

O Impacto da Depreciação nos Índices Econômicos e Financeiros de uma Organização Pública pela Aplicação da Ipsas 17

Júlio César da Silva

Blumenau – SC
Doutorando em Ciências Contábeis e Administração na Furb¹
profjuliosilva72@gmail.com

Alini da Silva

Blumenau – SC
Mestranda em Ciências Contábeis na Furb¹
alinicont@gmail.com

Caroline Sulzbach Pletsch

Blumenau – SC
Mestranda em Ciências Contábeis na Furb¹
carol_spletsch@yahoo.com.br

Fabricia Silva da Rosa

Blumenau – SC
Pós-doutorado em Contabilidade pela UFSC²
fabriciasrosa@hotmail.com

Resumo

Após a harmonização internacional das normas contábeis, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC – aprovou dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, convergentes às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público – (Ipsas, em inglês). Uma das normas contábeis publicadas no ano de 2010 para empresas públicas é o Ipsas 17, que trata do reconhecimento, mensuração e evidência dos ativos imobilizados. Desta forma, surge a questão problema da pesquisa: Quais os im-

pactos gerados pela aplicação da Norma Ipsas 17 sobre os resultados dos índices econômicos e financeiros da empresa pública, foco de estudo? Para resolver esta questão, foi estabelecido o objetivo de identificar os impactos nos índices econômicos e financeiros simulando a implantação da Norma Ipsas 17 em uma empresa pública. A pesquisa foi classificada como descritiva, documental, com abordagem quantitativa, realizada em uma Universidade Pública Catarinense. Os dados da pesquisa foram coletados em relatórios contábeis acerca do controle patrimonial, bem como os relatórios das demonstrações contábeis do último exercício fiscal. Como principal resultado da pesquisa verificou-se que os índices econômicos financeiros da entidade tiveram alteração de valor, como o ROA e o ROE, que diminuíram consideravelmente neste exercício.

Palavras-chaves: Ipsas 17, Empresas Públicas, Imobilizado, Resultado Econômico e Financeiro

Abstract

After the international harmonization of accounting standards, the Federal Accounting Council - CFC approved ten Brazilian Accounting Standards applicable to the public sector, converged with International Accounting Standards for the Public Sector - IPSAS (in English). One of accounting standards published in 2010 for public companies is the IPSAS 17, which addresses the recognition, measurement and disclosure of fixed assets. Thus, the question arises research problem: What are the impacts generated by applying the Standard IPSAS 17 as the results of financial and economic indices of the public company, focus of study? And to address this issue in order to identify the impacts on economic and financial indexes simulating the deployment of the Standard IPSAS 17 in a public company was established. The research was classified as descriptive, documentary, using a quantitative approach, performed in a Santa Catarina State University. The survey data were collected on the equity accounting control reports as

¹ Furb – Universidade Regional de Blumenau – CEP 89030-080 – Blumenau – SC

² UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina – CEP 88040-900 – Florianópolis - SC

well as reports of the financial statements for the last fiscal year. The main result of the research it was found that the economic and financial indices of the entity had a change of value, such as ROA and ROE, which decreased considerably this year.

Key words: Ipsas 17, Public Enterprises, Assets, Economic and Financial Results

1. Introdução

A necessidade de uma língua contábil universal, face à maior integração entre os mercados mundiais, suscitou a internacionalização das práticas contábeis (MACHADO; FREYTAG; MALISKI, 2012). A internacionalização das normas contábeis trata-se de um marco histórico por proporcionar que empresas de variados países utilizem a mesma forma de reconhecer, mensurar e evidenciar os atos e fatos contábeis, propiciando avanço na economia mundial.

Inicialmente no Brasil, começou-se com a harmonização das normas contábeis de empresas privadas, com obrigatoriedade de implantação no ano de 2010, com seu projeto inicial assinado no ano de 2000. Porém, a normatização contábil de empresas privadas também alcançou o setor público, que, de acordo com Machado, Freytag e Maliski (2012), recentemente o Conselho Federal de Contabilidade – CFC – aprovou dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, convergentes às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público – Ipsas (em inglês), publicadas pela Federação Internacional de Contadores – Ifac (em inglês). Embora ainda não possuam obrigatoriedade de implantação, apenas incentivo, nos próximos anos será efetivada a implantação de todas as Ipsas.

Uma das normas contábeis publicadas no ano de 2010 para empresas públicas é o Ipsas 17, a qual trata dos bens tangíveis destas entidades, ou seja, trata do reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos imobilizados. Esta norma para empresas públicas é um fator importante, pois algumas, por leis tanto municipais como federais, são desobrigadas a efetivarem a depreciação de seus bens. Por este motivo, seus controles gerenciais, bem como dados finais oriundos do ativo imobilizado, são ainda incipientes, não tratando o seu valor justo nas demonstrações contábeis.

Por conseguinte, dentre os gastos de uma entidade, a depreciação é um gasto não desembolsável no momento da realização de seus cálculos, porém deve ser mensurado segregando-o aos produtos ou serviços ofertados, para que o faturamento destes possibilite a manutenção ou troca de bens móveis ou imóveis quando necessários, a fim de não ficarem obsoletos. De acordo com Harzer *et al.* (2011), a depreciação possibilita que um valor deva ser reinvestido na entidade a cada ano para que esta não perca sua capacidade produtiva, sendo discriminados no processo orçamentário níveis mínimos de investimentos em imobilizado.

Já Olak (2000) destaca que, embora a empresa pública apresente os demonstrativos contábeis convencionais, pelo balanço social e por meio de um relatório de avaliação de resultados e desempenhos (relatório de atividades) e diretamente por meio dos sistemas orçamentários (empenho), entretanto, não se verifica a prestação de contas dos resultados

econômicos, considerando a eficiência no uso dos recursos investidos por meio de relatórios gerenciais, como é feito no setor privado. O gerenciamento dos resultados e, por conseguinte, o gerenciamento da aplicação da depreciação, não é evidenciado, surgindo desta forma a questão-problema de pesquisa: Quais os impactos gerados pela aplicação da Norma Ipsas 17 sobre os resultados dos índices econômicos e financeiros da empresa pública, foco de estudo?

Para a resolução da questão-problema, foi definido o objetivo do presente estudo em identificar os impactos nos índices econômicos e financeiros simulando a implantação da Norma Ipsas 17 em uma empresa pública. Devida à harmonização recente das normas contábeis é necessário que as organizações tanto privada como públicas as apliquem corretamente, desta forma, o presente estudo serve para orientar aos interessados sobre as particularidades da norma.

O estudo também é necessário por simular os possíveis impactos gerados sobre a empresa pública com a aplicação da nova normatização, antes da obrigatoriedade legal. E, em razão de poucos estudos sobre essa aplicabilidade, poderá ser possível mitigar eventuais desvios que possam surgir no decorrer de sua aplicação. Tudo motivado pela não obrigatoriedade corrente da depreciação dos bens às empresas públicas e que a partir de então, com sua aplicação, poderá gerar significativas mudanças nos resultados dos seus índices econômicos e financeiros.

A construção deste artigo foi estruturada em cinco seções, sendo a presente introdução. Como segunda seção, é apresentada a revisão de literatura com um levantamento conceitual sobre os principais assuntos tratados sobre a temática. Na terceira seção, são apresentados os métodos e procedimentos que norteiam a construção desta pesquisa. Na quarta seção, é apresentada a análise dos resultados da pesquisa. Na quinta seção, são apresentadas as considerações finais, seguidas das referências utilizadas.

2. Revisão da Literatura

Nesta seção são abordados assuntos que permeiam a temática em três subseções: resultado econômico e financeiro de empresas públicas, seguido da norma de ativo imobilizado para empresas públicas – Ipsas 17, e finalizando com um levantamento de estudos correlatos.

2.1. Resultado Econômico e Financeiro de Empresas Públicas

As empresas encontram-se cada vez mais expostas em uma vitrine, de modo que os mais diversos públicos podem ter acesso sobre suas atividades, perspectivas e resultados. E, com essas informações de resultados, é possível medir seu desempenho ao longo do tempo. Diante disso, o bom desempenho da empresa é primordial para sua atratividade. O significado de desempenho, bem como sua interpretação, não segue necessariamente uma uniformidade de definição ou consenso, depende das questões institucionais de cada empresa e da sua dependência em relação a seus recursos (MARTINS; CRUZ; CORSO, 2011).

De acordo com Caixeta *et al.* (2011), o desempenho no setor privado serve de direcionador para que investidores, credores e

analistas externos utilizem estas informações para tomar suas decisões. Na analogia à empresa pública Slomski (2005) coloca o contribuinte como o acionista da “coisa pública”. O autor traz a ideia de que a administração pública tem de ser realizada como a administração de empresas, que visam lucro. Isso significa que a entidade pública deve prestar contas à sociedade, tal qual empresas privadas devem prestar contas para o acionista. Assim, quando se pensa em calcular o valor econômico agregado por uma entidade pública, deve-se pensar no valor adicionado para a sociedade, ou seja, deve-se calcular a quantidade de valor econômico que a entidade agrega à sociedade.

Martins *et al.* (2012) afirmam que nas empresas privadas, cada vez mais os interesses voltam-se a assegurar que as empresas desenvolvam estratégias adequadas e sejam confrontadas com seu desempenho financeiro. Os autores enfatizam, ainda, que, apesar das especificidades de cada empresa, o processo normalmente é voltado a resultados e desempenho, aos seus acionistas e à comunidade financeira.

Já no setor público, Olak (2000) concebe que a prestação de contas é feita com base nas informações geradas pelos demonstrativos contábeis convencionais, pelo balanço social e por meio de um relatório de avaliação de resultados e desempenhos (relatório de atividades) e diretamente por meio dos sistemas orçamentários (empenho). Entretanto, não se verifica a prestação de contas dos resultados econômicos, considerando a eficiência no uso dos recursos investidos, por meio de relatórios gerenciais, como é feito no setor privado.

Neste contexto, o desempenho financeiro de uma empresa pública volta-se à perenidade organizacional. Sendo assim, quanto melhor for o desempenho da empresa, melhor será o público atendido.

Indicadores são utilizados como forma de medida de desempenho e de comparação entre as empresas. Camargos e Barbosa (2005, p. 104) destacam que:

[...] os de liquidez e de endividamento/estrutura visam identificar a situação financeira das empresas após a combinação [...]. Já os indicadores de rentabilidade visam identificar a situação econômica das empresas após a combinação, pois fornecem o retorno proporcionado pelo negócio, sinalizando a eficiência da sua gestão.

Bezerra e Corrar (2006) destacam que a utilização de indicadores financeiros para a avaliação do desempenho é realizada há muito tempo. No entanto, a análise dos indicadores, geralmente, é realizada de forma individual e sequencial. Esse tipo de avaliação sequencial e individualizada não permite avaliar a influência de alguns indicadores sobre os demais, além de depender de critérios subjetivos para avaliar quais dos indicadores são os mais relevantes.

2.2. Norma do Ativo Imobilizado para Empresas Públicas – Ipsas 17

O objetivo principal da contabilidade (e dos relatórios decorrentes) é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança (IUDÍCIBUS, 1993).

Ou seja, não se distingue se a organização é privada ou pública. Deve-se ainda levar em conta que nas organizações públicas a qualidade e a transparência das informações são reflexos evidentes para que a sociedade possa ter conhecimento dos processos de gestão do ente público.

Na concepção de Quintana *et al.* (2011, p.127) “ao longo da história brasileira, percebeu-se a ênfase do setor público no controle orçamentário e financeiro, ficando a gestão patrimonial pouco valorizada”. Portanto, as emissões das Ipsas surgem com o propósito de reduzir e até eliminar a distância entre as práticas contábeis realizadas nas organizações privadas e públicas.

E, para organizar a gestão patrimonial de igual forma para as organizações públicas, foi emitida a Ipsas 17. A Ipsas 17 trata sobre o ativo imobilizado de Empresas Públicas, é baseada principalmente na Norma Internacional de Contabilidade IAS 16, a qual foi revisada em 2003 por seu órgão regulador International Accounting Standards Board (IASB) e é utilizada por demais órgãos emissores de Normas Internacionais de Contabilidade, como o Comitê de Normas Contábeis Internacionais do Setor Público (IPSASB), International Federation of Accountants (Ifac) com permissão do International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) (Ipsas 17, 2010).

A presente Ipsas 17, que traz as informações do “Ativo Imobilizado”, revoga a Ipsas 17 “Ativo Imobilizado”, que foi emitida em dezembro de 2001, que consta no Manual SIAFi. Isto porque, como já dito anteriormente, em 2003 o IASB revisou a IAS 16, e a Ipsas 17 de 2001 não apresenta as alterações feitas. Todavia, a Ipsas 17 de 2010, emitida pela Federação Internacional de Contadores (Ifac) já consta em seu conteúdo as alterações de 2003, sendo então esta a que deve ser aplicada em entidades públicas a fim de avaliação, evidenciação e mensuração do ativo imobilizado (Ipsas 17, 2010).

O objetivo da norma Ipsas 17 é de apresentar o tratamento contábil para os ativos imobilizados, a fim de os usuários das demonstrações contábeis conhecerem os investimentos que as entidades fazem em seus ativos tangíveis, assim como suas mutações. As principais informações que esta norma traz referem-se à contabilização do ativo imobilizado, reconhecimento dos ativos imobilizados, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e perdas por desvalorização (Ipsas 17, 2010). Esta norma não se aplica a entidades públicas estatais, refere-se deste modo, somente a empresas públicas federais e municipais, pois as estatais obedecem as IFRS, sendo apresentada pela Ipsas1.

As entidades públicas, federais ou municipais, devem, após reconhecer um ativo como imobilizado, evidenciá-lo pelo seu valor de custo ou por valor de ativo reavaliado. Um item do ativo imobilizado deve ser evidenciado por custo, reconhecendo seu custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumulados do ativo. Ativo evidenciado por valor reavaliado ocorre, quando pode ser mensurado confiavelmente um ativo por seu valor justo, na data da reavaliação menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumulado de ativo. Caso o valor contábil do ativo imobilizado ao ser reavaliado aumentar,

deve ser creditado em conta de reserva de reavaliação do patrimônio, e este ativo deve ser avaliado anualmente para verificar alteração de valor. Caso houver aumento, deve ser reconhecido como superávit, e, se houver diminuição, como déficit, para ocorrer reversão de acréscimo ou diminuição do valor justo do ativo imobilizado (Ipsas 17, 2010).

Dado o exposto, quando um ativo imobilizado for incorporado ao patrimônio de uma empresa pública federal ou municipal, este deve ser evidenciado pelo valor de custo ou por valor reavaliado, bem como deve ser reconhecido, assim como consta nos dizeres do CPC 27, que trata sobre ativo imobilizado de empresas privadas, sua vida útil. Ou seja, quantos anos este bem possui de vida útil estimada, e também deve ser reconhecido seu valor residual, que é o valor de liquidação estimado deste item no último ano de sua vida útil, aplicando-se a depreciação sobre a diferença de valor entre o valor histórico e o valor residual, que é o valor contábil, quando o ativo estiver disponível para uso (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010).

De acordo com Iudícibus *et al.* (2010) este valor residual e a vida útil dos ativos imobilizados devem ser revisados no final de cada exercício social, a fim de verificar se as estimativas diferem das estimativas anteriores. A norma Ipsas 17 traz ainda alguns métodos para se realizar a depreciação dos bens tangíveis, como o de linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas.

A entidade pública, por sua vez, deve adotar o método que melhor reflita sua realidade empresarial, e o padrão no qual os benefícios econômicos futuros ou em potencial são esperados a serem consumidos pela entidade. A depreciação pelo método linear ocorre quando há uma taxa constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere. O método dos saldos decrescentes procede em uma taxa decrescente de depreciação durante a vida útil do bem. E o método de unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperado do ativo imobilizado (Ipsas 17, 2010). A despesa gerada pela depreciação deve ser reconhecida no superávit ou no déficit do exercício, a menos que a despesa enquadre-se como um custo na geração de outro ativo. Quando itens do ativo imobilizado tenham vida útil e método de depreciação igual, pode ser depreciado agrupado; caso contrário, deve-se ser depreciado separadamente (Ipsas 17, 2010).

Por conseguinte, quando um ativo imobilizado estiver completamente depreciado, deve ser reconhecido como perda no déficit do exercício e, se há doação de um bem para a empresa pública, deve ser registrado como ganho no superávit do exercício (Ipsas 17, 2010).

2.3. Estudos Correlatos

Com a finalidade de estabelecer um conhecimento prévio e facilitar o entendimento e a compreensão a respeito da temática, se identificou estudos anteriores que abordavam assuntos correlatos à temática.

No estudo desenvolvido por Harzer *et al.* (2011), verificou-se o impacto da depreciação na gestão dos custos de uma empresa prestadora de serviço público de abastecimento de água frente ao Pronunciamento Técnico 27

do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. Os principais resultados apontados demonstraram que a depreciação foi calculada para todas as categorias de bens utilizando-se o método da linha reta com base no tempo e valor residual zero. As taxas anuais utilizadas foram aquelas determinadas pela Instrução Normativa 162/1998, da Secretaria da Receita Federal, nos anexos I e II. Ao proceder com os cálculos da depreciação, foi constatado um impacto médio no imobilizado de 26,5% e nos resultados de 32,5% sobre o superávit corrente. Sendo que os custos de depreciação apontaram tendência de crescimento, porém com impacto percentual estável no imobilizado e declínio no superávit do exercício.

Já Queiroz e Rodrigues (2012) estudaram os efeitos das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (Ipsas) sobre a Aplicabilidade dos Índices de Kohama para Análise de Balanços Patrimoniais da União. Os principais resultados desta pesquisa demonstraram que, embora ainda seja possível chegar ao valor de alguns dos índices de Kohama utilizando-se de relações matemáticas estabelecidas entre os antigos e novos grupos patrimoniais, sua aplicação na interpretação de demonstrações financeiras já não é sugerida por pautarem-se em princípios já superados, devendo ser utilizados novos quocientes na análise de balanços públicos, adaptados às mudanças impostas.

No estudo desenvolvido por Machado, Freytag e Maliski (2012) sobre as mudanças de critério contábil na depreciação no setor público, identificaram que a instituição pública foco do estudo estava realizando o levantamento patrimonial para, posteriormente, adotar as novas regras relativas à depreciação no setor público, com a finalidade de demonstrar a sua real posição patrimonial. Ou seja, estavam em levantamento para se alinhar com as tratativas da Ipsas 17.

Fragoso *et al.* (2012) realizaram um comparativo entre as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCTSP) e as International Public Sector Accounting Standard (Ipsas). Os resultados encontrados destacam que ainda há diversos aspectos a serem discutidos para uma efetiva convergência às normas internacionais; esta convergência atual é parcial. No entanto, verifica-se que as NBCTSPs apresentam uma exposição conceitual de qualidade enquanto as Ipsas apresentam um conteúdo mais focado em procedimentos operacionais.

No estudo realizado por Dantas *et al.* (2012), sobre reconhecimento e evidênciação nas demonstrações contábeis dos estados e municípios brasileiros, apontaram que 10 estados brasileiros (37%) não evidenciaram a depreciação dos bens imobilizados no Balanço Patrimonial do ano de 2008. Já nos municípios, 4.971 (98,4%) dos 5.050 municípios não evidenciaram a depreciação. As entidades públicas analisadas não reconhecem a despesa com depreciação, podendo indicar que o resultado econômico-patrimonial apresentado nas demonstrações contábeis desses entes públicos não reflete adequadamente a real situação do desempenho institucional.

Já para Carvalho, Lima e Ferreira (2012) no estudo realizado na Agência Nacional de Telecomunicações – Anatel – sobre o reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado frente aos padrões contábeis internacionais,

demonstram que os procedimentos contábeis da depreciação para os bens adquiridos a partir de 2010 estão sendo executados, faltando reavaliação e ajustes dos bens adquiridos nos anos anteriores.

No estudo de Amaral e Borba (2012) sobre as reavaliações de ativos na Universidade Federal de Santa Catarina frente aos novos processos, indicam uma grande quantidade de bens registrados por valores irrisórios na UFSC que deverão ser reavaliados até o final do exercício de 2013, conforme tabela de prazos estabelecidos pela STN. A validade conceitual e legal da reavaliação está garantida pelos normativos contábeis e pela Lei 4.320/64. Entretanto, esse procedimento não foi implementado até 2011, devido à magnitude e à complexidade da tarefa.

Alves e Roncalio (2012) no seu estudo sobre a evidência patrimonial no Estado de Santa Catarina frente a adoção das novas normas, verificando como o governo está tratando tal assunto, demonstraram que a ação coordenada dos órgãos centrais dos sistemas administrativos envolvidos permitiu a operacionalização dos normativos pertinentes, em especial do Decreto Estadual n. 3.486/2010 e da Instrução Normativa Conjunta SEA/SEF n. 001/2011, em diversas unidades administrativas do Estado. Permitiu, ainda, iniciar-se um debate abrangente acerca do tema, introduzindo-o na agenda governamental. Por fim, foi possível apreender gargalos e falhas na realização dos procedimentos discutidos, bem como a necessidade de permanente monitoramento dos dados gerados pelos responsáveis pelo controle patrimonial, necessários ao registro contábil dos fenômenos tratados.

No estudo desenvolvido por Arraes *et al.* (2013) sobre a implantação dos procedimentos de depreciação e realização dos bens móveis no governo do estado do Tocantins, demonstram que os procedimentos de depreciação e reavaliação dos bens móveis próprios da administração direta e indireta do Poder Executivo foi apenas a fase inicial dessa adesão à nova contabilidade pública brasileira.

E, finalizando, no estudo desenvolvido por Viana *et al.* (2013) sobre a implantação dos novos procedimentos contábeis referente à depreciação realizados em uma instituição federal de Ensino Superior, foi constatado que a instituição necessita de controle mais aprofundado do imobilizado no que se refere aos procedimentos de depreciação e ao teste de recuperabilidade. Os gestores entendem que mais detalhes nos conteúdos de relatórios mensais proporcionarão benefícios na programação de compras, bem como percebem a necessidade de capacitação para melhor uso desses relatórios.

Nos estudos anteriores analisados, nota-se que, em sua maioria, eles se concentram em analisar a prática em si, e não suas consequências. E, mesmo nos estudos de Queiroz e Rodrigues (2012) e Harzer *et al.* (2011), nos quais as consequências foram analisadas, e sobre os indicadores econômico-financeiros, entretanto se reportaram a União e a uma autarquia municipal respectivamente. Já nos estudos de Amaral e Borba (2012) e Viana *et al.* (2013), realizados em universidade e instituição federal, possuem particularidades próximas a este estudo. Mesmo assim, nesses es-

tudos não são analisados possíveis impactos gerados nos indicadores econômico-financeiros. O que justifica ainda mais a necessidade da realização deste estudo em uma empresa pública, categorizada como uma universidade.

3. Métodos e Procedimentos de Pesquisa

Quanto ao objetivo, a pesquisa foi classificada como descritiva. De acordo com Hair Jr. *et al.* (2005, p. 85), pesquisa descritiva “[...] tem seus planos estruturados e especificamente criados para medir as características descritas em uma questão de pesquisa. As hipóteses derivadas da teoria, normalmente servem para guiar o processo e fornecer uma lista do que precisa ser mensurado”.

Quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa documental, realizada em uma universidade pública catarinense. Na concepção de Silva e Grigolo (2001), a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel.

Quanto à abordagem, trata-se de uma pesquisa quantitativa. Ao conceituar o método quantitativo de pesquisa, Richardson (1989, p. 29) comenta que:

O método quantitativo, como o próprio nome indica, caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas, através de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.

A população alvo de estudo é constituída de uma universidade pública de Santa Catarina e os dados foram coletados dos relatórios contábeis acerca do controle patrimonial, bem como os relatórios das demonstrações contábeis do último exercício fiscal.

3.1. Procedimentos de Análise dos Dados

Os dados obtidos foram tratados no *software* Excel que, na concepção de Kerlinger (1980, p.353), o processo de análise dos dados são realizados pela “categorização, ordenação, manipulação e sumarização de dados”, com o propósito de avaliar os impactos da depreciação gerados nos índices econômicos e financeiros com a aplicação da Ipsas 17.

Após a obtenção da escrituração dos bens patrimoniais da entidade em estudo, originados pelo sistema patrimonial desta, os dados foram tratados no *software* Excel. Neste arquivo constava, a data de aquisição do bem, data de tombamento, ou seja, a data que o bem ficou disponível para uso, o valor de aquisição, número do item patrimonial e a localização do mesmo. Desta forma, estes foram organizados a fim de realizar a depreciação pelo método linear, desde a data de tombamento até o último

Tabela 1: Parte do Ativo Imobilizado da entidade pública com aplicação da norma IPSAS 17

Ativo Imobilizado (parte) antes de aplicado a norma IPSAS 17	R\$ 36.962.994,21
Depreciação calculada de acordo com a norma	R\$ 13.048.957,60
Bens baixados por depreciação total	R\$ 6.919.843,18
Ativo Imobilizado (parte) depois de aplicado a norma IPSAS 17	R\$ 16.994.193,43

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

exercício de demonstrações contábeis publicadas, que fora de 2012.

Para a realização da depreciação dos bens, foi utilizada a instrução normativa do Sistema da Receita Federal de nº 162, de 31 de dezembro de 1998, a qual traz enquadramentos de bens patrimoniais, vida útil estimada e taxa de depreciação anual, para auxiliar no julgamento da vida útil estimada dos ativos imobilizados. Visto que, administração da entidade não possuía mecanismos para julgar a vida útil dos bens patrimoniais, bem como o valor residual, devido à falta de pessoas com juízo de valor no determinado momento, visto que serão organizadas comissões de profissionais em longo prazo para a realização desta tarefa.

Também, foi utilizada a instrução do art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – Decreto 3.000/1999 –, para o enquadramento dos bens que não atingiam o valor de R\$ 326,61, o qual a instrução considera como não passível a ser enquadrado como bem imobilizado, mas sim como bem de pequeno valor, sendo considerado como despesa. A entidade possuía inúmeros bens com valores inferiores, que não prejudicavam o saldo total do ativo imobilizado, e que a mesma registrava no sistema patrimonial a fim de controlá-los.

Para o julgamento do valor residual dos bens patrimoniais, utilizaram-se os mecanismos de procedimento da entidade quanto à forma em que estes utilizam e descartam os bens que não são mais úteis. Desta forma, assim como os demais entes públicos, utilizam seus bens até sucatearem, e, após este estágio, os bens são destinados a leilões públicos nos quais não possuem o conhecimento prévio do real valor que será possível obter pela venda. Optou-se, juntamente com os responsáveis da administração, utilizar nenhum valor como residual, ou seja, o valor residual dos bens foi considerado como zero.

Por conseguinte, após determinado o valor residual como zero e estimado a vida útil dos bens, depreciou-se os mesmos, desde a data de tombamento até o exercício de 2012. Alguns itens foram baixados por não possuírem valor a ser depreciado, e outros continuaram com saldo para depreciação.

A seguir, apresenta-se a Tabela 1 com o saldo do ativo imobilizado da entidade pública em estudo, depois de realizada a depreciação, de acordo com a norma Ipsas 17, emitida em 2010; a instrução normativa do Sistema da Receita Federal de nº 162, de 31 de dezembro de 1998; e o Art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 - Decreto 3.000/1999.

Na Tabela 1, encontra-se o enunciado de parte do ativo imobilizado da entidade pública em estudo, com aplicação da norma Ipsas 17, visto que foi encontrada uma limitação na pesquisa, uma vez que a entidade não possuía todos os itens do ativo imobilizado escriturados no sistema patrimonial da mesma, como os bens imóveis e parte dos bens móveis, totalizando o percentual de 68,97%. Desta forma, não foi possível realizar o estudo sobre a plenitude dos bens, mas sim em 31,03% dos mesmos. Porém, pode-se igualmente realizar cálculos de índices econômicos e financeiros a fim de verificar o resultado parcial destes, com a aplicação da norma Ipsas 17 e sem a aplicação desta.

Por conseguinte, depois de aplicado a norma Ipsas 17 sobre parte dos bens tangíveis da entidade em estudo, ve-

Quadro 1: Variáveis de pesquisa

Índice	Composição do Indicador	Autores
Liquidez Geral	Ativo Circulante + Realizável em Longo Prazo / Passivo Circulante + Exigível a Longo Prazo	Gitman (2010); Assaf Neto (2012).
Endividamento	Passivo Exigível Total / Ativo Total	Gitman (2010); Gropelli, Nikbakht (2006); Ehrhardt, Brigham (2012), Assaf Neto (2012).
Dívida / Patrimônio	Total do Passivo / Total do ativo – Total do passivo	Ehrhardt, Brigham (2012).
ROA	Lucro Líquido / Ativo Total	Gitman (2010); Gropelli, Nikbakht (2006); Ehrhardt, Brigham (2012); Assaf Neto (2012).
ROE	Lucro Líquido / Patrimônio Líquido	Gitman (2010); Gropelli, Nikbakht (2006); Ehrhardt, Brigham (2012); Assaf Neto (2012).
Imobilização de Recursos Permanentes	Ativo Permanente / Exigível a Longo Prazo + Patrimônio Líquido	Assaf Neto (2012).

Fonte: Dados da pesquisa

rificou-se que o saldo de seus bens diminuiu para 45,98% do montante pela depreciação calculada. A baixa de bens por depreciação total, por sua vez, correspondeu a 54,02%, visto que a mesma nunca calculou depreciação por inferência em lei.

A seguir, no Quadro 1, apresentam-se os índices econômicos financeiros a serem analisados no próximo tópico. A escolha destes indicadores se deu pela utilização de contas que tiveram impacto nos resultados da pesquisa, como o ativo permanente, ativo total e resultado patrimonial.

Por conseguinte, a fim de verificar o impacto que a norma traria nos índices econômicos e financeiros da entidade em estudo, apresentam-se no próximo tópico os índices da Tabela 2 calculados.

3. Análise dos Resultados

Nesta seção são apresentados os principais resultados quanto ao estudo realizado na entidade pública com a aplicação da Ipsas 17, a qual trata do ativo imobilizado para entidades públicas Municipais e Federais. Na tabela que segue é apresentada a variação do resultado da entidade caso realizasse os dizeres de tal norma.

A Tabela 2 demonstra o resultado da demonstração das variações patrimoniais do exercício de 2012 da entidade pública em estudo, correspondente a demonstração do resultado do exercício de entidades privadas. Depois de aplicado a norma Ipsas 17, e por ter bens baixados por depreciação total, seu resultado diminuiria 99,20%.

A Tabela 3, que segue, apresenta o saldo do ativo permanente e o saldo patrimonial, que é considerado como o ativo não circulante e o patrimônio líquido em empresas privadas, em que houve alteração de valor pela aplicação da norma Ipsas 17, respectivamente, bem como o total do ativo e o total do passivo antes e depois da aplicação da Ipsas 17 e demais contas do balanço patrimonial.

Com esta tabela, pode-se perceber que, depois de aplicado a norma e com as alterações do ativo permanente e do saldo patrimonial oriundos da depreciação calculada e da baixa de bens por depreciação total, as contas tiveram uma diminuição de 12,51%. Este percentual foi ocasionado pela depreciação feita desde a data disponível para uso do bem até o exercício de 2012. Desta forma, tanto no ativo permanente como no saldo patrimonial diminuiu-se o valor dos bens que foram baixados por terem depreciação total, bem como a depreciação dos demais bens como ajuste de ava-

Tabela 2: Saldo da Demonstração das Variações Patrimoniais – 2012, depois de aplicado a norma IPSAS 17

Resultado patrimonial do exercício antes de aplicado a norma IPSAS 17	R\$ 6.975.571,76
Baixa de bens por depreciação total	R\$ 6.919.843,18
Resultado patrimonial do exercício depois de aplicado a norma IPSAS 17	R\$ 55.728,58

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 3: Balanço Patrimonial – 2012, antes e após a aplicação da norma IPSAS 17

Balanço patrimonial	Antes da aplicação da norma IPSAS 17	Depois da aplicação da norma IPSAS 1
Ativo Financeiro	R\$ 24.120.557,33	R\$ 24.120.557,33
Ativo Permanente	R\$ 135.329.247,24	R\$ 115.360.446,46
Ativo Compensado	R\$ 127.993,74	R\$ 127.993,74
Total do Ativo	R\$ 159.577.798,31	R\$ 139.608.997,53
Passivo Financeiro	R\$ 15.129.870,45	R\$ 15.129.870,45
Passivo Permanente	R\$ 7.465.356,11	R\$ 7.465.356,11
Saldo Patrimonial	R\$ 136.854.578,01	R\$ 116.885.777,23
Passivo Compensado	R\$ 127.993,74	R\$ 127.993,74
Total do Passivo	R\$ 159.577.798,31	R\$ 139.608.997,53

Fonte: Dados da pesquisa

liação patrimonial. Esta depreciação retroativa serviu para trazer o bem ao seu valor presente, considerado, desta forma, como lançamento dentro do patrimônio líquido somente, e não como despesa de depreciação na Demonstração das Variações Patrimoniais – 2012. Esta demonstração, por sua vez, como apresentado na Tabela 2, teve o impacto dos bens baixados por serem caracterizados como perdas no período.

Apresenta-se a seguir a Tabela 4, com os índices econômicos e financeiros calculados sem a aplicação da Ipsas 17 e com a aplicação da Ipsas 17.

Com esta tabela é possível verificar que o índice de liquidez geral apresentou o valor de 10,55 (sem Ipsas 17) e 9,23 (com Ipsas 17), verificando que, caso a entidade em estudo aplicasse a norma Ipsas 17, não comprometeria o índice de liquidez geral desta, visto que os dois índices calculados são

Tabela 4: Índices calculados com a aplicação da IPSAS 17 e sem a aplicação da IPSAS 17

Índice	Sem a aplicação da IPSAS 17	Com a aplicação da IPSAS 17
Liquidez Geral	10,55	9,23
Endividamento	14%	16%
Dívida / Patrimônio	0,17	0,19
ROA	4%	0%
ROE	5%	0%
Imobilização de Recursos Permanentes	94%	93%

Fonte: Dados da pesquisa

superiores a 1. O índice de endividamento é demonstrado pelo percentual de 14 (sem Ipsas 17) e 16 (com Ipsas 17), ou seja, aumentou-se 2% de endividamento.

O índice dívida patrimônio foi de 0,17 (sem Ipsas 17) e 0,19 (com Ipsas 17), ou seja, tem-se 0,17 e 0,19 de dívida por real do patrimônio respectivamente. O ROA, por sua vez, diminui 4% com a aplicação da Ipsas 17, visto a diminuição do lucro líquido do exercício ocasionado pela baixa de bens, bem como o ROE, que diminuiu 5%.

O índice de imobilização de recursos permanentes foi de 94% (sem Ipsas 17) e 93% (com Ipsas 17). Ambos indicam que a entidade possui recursos permanentes para financiar suas aplicações de permanentes, pois não ultrapassaram o percentual de 100%.

Por conseguinte, pode-se perceber que os indicadores econômicos financeiros que se utilizaram de contas patrimoniais não tiveram grande alteração de valor com a aplicação da norma Ipsas 17 e sem a aplicação da norma, visto que a conta do ativo imobilizado é complexa, assim como o saldo patrimonial.

Porém, os indicadores que tiveram em sua composição contas de resultado, retrataram disparadamente a alteração do índice com a aplicação da norma e sem a aplicação desta, visto que pela baixa de bens por depreciação total, o resultado do exercício reduziu-se em 99,20%.

Desta forma, ao realizar a aplicação da Ipsas 17 em empresas públicas federais e municipais, é importante que estas tenham o conhecimento desses resultados, pois será semelhante ao diminuir significativamente o resultado do exercício, e em escala menor, o saldo de seu balanço patrimonial.

4. Considerações Finais

Dado o exposto, conclui-se que o presente estudo atendeu o objetivo que era de identificar os impactos nos índices econômicos e financeiros simulando a implantação da Norma Ipsas 17 em uma empresa pública. Visto que após o levantamento dos bens móveis que tinham cadastro no sistema patrimonial da entidade em estudo, aplicaram-se os dizeres da norma do ativo imobilizado de empresa pública Ipsas 17, realizando o cálculo da depreciação desde a data disponível para uso dos bens, aplicando-se o valor residual de zero e estimando a vida útil do mesmo.

Depois de calculada a depreciação desses bens tangíveis verificou-se que alguns tiveram depreciação total, e, como a administração relatou que após este estágio o mesmo é utilizado até sucatear, foram considerados como baixados no resultado do exercício. E os demais bens tendo sido depreciados parcialmen-

te, continuaram com saldo para depreciação no ativo imobilizado, sendo a despesa de depreciação considerada com ajuste de avaliação no saldo patrimonial.

Com as alterações no balanço patrimonial e no resultado do exercício pela aplicação da Ipsas 17, verificou-se que os índices econômicos financeiros da entidade também tiveram alteração de valor, em que os que envolviam contas de resultado como ROA e ROE, diminuíram consideravelmente neste exercício, porém não comprometeu o patrimônio desta.

Todavia, esta diminuição nos índices econômico financeiros da entidade em estudo não deve ser interpretada como empecilho para a regularização dos bens tangíveis nas demonstrações contábeis de entidades similares, visto que o impacto maior é no ano de aplicação, porém em período seguinte, a normalização das contas será retomada.

Encoraja-se ainda que entidades públicas municipais e federais utilizem desta prática da Ipsas 17, visto que a mesma além de retratar o saldo real dos bens da entidade, atualizando suas demonstrações contábeis aos valores de mercado, possibilita maior comprometimento por parte da administração em registrar, organizar e mensurar de forma correta todos os bens patrimoniais da entidade em sistema compatível. Desta forma, à entidade teria ainda mais controle sobre o imobilizado, que são de valor complexo e pertence ao patrimônio público, seja a nível municipal ou federal.

Por fim, aconselha-se que estudos futuros possam ser realizados em demais tipos de entidades públicas federais ou municipais, além de universidades, a fim de verificar situações diferenciadas ou não, auxiliando para que no ano de aplicação da Ipsas 17, diferentes organizações possam ter o conhecimento prévio de uma simulação dos procedimentos e medidas a serem tomadas para a aplicação desta. Uma vez que, depois de ter a obrigatoriedade desta norma, assim como as demais, verificam-se prazos estabelecidos para a finalização da prática, assim como utilização correta das diretrizes, que após ser implantado e publicado nas demonstrações contábeis, difícil se torna sua reversão.

O ativo imobilizado, por sua vez, não só é uma importante conta no balanço patrimonial de organizações, mas também é a ferramenta de trabalho dos indivíduos desta, o qual sendo organizado, registrado, mantido a valor presente e conservado, só tem a trazer benefícios, tanto para os resultados da empresa, quanto para o trabalho eficaz dos colaboradores da entidade.

Referências

- ALVES, Jorge Luiz; RONCALIO, Michele Patricia. Evidenciação Patrimonial no Estado de Santa Catarina: Desafios e Resultados da Adoção das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. In: Congresso Anpcont, 6, 2012.
- AMARAL, Neuton Alcedir de Lima; BORBA, José Alonso. As Reavaliações de Ativos na Nova Contabilidade Pública: O Caso da Universidade Federal de Santa Catarina. Revista Catarinense da Ciência Contábil - CRCSC - Florianópolis, v. 11, n. 33, p. 35-50, 2012.
- ARRAES, Cleber Barros; OLIVEIRA, Cleuza Lima de; BARCELOS, Kátia Silva Macêdo; QUEIROZ, Ramon Gomes. Implantação dos procedimentos de depreciação e reavaliação de bens móveis: a experiência do poder executivo do Estado do Tocantins. In: VI Congresso Consad de Gestão Pública, Centro de Convenções Ulysses Guimarães, Brasília/DF, 2013.
- Artigo 301 - Regulamento Do Imposto De Renda De 1999 - Decreto 3000/99. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/topicos/11893618/artigo-301-do-decreto-n-3000-de-26-de-marco-de-1999>. Acesso em: 10 de novembro de 2013.

- ASSAF NETO, Alexandre. *Finanças Corporativas e Valor*. 6ª ed. – São Paulo: Atlas, 2012.
- BEZERRA, Francisco Antonio; CORRAR, Luiz J. Utilização da análise fatorial na identificação dos principais indicadores para avaliação de desempenho financeiro: uma aplicação nas empresas de seguros. *Revista Contabilidade e Finanças*, n. 42, p. 50-62, 2006.
- CAIXETA, Carlos Gustavo Fortes; LOPES, Humberto Elias Garcia; BERNARDES, Patricia; CARDOSO, Maria Beatriz Rocha; CARVALHO NETO, Antônio Moreira. Reputação corporativa e desempenho econômico-financeiro: um estudo em cinco grandes grupos empresariais brasileiros. *Revista Eletrônica de Gestão Organizacional*, v. 9, n. 1, p. 86-109, 2011.
- CAMARGOS, Marcos Antônio de; BARBOSA, Francisco Vidal. Análise do desempenho econômico-financeiro e da criação de sinergias em processos de fusões e aquisições do mercado brasileiro ocorridos entre 1995 e 1999. *REGE Revista de Gestão*, v. 12, n. 2, p. 99-115, 2005.
- 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*, v. 8, n. 3, p. 62-81, 2012.
- DANTAS, Claudio Bezerra; ARRUDA, Marcelo Paulo de; PAIVA, Antonio Claudio Noberto; PAULO, Edilson. Depreciação no Serviço Público: Reconhecimento e Evidenciação nas Demonstrações Contábeis dos Estados e Municípios Brasileiros. *Revista de Contabilidade da UFBA*, v. 6, n. 2, p. 56-65, 2012.
- EHRHARDT, Michael C.; BRIGHAM, Eugene F. *Administração Financeira: Teoria e Prática*. São Paulo: Cengage Learning, 2012.
- FRAGOSO, Adriana Rodrigues; MACÊDO, João Marcelo Alves; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; RIBEIRO FILHO, José Francisco; PERDENEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa – IPSAS e NBCTSP. *REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 6, n. 4, p. 434-447, 2012.
- GITMAN, Lawrence J. *Princípios de administração financeira*. 12ª ed. – São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.
- GROPPELLI, Angélico A; NIKBAKHT, Ehsan. *Administração financeira*. 2ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2006.
- HAIR, JR., Josep F.; BABIN, Barry; MONEY, Arthut H.; SAMOUEL, Phillip. *Fundamentos de Métodos de Pesquisa em Administração*. Ribeiro, Lene Belon. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- HARZER, Jorge Harry; SILVA, Júlio César da; COMPAGNONI, Ulir Munsio; SOUZA, Alceu. O impacto da depreciação na gestão dos custos de uma empresa prestadora de serviço público de abastecimento de água frente ao Pronunciamento Técnico 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. In: XII Congresso Internacional de Custos, 2011.
- Instrução Normativa SRF Nº 162, de 31 de dezembro de 1998. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in16298ane1.htm>. Acesso em: 10 de novembro de 2013.
- IPSAS 17. Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. International federation of accountants, Conselho Federal de Contabilidade, Edição 2010. Disponível em: http://www.cfc.org.br/uparq/ipsas2010_web.pdf. Acesso em: 17 de outubro de 2013.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. *Manual de Contabilidade Societária – Aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC*. São Paulo: Atlas, 2010.
- KERLINGER, Fred N. *Metodologia da pesquisa em ciências sociais, um tratamento conceitual*. São Paulo: EDUSP - Editora da Universidade de São Paulo, 1980.
- LOMSKI, Valmor. *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo, Atlas, 146 p. 2005.
- MACHADO, Rosaly; FREYTAG, Daniele; MALISKI, Karla Renata. Mudanças de critério contábil na depreciação no setor Público: um relato dos procedimentos realizados em uma Instituição pública. *Publicatio UEPG: Ciências Sociais Aplicadas*, 20 (1): 99-111, 2012.
- MARTINS, Orleans Silva; MAZER, Lílian Perobon; LUSTOSA, Paulo Roberto Barbosa; PAULO, Edilson. Características e competências dos conselhos de administração de bancos brasileiros e sua relação com seu desempenho financeiro. *Revista Universo Contábil*, v. 8, n. 3, p. 40-61, 2012.
- MARTINS, Tomas Sparano; CRUZ, June Alisson Westarb; CORSO, Jansen Mai Del. O impacto da implementação do Balanced Scorecard no desempenho financeiro. *Gestão & Planejamento-G&P*, v. 12, n. 1, 2011.
- OLAK, Paulo Arnaldo. Bases para a eficácia na aplicação do contrato de gestão nas organizações sociais brasileiras. São Paulo-SP. Tese de Doutorado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.
- QUEIROZ, Igor de Assis Sanderson de; RODRIGUES, Adriano. O Efeito das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) sobre a Aplicabilidade dos Índices de Kohama para Análise de Balanços Patrimoniais da União. *Pensar Contábil*, v. 14, n. 55, p. 24 - 31, 2012.
- QUINTANA, Alexandre Costa; MACHADO, Daiane Pias; QUARESMA, Jozi Cristiane da Costa; MENDES, Roselaine da Cruz. *Contabilidade pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Atlas, 2011.
- RICHARDSON, Roberto Jerry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 2 ed., São Paulo, Atlas, 1989.
- SILVA, Maria Borba de; GRIGOLO, Tânia Maris. *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. 3. ed. Florianópolis: EDUFSC, 2001.
- VIANA, Clilson Castro; TAMER, Carla Macedo Velloso dos Santos; SOARES, Luiz Augusto de Carvalho Francisco; LIMA, Mariomar de Sales. Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 10, n. 20, 2013.