizado de duas formas: pelo custo ou reavaliação, este se permitido por lei. O primeiro método, pelo custo, é realizado pelo reconhecimento do custo de aquisição, produção ou construção do bem, sendo posteriormente deduzidos por eventuais depreciações acumuladas e pelo valor recuperável após o teste de *impairment*, por outro lado, o reconhecimento por reavaliação será considerado pelo valor justo do bem, considerando os itens dedutíveis mencionados no modelo de custo, além de

reavaliações periódicas. Além disso, deve-se salientar que eventuais gastos empregados ao novo elemento incorporado no imobilizado, satisfazendo a característica de ativo, deve ser agregado ao valor do bem (MCASP, 2017).

Rochael (2009) destaca que o CPC 27 restringe a utilização da reavaliação apenas para itens tangíveis que integram o ativo imobilizado, ademais, há a proibição de realizar a reavaliação do imobilizado de forma individual, ou seja, de apenas um item, assim, a reavaliação deverá ser realizada de forma completa, contemplando toda a categoria.

Quanto à evidenciação, Almeida (2016) destaca que a evidenciação no setor público para o grupo do ativo imobilizado, deverão ser apresentados todos os critérios que compõe o valor atual do imobilizado. Isto posto, deve-se demonstrar os critérios de mensuração, os métodos de depreciação utilizados, bem como a vida útil e depreciação acumulada, eventuais aquisições no período, variações devido a reavaliação e perdas por redução ao valor recuperável.

Ainda cotejando as evidenciações dos bens tangíveis, Rochael (2009) aborda que para o terceiro setor os bens tangíveis deverão ser evidenciados ou no grupo investimentos ou imobilizado, variando de acordo com sua função na entidade. Além disso, as notas explicativas que abordam os ativos tangíveis devem apresentar um resumo das práticas contábeis adotadas, bem como eventuais restrições e origem dos recursos.

Nesse sentido, analisando a transferência do bem tangível público às entidades do terceiro setor, deve-se notar a permissão de uso desses bens, assim, conforme Di Pietro (2010) a permissão seria, em seu sentido amplo, um ato administrativo discricionário, unilateral e precário, sendo gratuito ou oneroso, no qual a Administração Pública delega ao particular a utilização do bem público de maneira privativa ou para utilização em serviços públicos.

De modo especial, Di Pietro (2010) descreve que a permissão de uso do bem público advém da vontade exclusiva do Poder Público, por isso unilateral, ainda se nota que ela é discricionária, pois há uma avaliação da disponibilidade da privatização desse bem, ou seja, se existe a concretização do fim precípua diante da privatização

do bem e, por fim, é precário, pois existe a possibilidade de revogação do ato a qualquer momento por parte da Administração Pública.

Nesse oportuno, aprofundando o estudo da permissão de uso do bem público ser realizada de forma onerosa, as partes envolvidas firmam um contrato para de cessão onerosa, assim entende-se por contrato oneroso, conforme NBC TSP 03 (2016) - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, o contrato de troca de bens ou serviços, nos quais os custos inevitáveis superam os benefícios econômicos ou potenciais de serviços que se espera obter. Ainda conforme NBC TSP 03 (2016), se a entidade possui um contrato oneroso, as obrigações advindas dele devem ser reconhecidas e mensuradas como provisão, porém deve-se reconhecer antes da provisão, qualquer perda por *impairment* que tenha ocorrido nos ativos relacionados nesse contrato.

Logo, contemplando a cessão onerosa de um bem público e sua contabilização, verifica-se de forma detida, em uma análise de essência sobre a forma, similaridades com as operações de arrendamento mercantil, em especial de arrendamento mercantil operacional. Nesse contexto, compreende-se como *leasing* “as transações celebradas entre o proprietário de um bem, denominado arrendador, que concede o uso desse a um terceiro, denominado arrendatário, por um período de tempo, estipulado em contrato” (NIYAMA E SILVA; 2013).

O arrendamento mercantil operacional, ou *leasing* operacional, conforme Martins et al (2013) é verificado quando “não há a transferência de riscos e benefícios entre arrendador e arrendatário, referente à propriedade do ativo, a empresa arrendadora transfere apenas o direito de uso do bem arrendado”, ainda Niyama e Silva (2013) salientam que as operações de arrendamento operacional não devem integrar as contas de patrimoniais, visto que não possuem um compromisso futuro de compra, exceto as parcelas devidas ao mês.

Nesse exposto, a operação de arrendamento mercantil normatizadas no Brasil emana da Resolução nº 2.309/96 do CMN, as modalidades de arrendamento mercantil são caracterizadas da seguinte forma:

Figura 1 – Modalidades de Arrendamento Mercantil

Arrendamento Mercantil Financeiro:	Arrendamento Mercantil Operacional:
<p>I- as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;</p> <p>II- as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;</p> <p>III- o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.</p>	<p>I – as contraprestações a serem pagas pela arrendatária devem contemplar o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes a sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o valor presente dos pagamentos ultrapassar 90% (noventa por cento) do "custo do bem";</p> <p>II – o prazo contratual deve ser inferior a 75% (setenta e cinco por cento) do prazo de vida útil econômica do bem;</p> <p>III – o preço para o exercício da opção de compra deve ser o valor de mercado do bem arrendado;</p> <p>IV – não haja previsão de pagamento de valor residual garantido.</p>

Fonte: Resolução nº 2.309/96 do CMN.

Passos e Niyama (2011) abordam que “para o IASB, a classificação do leasing em financeiro ou operacional depende da transferência substancial de riscos e vantagens referentes à propriedade”. Além disso, ressalta-se que a criação da Lei nº 11.638/07 e a aprovação do CPC nº 06, trouxeram uma convergência para a IAS - *International Accounting Standard – 17* quanto ao *leasing* operacional, embora ainda necessite alguns pontos para o *leasing* financeiro (PASSOS e NIYAMA; 2011).

Aprofundado o estudo do arrendamento mercantil operacional, ou *leasing* operacional, a figura 4 apresenta a contabilização dos bens na arrendadora e arrendatária do leasing operacional segundo o IAS 17.

Figura 2 – Contabilização de operações de arrendamento operacional IAS 17.

Arrendadora (Operacional):	Arrendatária (Operacional):
<p>a) Devem apresentar os ativos de acordo com a natureza;</p> <p>b) A receita do arrendamento deve ser reconhecida pelo método linear, ao longo do prazo de arrendamento;</p> <p>c) Os custos, inclusive depreciação, devem ser reconhecidos como despesa contra as receitas auferidas. A depreciação deve observar as IAS 16 e IAS 38 e, para verificação da imparidade, deverá ser observado o IAS 36;</p> <p>d) Os custos diretos iniciais devem ser adicionados ao valor do ativo arrendado e reconhecido como despesa ao longo do contrato;</p>	<p>a) Deve reconhecer as prestações previstas como despesa utilizando o método linear pelo prazo do contrato;</p>

Fonte: (CAMPOS, 2014).

Martins et al. (2013) apresentam que a contabilização do arrendamento mercantil operacional tem gerado críticas por parte dos usuários da informação, haja vista que o bem continua registrado no patrimônio da arrendadora e a arrendatária apenas contabiliza as despesas dos pagamentos das parcelas, gerando assim ativos e passivos “fora do balanço”, divulgando informações incompletas e inconsistentes aos usuários da informação.

Barbosa et al. (2011) destacam que a contabilização do arrendamento mercantil operacional gera impactos nos demonstrativos financeiros das instituições que fazem uso dela, nesse exposto, a *Securities and Exchange Commission* reconheceu a aplicação incorreta das normas de contabilidade no *leasing* operacional, recomendado ao FASB e ao IASB que, de maneira conjunta, realizassem uma revisão sobre as normas que tratam de arrendamento, com esse entendimento publicaram o *Discussion Paper Leases Preliminary Views*, com visões primárias sobre o assunto.

Diante desse cenário, Matos (2012) salienta que tanto FASB como IASB realizavam tratamento distintos quando as operações de *leasing*, porém, buscando a convergência e após o tratamento dado às *comment letters* confeccionaram a *Exposure Draft – ED/2010/9 – Lease*, em 2010, já com a estrutura primária da nova norma para apreciação e recebimento de novas *comment letters*. Ainda Matos (2012) ratifica a importância dos trabalhos em conjunto do FASB e IASB para o processo de convergência mundial do tratamento contábil do arrendamento mercantil.

Nesse exposto, Chaves (2016) contempla as críticas dos usuários da informação, bem como a *Exposure Draft – ED/2010/9 – Lease*, apresentando os conceitos trazidos pela IFRS 16, com vigência a partir de janeiro de 2019 que substituirá o IAS 17, buscando maior transparência nas operações de arrendamento.

De modo especial, o IFRS 16 extingue a classificação de *leasing* mercantil operacional e financeiro, visto que ambos serão contabilizados da mesma forma, para esse fim, a norma esclarece que as operações de arrendamento operacional serão introduzidas ao balanço patrimonial sendo registradas no ativo e passivo, conforme já contabilizados os arrendamentos financeiros. Além disso, as despesas incorridas serão segregadas em despesas de amortizações do direito do bem de uso,

depreciações e despesas financeiras, sendo apresentadas nas Demonstrações do Resultado do Exercício (CHAVES, 2016).

Nesse exposto, verifica-se que os contratos de cessão onerosa devem ser contabilizados no ativo, com contrapartida no passivo, diante da obrigação de pagamento. De maneira similar, observa-se à contabilização prevista pela IFRS 16 para o arrendamento mercantil, ademais, salienta-se que os itens disponibilizados mediante o contrato de cessão onerosa devem, antes do registro no ativo, serem avaliados por seus valores recuperáveis, por meio do teste de *impairment*.

2.3 Teste de *Impairment* à Luz dos CPCs E MCASP

Niyama e Silva (2013) ao tratarem sobre o teste de *impairment* apresentam que seu objetivo é ratificar que um ativo não seja evidenciado por um valor superior ao seu valor recuperável. Essa definição advém do Pronunciamento Técnico CPC 01 (2010) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos abordando que se um ativo está registrado contabilmente por um valor que exceda ao seu valor pelo uso ou venda fatalmente esse bem estará sujeito ao reconhecimento de perdas.

De forma similar, o MCASP conceitua a redução ao valor recuperável como a perda dos futuros benefícios econômicos ou serviços de determinado ativo, de modo que, quando o valor contábil se apresentar superior ao valor recuperável, deve-se realizar um ajuste para demonstrar fielmente a situação do ativo, além disso, destaca-se que a utilização do teste de recuperabilidade pode ser aplicada em ativos geradores de caixa, ou seja, ativos que geram retorno comercial para entidade e não geradores de caixa que são aqueles utilizados para prestação de serviços (MCASP, 2017).

O teste de *impairment* aplicado nos itens do ativo imobilizado possui como principal finalidade garantir a correta mensuração dos bens contabilizados nessa categoria, de sorte que, seu valor contábil expresse o valor que possa ser recuperado pela entidade que possua o potencial benefício de sua utilização. Posteriormente, apresentando a perda do valor recuperável e a impossibilidade de recuperar esse valor, a entidade deverá retificá-lo ao valor justo, por intermédio de uma conta redutora, para que seja demonstrado o dano econômico e apresentado

fidedignamente a situação patrimonial da entidade (CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012).

Dessarte, quanto ao reconhecimento, o Pronunciamento Técnico CPC 01 (2010) salienta que depois de verificada a perda por desvalorização do ativo o valor deverá ser reconhecido na demonstração do resultado, salvo em casos que o ativo foi reavaliado, pois assim deverá ser realizada a diminuição do saldo de reavaliação.

Souza (2011) ainda destaca que o reconhecimento do valor recuperável cria uma discussão sobre os fatores que ocasionaram a perda e as premissas utilizadas para o cálculo do valor recuperável do ativo, haja vista que esses pormenores por vezes não são demonstrados aos usuários externos da informação.

Contemplando esse conhecimento com foco ao Setor Público, verifica-se que o reconhecimento da perda por recuperabilidade do ativo deverá ser realizada no resultado patrimonial, logo, a contrapartida será o próprio bem ou uma conta retificadora (MCASP, 2017).

No tocante à mensuração, o CPC 01 (2010) destaca que, posteriormente ao reconhecimento da desvalorização do ativo, as eventuais despesas de depreciação, amortização ou exaustão devem ser ajustadas para períodos futuros compatibilizados com a atualização do valor do ativo, exceto seu valor residual, de modo que seja alocado na vida útil remanescente do bem.

No âmbito público, quanto à mensuração do valor recuperável do ativo deve-se ressaltar não apenas o valor de mercado do bem, mas também seu valor de uso tendo em vista a característica pública do ativo e sua função de fornecer serviços ou bens públicos, nesse sentido, observa-se que seu valor em uso é por vezes maior que o valor justo menos os custos de alienação (MCASP, 2017).

Abarcando apenas o teste de recuperabilidade do ativo, o CPC 01 (2010) descreve que os valores das perdas por desvalorização devem ser divulgados na classe de ativo a que pertence, bem como a linha da demonstração do resultado que a desvalorização pertence. De forma similar, no Poder Público recomenda-se evidenciar os montantes das perdas por irrecuperabilidades encontradas no exercício, detalhando os eventos que levaram a perda, o valor da perda, natureza, segmento

que pertence, além de aspectos da mensuração do item atingindo pelo teste de *impairment* (MCASP, 2017).

Além disso, o CPC 01 (2010) salienta que o valor de uso de um ativo é o valor presente de fluxos de caixa futuros esperados que devem advir de um ativo ou de unidade geradora de caixa, sendo utilizada uma taxa de desconto única para determinar o valor do ativo. Nesse contexto, o pronunciamento ainda destaca que unidade geradora de caixa é o menor grupo identificável de ativos que gera entradas de caixa podendo ser utilizada para casos em que o valor recuperável não puder ser determinado para um ativo individual, a entidade identifica o menor agregado de ativos que gera entradas de caixa em grande parte independentes, sendo o valor recuperável de uma unidade geradora de caixa o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda e o valor em uso.

De forma elucidativa, o MCASP aborda a definição do *impairment* e o diferencia da depreciação. Destacando que a depreciação seria a queda regular do potencial de geração de serviços de um ativo que possua uma duração longínqua, logo, a perda desse potencial seria derivada do uso, desgaste, ação da natureza ou obsolescência que eventualmente possam vir a incidir sobre o ativo. Por outro lado, o *impairment* “é a desvalorização de um ativo quando seu valor contábil excede seu valor recuperável” (MCASP, 2017).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

“A metodologia é a aplicação de procedimentos e técnicas que devem ser observados para a construção do conhecimento, com o propósito de comprovar sua validade e utilidade nos diversos âmbitos da sociedade” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p.14). Logo, apresenta-se na metodologia deste trabalho os seguintes itens: no item 3.1 será apresentado o conjunto de métodos adotados para realização do estudo, bem como a apresentação do objetivo, procedimentos técnicos e a abordagem. No item 3.2 será exposto os critérios para formulação da amostra, no item 3.3 apresentam-se a coleta de dados, sendo abordados os instrumentos utilizados e, por fim, no item 3.4 é apresentada como será realizada a análise dos dados obtidos.

3.1 Tipologia de Estudo

Entende-se por método científico “o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento” (GIL, 2008, p.8). Assim, o presente estudo utilizou o método dedutivo, que é caracterizado por “uma análise de problemas do geral para o particular, através de uma cadeia de raciocínio decrescente” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p.127). No mais, no tocante aos objetivos, esse estudo caracteriza-se como bibliográfico e documental, sendo que no primeiro utiliza-se das contribuições de outros autores, e no segundo baseia-se em materiais que ainda não receberam tratamento analítico (GIL, 2008).

Quanto aos procedimentos técnicos, essa pesquisa enquadra no estudo de caso, sendo definido como “o estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado” (GIL, 2008, p.59). Ainda, conforme Yin (2009, apud CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012, p.74) “considerando que o tema do presente estudo é um fenômeno complexo e contemporâneo, inserido no contexto da vida real, o estudo de caso foi o método de pesquisa utilizado por ser o mais adequado”. Por fim, a abordagem dos dados do estudo enquadra-se em uma abordagem qualitativa, visto sua característica de coleta direta, bem como a interpretação de fenômenos (PRODANOV; FREITAS, 2013, p.128).

3.2 Amostragem

O estudo realizou uma amostragem para delimitar a atuação, nesse sentido entende-se por amostra “parte da população ou do universo, selecionada de acordo com uma regra ou um plano”, assim, como amostra não probabilística utiliza-se a amostra por conveniência, esse tipo de amostragem “o pesquisador seleciona os elementos a que tem acesso, admitindo que esses possam, de alguma forma, representar o universo” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p.98).

Nesse âmbito, cotejando as Organizações Sociais, de modo particular aquelas que possuem vínculo com a União, o estudo abordou, de modo intencional, uma Organização Social que é vinculada por meio do contrato de gestão ao Ministério da Educação, sendo que existe uma Fundação de Direto Público como um de seus intervenientes.

Essa entidade estudada caracteriza-se como uma Associação Civil, sem fins lucrativos, com sede e foro em Brasília – Distrito Federal, sendo qualificada como Organização Social em 2013. As finalidades dessa Organização Social são: fomentar e promover o ensino, a pesquisa científica, o desenvolvimento tecnológico e o desenvolvimento institucional.

3.3 Coleta de Dados

A coleta de dados foi realizada de maneira direta, por meio de consulta aos demonstrativos publicados pela Organização Social em seu site, abordando as demonstrações financeiras, relatórios de gestão, relatórios do contrato de gestão e, por fim, os relatórios de auditoria no período que abrange os anos de 2014, 2015 e 2016.

Além disso, foi realizada uma consulta pública, por meio do e-SIC, Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão, no qual foi solicitado para a Fundação Pública, interveniente do contrato de gestão firmando com a Organização Social, que divulgasse os bens tangíveis cedidos para o fomento das atividades dessa entidade, apresentando assim os valores contábeis, valores depreciados e valores líquidos desses itens.

3.4 Análise de Dados

A análise de dados desse estudo foi pautada nos seguintes itens: em primeiro momento análise dos demonstrativos da organização social, posteriormente delimitar o estudo aos bens tangíveis cedidos verificando seus valores no triênio 2014 - 2016, constatar se houve redução ao valor recuperável no ativo imobilizado cedido, bem como analisar o contrato de gestão, em especial as transferências dos bens e, por fim, relacionar os dados encontrados no estudo e seus resultados com o referencial teórico e pesquisas na área correlacionada buscando elucidar a aplicação do teste de imparidade no terceiro setor.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Os resultados apresentados têm como objetivo propiciar a discussão do teste de recuperabilidade nos ativos imobilizados cedidos a Organização Social vinculada à União, assim, a análise de dados está segregada da seguinte forma: no item 4.1. foi

apresentada à Estrutura da Organização Social, no item 4.2. realizou-se uma análise dos demonstrativos da Organização Social, cotejando os relatórios de auditoria e notas explicativas, no item 4.3. foi apresentada uma análise da realização ou não do teste de *impairment* nos bens classificados no ativo imobilizado e, por fim, no item 4.4. é feita considerações sobre o contrato de gestão abarcando as transferências dos bens tangíveis cedidos à Organização Social.

4.1 Estrutura da Organização Social Estudada

Conforme apresentado no item 3.2 referente à metodologia, esse estudo pautou-se em uma Organização Social, assim denominada a partir de 2013 mediante contrato de gestão firmando com o Ministério da Educação, sendo uma Fundação de Direito Público como uma das intervenientes, além disso, essa Organização possui a natureza jurídica de uma associação civil sem fins lucrativos.

Observa-se que ocorreu uma reestruturação na Organização Social no ano de 2016, essa mudança foi realizada com o objetivo de gerar maior agilidade nos processos decisórios da alta administração, descentralizar a gestão e dar maior autonomia nas tomadas de decisões nas linhas intermediárias, conforme apresentado na figura 4.

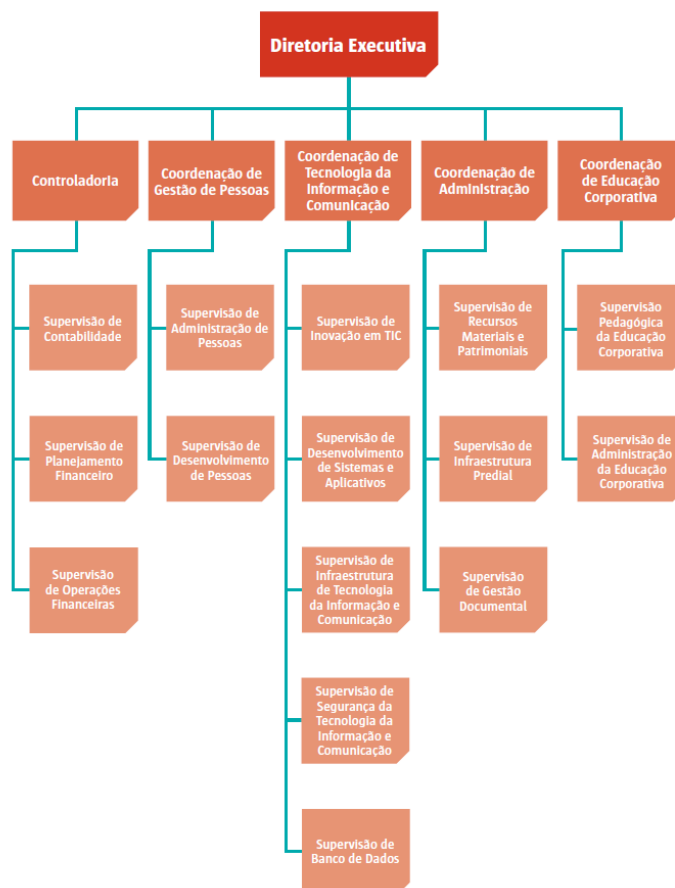
Figura 3 – Organograma da Alta Administração na Nova Estrutura Organizacional.



Fonte: Relatório de Gestão da Organização Social, 2016.

De modo especial esse estudo se relaciona com a área de Controladoria da Organização, pois engloba a Supervisão de Contabilidade, Supervisão de Planejamento Financeiro e Supervisão de Operações Financeiras. A área de Controladoria, conforme relatório do contrato de gestão da Organização do ano de 2016 tem como atribuições a realização da gestão financeira, gerir controladoria, gerir orçamento, realizar a gestão contábil, realizar as análises de viabilidade financeira e gerir a formação de preço. Nesse exposto, conforme apresentado na figura 5, apresenta-se que a área Controladoria é vinculada a Diretoria Executiva.

Figura 4 – Organograma da Diretoria Executiva da Organização Social



Fonte: Relatório de Gestão da Organização Social, 2016.

4.2 Demonstrativos Financeiros da Organização Social

Conforme comentado no item 2.2 que trata sobre os Bens Tangíveis Públicos em Organizações Sociais, os bens públicos destinados a permissão de uso a Organizações Sociais mediante contrato de gestão devem ser apresentados em

contas do ativo imobilizado ou investimento dependendo do seu objetivo para a organização, conforme exposto por Rochael (2009). Dessa forma, utilizando-se dos aspectos normativos da Lei nº 9.637 (BRASIL, 1998) que versa sobre as Organizações Sociais, os bens tangíveis transferidos para as entidades do terceiro setor que se enquadram no título jurídico de Organização Social são utilizados para o fomento de suas atividades, logo observa-se que seu enquadramento deve ser, nesse caso, no ativo imobilizado.

Ratificando esse entendimento, as análises dos demonstrativos divulgados pela Organização Social demonstram os bens cedidos pela Fundação interveniente em seu ativo imobilizado, conforme apresentado na Tabela 1 abaixo.

Tabela 1 – Valores do Ativo Imobilizado da Organização Social no triênio 2014 - 2016 (em mil R\$)

Ativo Imobilizado	2014	2015	2016
Próprio	907	8.688	12.985
Cedido	16.398	10.760	5.861
Total	17.305	19.448	18.846

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos Demonstrativos da Organização Social

De maneira especial, observa-se o declínio do ativo imobilizado cedido no decorrer do triênio, em contrapartida, há um aumento considerável nos ativos próprios da Organização Social. Nesse particular, ressalta-se que a divisão existente dos itens do ativo imobilizado em cedidos e próprios se dá devido à existência de bens públicos para permissão de uso, e de bens particulares, logo, para procedimentos de auditoria independente, fiscalização por parte do Poder Público e da sociedade, essa divisão faz-se necessária.

Ainda pormenorizando os itens elencados no ativo imobilizado da Organização Social, o presente estudo buscou evidenciar de forma mais detalhada os bens tangíveis públicos, logo, os bens cedidos. Nesse exposto, analisando as notas explicativas da Organização Social, foram encontrados os detalhamentos dos bens cedidos, conforme tabela 2.

Tabela 2 – Detalhamento do Ativo Imobilizado cedido a Organização Social no triênio 2014 -2016 (em mil R\$)

Ativo Imobilizado Cedido	2014	2015	2016
Móveis e utensílios	3.087	2.480	907
Máquinas e Equipamentos	3.968	2.786	2.958
Equipamentos de Informática	8.975	5.219	1.810
Veículos	368	275	186
Total	16.398	10.760	5.861

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos Demonstrativos da Organização Social

Analisando a tabela 2 observa-se que os itens de móveis e utensílios, e equipamentos de informática são os que sofreram as maiores quedas no período, embora não sejam identificáveis nas demonstrações contábeis e nas notas explicativas as razões para esse declínio, exceto no ano de 2016 que é apresentado no ativo imobilizado cedido baixas nos valores de R\$ 3.757 mil e depreciação de R\$ 2.485 mil.

Dessa forma, compreende-se que as reduções desses valores têm interferência de depreciações e devoluções dos bens públicos, haja vista a segregação em baixas e depreciações. Nesse ponto é relevante destacar que o reconhecimento de perdas por recuperabilidade não podem caracterizar uma razão para o declínio, pois, conforme notas explicativas e relatório de auditoria independente a Organização Social não encontrou evidências significativas para realizar o teste. Ainda, salienta-se que essa análise está amparada nas notas explicativas que ratificam o fato das imobilizações estarem presentes os institutos contábeis da depreciação ou da amortização dos bens utilizados.

Ainda buscando uma maior compreensão dos bens imobilizados cedidos à Organização Social, o presente estudo utilizou-se das informações do portal transparência, por meio do E-Sic, solicitando à Fundação interveniente do contrato de gestão a lista dos bens tangíveis cedidos à Organização Social, elencando seus valores contábeis, valores líquidos e valores depreciados de acordo com sua classificação contábil para que fosse possível analisar a depreciação do período e, de

forma mais relevante, confrontar os valores contabilizados pela Fundação interveniente com os divulgados pela Organização Social, conforme Tabela 3 são apresentados os valores solicitados sobre a entidade.

Tabela 3 - Bens Tangíveis cedidos à Organização Social (valores em mil R\$)

Classificação Contábil	Nome	2014	2015	2016
1.2.3.1.0.00.00	Bens Móveis	37.206	34.562	28.595
1.2.3.8.1.01.00	Depreciação Acumulada	18.627	20.482	19.111
-	Valor Líquido Contábil	18.578	14.080	9.484

Fonte: Elaboração própria do autor.

Conforme demonstrado na Tabela 3, os valores divulgados pela Fundação interveniente sobre os bens cedidos à instituição estão discrepantes se comparados aos valores apresentados no relatório de gestão no triênio 2014 a 2016, de forma mais relevante, destaca-se que no ano de 2014 o valor líquido do ativo imobilizado cedido, conforme dados cedidos pela Fundação, supera o valor total do mesmo item segundo o relatório do contrato de gestão, ademais, buscando ratificar essas discrepâncias a Tabela 4 demonstra de forma segregada, de acordo com a classe econômica, o imobilizado cedido à Organização Social, segundo informações da Fundação interveniente.

Tabela 4 – Detalhamento dos Bens Tangíveis Públicos Cedidos à Organização Social (valores em mil R\$).

Contas	Nomenclatura	2014	2015	2016
1.2.3.1.1.01.02	Aparelhos e Equipamentos de Comunicação	302	270	235
1.2.3.1.1.01.05	Equipamentos de Proteção, Segurança e Socorro	185	162	93
1.2.3.1.1.01.09	Máquinas, Ferramentas e Utensílios de Oficina	6	11	2
1.2.3.1.1.01.24	Máquinas e Equipamentos Eletroeletrônicos	1.691	1.508	1.281
1.2.3.1.1.01.25	Máquinas, Utensílios e Equipamentos diversos	2.901	3.733	1.627
1.2.3.1.1.02.01	Equipamentos de Processamento de Dados	6.347	4.556	2.094

1.2.3.1.1.03.03 Mobiliário Geral	2.401	2.090	1.703
1.2.3.1.1.04.05 Equipamentos para Áudio, Vídeo e Foto	4.225	1.199	2.026
1.2.3.1.1.04.07 Máquinas e Equipamentos para Fins Didáticos	8	3	7
1.2.3.1.1.05.03 Veículos de Tração Mecânica	512	548	416
TOTAL	18.578	14.080	9484

Fonte: Elaboração Própria

A Tabela 4 buscou demonstrar de forma mais clara os valores divulgados pela Fundação interveniente referente aos bens cedidos à Organização Social, nesse sentido, analisando as fontes de dados encontradas nota-se que nas informações divulgadas mediante portal E-Sic possuem um maior detalhamento, ressaltando as informações sobre a depreciação acumulada que não foram apresentadas no relatório do contrato de gestão. Logo, é relevante ressaltar que discrepâncias nas informações contábeis e ausências de relatórios robustos com detalhamentos de informações podem impactar nas fiscalizações do Poder Público, bem como nos relatórios de auditoria independente, haja vista a ausência de informação.

Assim, após serem analisados os demonstrativos da Organização Social, verificou-se que existem valores discrepantes na análise dos relatórios financeiros da entidade e da Fundação interveniente que cedeu os bens tangíveis, por serem informações de portal diferentes, mas possuírem os mesmos itens nota-se ausência na cadeia de comunicação entre as partes, bem como na confecção da informação contábil.

Nesse sentido, contemplando as tabelas que tratam sobre o ativo imobilizado cedido e a depreciação do período, percebe-se pequenas falhas no que tange as características fundamentais da informação contábil, pois, conforme abordado por Niyama e Silva (2013) a representação fidedigna da informação deve representar a realidade, sendo por isso neutra, completa e livre de erro, logo, diante da ausência dos valores depreciados dos bens cedidos no período e a incompatibilidade dos valores apresentados em portais distintos sobre a mesma instituição, há de se ter ressalvas

quanto a informação apresentada nos relatórios do contrato de gestão da Organização Social.

Buscando concretizar esse entendimento, este trabalho realizou análises nos relatórios de auditoria independentes realizados na Organização Social estudada, sendo verificado que em todos os anos da análise, triênio 2014 a 2016, houve uma opinião com ressalvas da auditoria. É verificado como bases para essas opiniões com ressalvas o não levantamento da vida útil-econômica remanescente dos bens registrados no imobilizado e a não realização o teste de recuperabilidade dos ativos registrados no imobilizado. Além disso, no ano de 2016 no relatório de auditoria é apresentado que o relatório de gestão está, de forma considerável, inconsistente com as demonstrações contábeis ou com o conhecimento obtido na auditoria ou ainda estar distorcida de forma relevante.

4.3 Teste de *Impairment* na Organização Social Estudada

Segundo apresentado no item 2.3. o teste de *impairment* dos ativos busca apresentar de forma fidedigna a situação dos recursos da entidade, assim sua função é demonstrar que o valor contábil, se superior ao valor de recuperável do recurso seja por venda ou uso deste, deve ser demonstrada um perda por desvalorização, conforme apresentado no referencial por Rochoael (2009)

Nesse oportuno, conforme destacado no item 1.2. sobre os objetivos da pesquisa, verifica-se como resultados dos achados sobre a realização do teste de recuperabilidade dos ativos tangíveis próprios e cedidos à Organização Social, no triênio 2014 a 2016, constata que não houve ajustes por recuperabilidade nos exercícios. De modo especial, destaca-se que no exercício de 2014 e 2015 não houve a realização do teste de imparidade dos recursos registrados no ativo imobilizado, conforme relatório de auditoria divulgado.

Vale ressaltar que os bens cedidos à Organização Social não sofrem a realização do teste de *impairment*, no entanto, sobre os bens próprios devem ser realizados, a fim de se verificar a recuperabilidade do valor contábil apresentado, conforme comentado por França et al (2015).

Assim, observa-se que a Organização Social, na divulgação dos seus relatórios do contrato de gestão agiu de maneira correta, visto que não foi realizado o teste de *impairment* nos bens cedidos, por outro lado, quanto à análise dos bens próprios houve uma falha, pois estes não sofreram avaliações de seus valores recuperáveis.

O ano de 2016 foi analisado de forma segregada ainda que, conforme apresentado no relatório de auditoria também não houve realização do teste de recuperabilidade dos recursos registrados no ativo imobilizado, conforme as análises dos exercícios de 2014 e 2015. Porém, quanto à fidedignidade das informações do ativo imobilizado observa-se no ano de 2016 outras peculiaridades, dentre essas, destaca-se a formalização do instrumento contratual de cessão onerosa dos bens intangíveis cedidos pela Fundação interveniente, ocasionando assim na realização de despesa no valor de R\$ 61.420 mil no período. Além disso, conforme apresenta nas notas explicativas, a Organização Social não recebeu os recursos em conformidade com o cronograma confeccionado conforme contrato de gestão.

Por fim, analisando os resultados encontrados quanto à realização do teste de imparidade dos bens registrados no ativo imobilizado da Organização Social, esse estudo observou que existe uma falha na realização do teste, visto que os bens próprios que devem ser submetidos aos teste de *impairment*, além disso, como embasamento, nota-se que os relatórios de auditoria emitiram opiniões com ressalvas em todos os anos analisados utilizam como base, dentro outros, a ausência dos testes de recuperabilidade, ratificando assim a falha no procedimento contábil, bem como na informação divulgada.

4.5 Contrato de Gestão

De maneira particular, esse estudo identificou outros achados devem ser destacados. Após leitura das notas explicativas da Organização Social no triênio 2014 a 2016, verifica-se que a Fundação interveniente cede de maneira onerosa diversos bens tangíveis e bens intangíveis para a entidade, por meio do contrato de gestão, no qual é expresso a disponibilização de bens móveis, computadores, telefones, parque gráficos, terrenos, dentre outros.

Nesse exposto, cotejando a permissão de uso do bem público, conforme abordada no item 2.2. observa-se que essa permissão pode ser adquirida de maneira gratuita ou onerosa, no caso estudado tanto os bens tangíveis, como os bens intangíveis foram cedidos por meio de contrato de cessão onerosa, apresentado, assim, no contrato de gestão na cláusula quarta, nas notas explicativas e nos relatórios de auditoria.

Abordando o arcabouço teórico da contabilidade, consta no CPC 25 (2009) que trata sobre Provisões, Passivo Contingente e Ativo Contingente que as obrigações do contrato de cessão onerosa devem ser reconhecidas e mensuradas como provisão, no entanto, conforme demonstrativos analisados não há o reconhecimento de provisão referentes a cessão onerosa dos bens públicos cedidos.

No relatório de auditoria independente é verificado que até o momento da realização da auditoria o contrato de cessão onerosa do ativo imobilizado não havia sido confeccionado entre as partes. Ressalta-se, o sistema híbrido de uma entidade do terceiro setor. Além disso, os bens públicos por ela recebidos não são suscetíveis à realização do teste de *impairment*, conforme apresentado anteriormente, logo mesmo possuindo a obrigação de confeccionar o contrato de cessão onerosa dos bens tangíveis cedidos, por isso reconhecer as provisões derivadas desse contrato, a Organização Social estudada não necessita realizar os procedimentos do valor recuperável nos seus bens cedidos pela Fundação interveniente, conforme abordado no referencial.

Ainda, salienta-se que o contrato de cessão onerosa trata apenas dos bens tangíveis cedidos à Organização Social, portanto todo o conceito que emana da confecção desse contrato está submetido apenas aos bens cedidos, de modo que, a análise dos bens próprios não está abarcada no achado apresentado.

Nesse diapasão, buscou-se enquadrar os acontecimentos encontrados na Organização Social com a contabilidade desenvolvida no cenário nacional, com o intuito de apresentar informações fidedignas aos usuários da informação.

Encontrou no estudo que, embora não tenham sido diagnosticados cenários idênticos, pela essência dos acontecimentos sobre a forma do contrato de cessão

onerosa, os procedimentos de *leasing*, de forma particular do *leasing* operacional, possuem certa semelhança com a situação encontrada.

Observa-se que de maneira detida os bens cedidos à Organização Social, para uma melhor qualificação da informação e ser apresentada de forma mais fidedigna aos usuários externos, podem ser enquadrados na essência do conceito de arrendamento operacional, sendo contabilizados no ativo e reconhecidos provisões para pagamentos no passivo. Esse entendimento é compreendido pelas transferências dos bens públicos à Organização Social apenas para fomento de suas atividades, apresentado conforme Lei nº 9.637, porém de forma mais relevante por ser um contrato de cessão onerosa, possuindo assim a obrigatoriedade de pagamentos para a Fundação interveniente, sem a obrigatoriedade de compra ao final do período, visto que se trata de bens públicos.

Além disso, destaca-se que a obrigatoriedade do reconhecimento da provisão nos demonstrativos está vinculada à confecção do contrato de cessão onerosa, esse entendimento advém do CPC 25 (2009) que ao tratar sobre reconhecimento de provisão elenca como preceitos a existência de uma obrigação legal ou não formalizada, como resultado de eventos passado, com provável saída de recursos que incorporam benefícios econômicos e que a obrigação possa ser estimada de forma confiável.

Diante dos fatos e confrontando com as contabilizações dos bens apresentados nos relatórios do contrato de gestão, percebe-se que a entidade tem divulgado informações com razoável grau de erro, visto que as contabilizações dos itens cedidos no ativo imobilizado tangível não possuem contrapartida no passivo da entidade, ocasionando informações com viés aos usuários da informação.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados encontrados demonstram que a Organização Social estudada não realizou o teste de recuperabilidade em nenhum item do ativo imobilizado no período analisado, ressaltando que os bens públicos cedidos não são suscetíveis ao teste de *impairment* por parte da Organização. Além disso, observou-se que esses bens públicos estão sob permissão de uso da Fundação interveniente, por meio de

um contrato de cessão onerosa, assim, a Organização Social buscando uma informação mais fidedigna poderia, como alternativa, ter registrado os itens no ativo imobilizado com contrapartida no passivo, porém não houve essa contabilização.

Esse estudo possui como diferencial o tratamento de um assunto pouco abordado no meio acadêmico. Além disso, busca alternativas para uma contabilização mais fidedigna para as entidades do terceiro setor, principalmente no tocante as parcerias com a Administração Direta que envolvem fornecimentos, por meio de contratos onerosos ou gratuitos, de bens tangíveis para o fomento das atividades.

Os objetivos propostos, bem como o problema de pesquisa elaborado foram concretizados à medida que foi percebido que os bens públicos cedidos não são suscetíveis ao teste de recuperabilidade por parte da Organização Social, bem como o reconhecimento dos bens públicos deve ser feito no ativo imobilizado, visto que eles fomentam as atividades da instituição.

Sugere-se para realização de pesquisas futuras a mensuração dos bens intangíveis públicos cedidos as entidades do terceiro setor, de forma a verificar seus impactos nos demonstrativos. Além disso, é possível analisar quando ao reconhecimento e mensuração dos bens tangíveis próprios, cotejando aqueles que são oriundos de doações, ou dos trabalhos voluntários.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Gustavo Torres. Proposta de tratamento contábil do ativo imobilizado à luz da estrutura conceitual aplicada ao setor público. 2016. 31 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis)—Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

Barbosa, Glauber De Castro ; Barros, Fabrício De Oliveira ; NIYAMA, Jorge Katsumi ; Souza, Ludmila De Melo . Impacto da contabilização do leasing operacional no balanço patrimonial: o caso das Cias. aéreas brasileiras TAM e GOL. Enfoque, v. 30, p. 21-34, 2011.

BRASIL. Lei n. 9637, de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Diário Oficial da União de 15.05.1998.

CAMPOS, Giovanni. Contabilidade de instituições financeiras no Brasil – análise crítica da convergência às normas internacionais do IASB (IFRS) (2010 – 2013). 2014. 70 f., il. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Ciências Contábeis)—Universidade de Brasília, Brasília, 2014.

CARVALHO, Rafael de Moura Fé; LIMA, Diana Vaz de; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. Revista universo contábil, Blumenau, v.8, n.3, p.62-81, jul./set., 2012. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2652>>. Acesso em: 12 set. 2017.

Chaves, Bárbara Hellen de Mesquita Teixeira. O Efeito do IFRS 16 - Contabilidade de Leasing - nas companhias aéreas brasileiras - Tam, Gol e Azul (2013-2015) / Bárbara Hellen de Mesquita Teixeira Chaves - 33 p.

COUTINHO, N. N. As organizações sociais e o contrato de gestão. Revista de Direito Público, Londrina, v. 1, n. 2, p. 25-40, mai/ago 2006. Disponível em: < <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewFile/11565/10260>>. Acesso em: 12set. 2017.

CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos. (2014). Brasília, 06 de Agosto de 2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=2>>. Acesso em: 25 Set. 2017.

CPC 25: provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Brasília: CPC, 2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=56>>. Acesso em: 21 out. 2017.

CPC 27 : Ativo Imobilizado. Brasília: CPC, 2009. Disponível em: ><http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=58>> Acesso em: 21 out. 2017.

Eduardo Bona Safe de Matos. Critérios de Reconhecimento, Mensuração e Apresentação das Operações de Leasing Segundo a Minuta de Pronunciamento (ED/2010/9) do IASB: Análise da Opinião dos Usuários da Informação Contábil. 2013. Dissertação (Mestrado em Contabilidade - Unb - Ufpb - Ufrn) - Universidade de Brasília, Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. Orientador: Jorge Katsumi Niyama.

FREITAS, E. C.; PRODANOV, C. C. Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. 2 ed. Novo Hamburgo, RS: Editora Feevale, 2013, 276 p.

GIL, A. C. Métodos e Técnicas da Pesquisa Social. 6 ed. São Paulo, SP: Editora Atlas, 2008, 200 p.

GOLLO, Vanderlei; SCHULZ, Sheila Jeane; DA ROSA, Fabricia Silva. Evidenciação contábil em entidades brasileiras de terceiro setor: adequação às normas brasileiras de contabilidade. ConTexto, 2014, 14.27: 104-116.

Interpretação Técnica Geral 2002. Disponível em:<[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1))>. Acesso em: 03 nov. 2017.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. dos. Manual de Contabilidade Societária. São Paulo: Atlas, 2013.

Manual de Procedimentos Contábeis Aplicáveis ao Setor Público – MPCASP - 7ª Edição - Secretaria do Tesouro Nacional (STN), 2017. Parte: II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, disponível em:< <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>>.

Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social / José Antonio de França (coordenador); Álvaro Pereira de Andrade ... [et al.]. - - Brasília: CFC : FBC : Profis, 2015.

MARTINS, V. G. ; SILVA FILHO, A. C. C. ; GIRÃO, L. F. A. P. ; NIYAMA, Jorge Katsumi . Reflexos da Capitalização do Leasing Operacional nos Indicadores de Estrutura de Empresas do Subsetor de Transportes Listadas na Bovespa. Sociedade, Contabilidade e Gestão (UFRJ), v. 8, p. 21-36, 2013.

NBC TSP 03 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Brasília: 2016. Disponível

em:<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSP03&arquivo=NBCTSP03.doc>. Acesso em: 23 out. 2017.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2013.

PASSOS, Ricardo da Silva Farias; NIYAMA, Jorge Katsumi. Análise das modificações proposta pelo IASB e FASB sobre a contabilização do leasing – um estudo do “discussion paper leases – preliminary views”. Revista negócios em projeção, v.2, n.1, p.11-26, abr. 2011. Disponível em: <<http://revista.faculdadeprojecao.edu.br/index.php/Projecao1/article/view/51/40>>. Acesso em: 26 out. 2017.

Resolução CMN (Conselho Monetário Nacional) nº 2.309 de 28 de agosto de 1996. Disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil. Disponível em:<www.bcb.gov.br>.

ROCHAEL, Denise. Organizações do terceiro setor: uma abordagem comparativa de critérios contábeis de reconhecimento, mensuração e evidenciação brasileiros, estadunidenses e internacionais. 2009. 228 f., il. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, UnB, UFPB, UFRN, Brasília, 2009.

SILVA, Alana Alves. A Contribuição da Auditoria Interna para a Governança: Estudo de caso em uma Organização Social Vinculada à União – Alana Alves da Silva – Brasília, 2017

SILVA, Erika Medeiros e. Indicadores de governança e de desempenho: o caso de uma organização social federal. 2016. 63 f., il. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Ciências Contábeis)—Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

SOUZA, Maíra Melo de. Perda no valor recuperável de ativos: fatores explicativos do nível de evidenciação das empresas de capital aberto brasileiras, 2011. 127f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

Uso privativo de bem público por particular/Maria Sylvia Zanella DI Pietro – 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

VOESE, Simone Bernardes; REPTCZUK, Roseli Maria. Características e peculiaridades das entidades do terceiro setor. ConTexto, 2011, 11.19: 31-42.

Data recebimento do artigo: 26/01/2021

Data do aceite de publicação: 02/03/2021
