



INSTITUTO POLITÉCNICO
DO PORTO



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO

Mestrado em Contabilidade e Finanças

Depreciações de activos fixos tangíveis

**O impacto da alteração dos métodos de depreciação
nos resultados das entidades**

Mónica Alexandra de Sousa e Moura

**Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em
Contabilidade e Finanças**

Orientadora: Mestre Helena Maria Santos de Oliveira

Porto, 2011



INSTITUTO POLITÉCNICO
DO PORTO



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO

Mestrado em Contabilidade e Finanças

Depreciações de activos fixos tangíveis
O impacto da alteração dos métodos de depreciação
nos resultados das entidades

Aluna: Mónica Alexandra de Sousa e Moura

Orientadora: Mestre Helena Maria Santos de Oliveira

Porto, 2011

RESUMO

O investimento não corrente constante nas demonstrações financeiras é de extrema importância, dado o elevado valor que este significa no total dos investimentos de dada entidade. Sabendo que este investimento terá a duração de médio e longo prazo, ele irá depreciar-se ao longo do tempo, quer pelo uso, quer pela desvalorização.

Assim, quer o valor do investimento efectuado em termos brutos, quer em termos líquidos, reflecte-se na informação financeira que influenciará os utentes na sua tomada de decisões. Neste sentido, pretendemos analisar qual o impacto que os diferentes métodos de depreciação têm no resultado líquido de uma entidade.

Para atingirmos o nosso *target* começaremos por analisar quais os métodos de depreciação preconizados pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e pelo *Internacional Accounting Standards Board* (IASB). Em seguida, investigaremos o tratamento das depreciações em Portugal, quer a nível contabilístico, quer a nível fiscal, e como influenciam o resultado constante das demonstrações financeiras apresentadas pelas entidades. Por último, propomos um estudo de caso, onde se pretende demonstrar a variação dos resultados de três entidades distintas, através da alteração dos métodos de depreciação.

ABSTRACT

The investment on fixed assets in the financial reports is of paramount importance, given its high value on the total investment of an Organization. While this investment will last for medium and long term, it will depreciate over time, either by use or by devaluation.

Thus, whether the value of investment is in gross terms or in net terms, reflected in the financial information that will influence users in their decision making. In this sense, we intend to examine what impact the different depreciation methods have in the net income of an Organization.

However, to achieve our target we will begin by analyzing the depreciation methods recommended by the Financial Accounting Standards Board (FASB) and International Accounting Standards Board (IASB). Next, we will investigate the treatment of depreciation in Portugal at the accounting level and at a fiscal level, and how they influence the financial reports presented by the entities. Finally, we propose a case study, which aims to demonstrate the variation of results in three organizations, through changes in depreciation methods.

AGRADECIMENTOS

Gostaria, em primeiro lugar, de evidenciar que este trabalho beneficiou da preciosa colaboração de várias pessoas e entidades, para as quais e em geral, vai o meu mais profundo agradecimento.

Contudo, e na impossibilidade de poder identificar todas essas pessoas e entidades, quero mostrar a minha gratidão a todos os colegas de profissão e professores do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP) que colaboraram na elaboração desta dissertação.

Quero agradecer de forma muito sincera e particular à Ex.ma Senhora Professora Helena Maria Santos de Oliveira, orientadora da dissertação, o contributo prestado na orientação do presente trabalho, pelo acompanhamento efectivo, pela sua análise crítica sempre pertinente, pela sua exigência, por todo o apoio, motivação e amizade prestados desde o início, assim como, os seus preciosos conhecimentos que tornaram possível e real a elaboração e conclusão do presente trabalho.

Quero agradecer, ainda, à minha família, namorado, amigos e colegas que sempre acreditaram em mim, apoiando-me a motivando-me a não desistir e que foram tolerantes face à minha pouca disponibilidade. Sem esse apoio e carinho não teria sido possível, de todo, concretizar este trabalho.

Não obstante de todos os contributos directos e indirectos, a responsabilidade por quaisquer erros e omissões, nesta dissertação, é exclusivamente minha.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*
- ARB - *American Accounting Bulletins*
- CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
- CIPFA - *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*
- CNC - Comissão de Normalização Contabilística
- DR - Decreto - Regulamentar
- EUA - Estados-Unidos da América
- IAS - *International Accounting Standard*
- IASB - *International Accounting Standards Board*
- IFRS - *International Financial Reporting Standard*
- FASB - *Financial Accounting Standards Board*
- SFAS - *Statement of Financial Accounting Standards*
- SNC - Sistema de Normalização Contabilística
- NCRF - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
- § - Parágrafo

LISTA DE QUADROS E ESQUEMAS

Figura

- 1.1. Exclusões à SFAS 144
- 1.2. Activos fixos detidos para serem mantidos e usados
- 1.3. Activos fixos a serem eliminados, mas não através da venda
- 1.4. Activos fixos a serem eliminados, através da venda
- 1.5. Activos detidos para venda
- 1.6. Sumário da SFAS 144
- 1.7. Equipamentos de emergência
- 1.8. O que influencia as depreciações
- 1.9. Método Straight-line vs Accelerated
- 1.10. Exclusões à IAS 16
- 1.11. Classificação dos activos de acordo com IASB
- 1.12. Identificação dos itens de terrenos, edifícios e equipamentos, de acordo com IAS 16
- 1.13. Valor residual e vida útil - necessidade de revisão anual
- 1.14. Relação entre as depreciações e a obsolescência dos edifícios
- 1.15. Vida útil dos terrenos e respectiva necessidade de depreciação
- 1.16. Razões para optar por um método de depreciação
- 1.17. Exclusões à NCRF 7
- 1.18. Conceitos relevantes para a formação da depreciação
- 1.19. O impacto das depreciações na demonstração dos resultados e no balanço
- 1.20. Substituição de partes de um item do activo fixo tangível
- 1.21. Revalorização dos activos fixos tangíveis e as depreciações

Figura

- 1.22. Cálculo da depreciação
- 1.23. Principais vantagens e desvantagens dos métodos de depreciação
- 1.24. Perdas por imparidade e o seu impacto nas depreciações
- 1.25. Comparação dos normativos contabilísticos das depreciações
- 1.26. Métodos de depreciação aceites fiscalmente
- 1.27. Depreciações aceites para efeitos fiscais
- 2.1. Tipos de delineamentos de pesquisas sem agrupamentos
- 2.2. Tipos de delineamentos de pesquisas com agrupamentos
- 2.3. Mapa de depreciações - Método da linha recta - Entidade A - Ano n
- 2.4. Mapa de depreciações - Método da linha recta - Entidade A - Ano n+1
- 2.5. Mapa de depreciações - Método da linha recta - Entidade A - Ano n+2
- 2.6. Mapa de depreciações - Método do saldo decrescente - Entidade A - Ano n
- 2.7. Mapa de depreciações - Método do saldo decrescente - Entidade A - Ano n+1
- 2.8. Mapa de depreciações - Método do saldo decrescente - Entidade A - Ano n+2
- 2.9. Mapa de depreciações - Método da linha recta - Entidade B - Ano n
- 2.10. Mapa de depreciações - Método da linha recta - Entidade B - Ano n+1
- 2.11. Mapa de depreciações - Método da linha recta - Entidade B - Ano n+2
- 2.12. Mapa de depreciações - Método do saldo decrescente - Entidade B - Ano n
- 2.13. Mapa de depreciações - Método do saldo decrescente - Entidade B - Ano n+1
- 2.14. Mapa de depreciações - Método do saldo decrescente - Entidade B - Ano n+2
- 2.15. Mapa de depreciações - Método da linha recta - Entidade C - Ano n
- 2.16. Mapa de depreciações - Método da linha recta - Entidade C - Ano n+1
- 2.17. Mapa de depreciações - Método da linha recta - Entidade C - Ano n+2

Figura

- 2.18. Mapa de depreciações - Método do saldo decrescente - Entidade C - Ano n
- 2.19. Mapa de depreciações - Método do saldo decrescente - Entidade C - Ano n+1
- 2.20. Mapa de depreciações - Método do saldo decrescente - Entidade C - Ano n+2
- 2.21. Dados resumo com base no Método da linha recta
- 2.22. Dados resumo com base no Método do saldo decrescente
- 2.23. Diminuição dos resultados (em %) decorrente da aplicação do Método da linha recta
- 2.24. Diminuição dos resultados (em %) decorrente da aplicação do Método do saldo decrescente

ÍNDICE

Resumo / Abstract	iii
Agradecimentos	v
Lista de abreviaturas e siglas	vi
Lista de quadros e esquemas	vii
Índice	
Introdução	1
Capítulo I - Revisão da literatura	3
1. Normativos contabilísticos das depreciações	4
1.1. <i>Financial Accounting Standards Board</i>	4
1.1.1. <i>Statement of Financial Accounting Standard 144</i>	5
1.1.1.1. Razões da escolha do <i>Financial Accounting Standards Board</i>	5
1.1.1.2. Análise da <i>Statement of Financial Accounting Standard 144</i>	6
1.1.1.2.1. Objectivos	6
1.1.1.2.2. Exclusões	6
1.1.1.2.3. Enquadramento da SFAS 144	7
1.1.1.2.4. Depreciações	8
1.1.1.2.5. Principais conclusões da SFAS 144	12
1.1.2. <i>Accounting Research Bulletin 43</i>	14
1.1.2.1. Razões da escolha do <i>American Institute of Certified Public Accountants</i>	14
1.1.2.2. Análise do <i>Accounting Research Bulletin 43</i>	15
1.1.2.2.1. Depreciações	15
1.1.2.3. Principais conclusões do ARB 43	22
1.1.3. Principais conclusões do <i>Financial Accounting Standards Board</i>	23
1.2. <i>International Accounting Standards Board</i>	24
1.2.1. <i>International Accounting Standard 16</i>	24

1.2.1.1. Razões da escolha do <i>International Accounting Standards Board</i>	24
1.2.1.2. Análise da <i>International Accounting Standard 16</i>	26
1.2.1.2.1. Objectivo	26
1.2.1.2.2. Exclusões	27
1.2.1.2.3. Conceitos relevantes	28
1.2.1.2.4. Depreciações	30
1.2.2. <i>International Accounting Standard 36</i>	44
1.2.3. Principais conclusões do <i>International Accounting Standards Board</i>	46
1.3. Comissão de Normalização Contabilística	47
1.3.1. Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7	47
1.3.1.1. Razões da escolha da Comissão de Normalização Contabilística	47
1.3.1.2. Análise da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7	48
1.3.1.2.1. O que esteve na base da NCRF 7	49
1.3.1.2.2. Objectivo	49
1.3.1.2.3. Exclusões	50
1.3.1.2.4. Conceitos relevantes	50
1.3.1.2.5. Depreciações	53
1.3.2. Norma Contabilística e de Relato Financeiro 12	67
1.3.3. Principais conclusões da Comissão de Normalização Contabilística	68
1.4. Comparação dos normativos contabilísticos	69
2. Normativos fiscais das depreciações em Portugal	74
2.1. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e o Decreto-Regulamentar n.º 25/2009	74
2.1.1. Razões da escolha do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009	74
2.1.2. Análise do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009	74
2.2. Principais conclusões sobre a perspectiva fiscal em Portugal	93

3. Considerações finais	95
Capítulo II - Estudo de caso	98
1. A importância da análise através do estudo de caso	99
2. O estudo de caso	101
2.1. Objectivos a alcançar e metodologia a seguir	101
2.2. Os dados das entidades	102
2.3. A análise dos dados das entidades	116
3. Considerações finais	119
Conclusões finais	121
Bibliografia	123

INTRODUÇÃO

A sociedade actual está em constante mutação, não só devido às novas tecnologias, alterações culturais, climáticas e demográficas, mas também devido às constantes modificações verificadas na economia mundial.

Deparámo-nos, pois, perante um mercado onde as relações sociais se estendem à escala global, os acontecimentos locais são, cada vez mais, influenciados por acontecimentos que ocorrem em locais muito distantes e a pressão competitiva das entidades instaladas no mercado e de novos concorrentes é cada vez maior.

A contabilidade, como ciência evolutiva que é, não fica à margem desta incessante modificação mundial. O que se tem verificado, aliás, é um esforço por parte dos profissionais, dos peritos e, dos organismos normalizadores no sentido de reunir esforços para que esta ciência acompanhe a evolução a que assistimos.

As entidades, por seu lado, sentem a necessidade de atrair mais e melhores investidores, para fomentarem a sua actividade. No entanto, para que isso se concretize, têm que apresentar (para além de outras características) resultados minimamente apelativos nas suas demonstrações financeiras. Das variáveis que influenciam os resultados, seleccionamos as depreciações para serem objecto de análise.

Os diversos métodos de depreciação existentes originam diferentes impactos nos resultados a apresentar pelas entidades. Assim, a opção por um método de depreciação, em detrimento de outro, pode ser o suficiente para aumentar o interesse de potenciais investidores na entidade.

Face ao exposto, parece-nos que a análise dos métodos de depreciação é uma temática da máxima relevância. Ora, para fazermos o estudo da mesma, dividimos o nosso trabalho em dois capítulos essenciais.

No primeiro capítulo, denominado revisão da literatura, procederemos à análise dos normativos contabilísticos do *Financial Accounting Standards Board*, do *International Accounting Standards Board* e da Comissão de Normalização Contabilística; e analisaremos as principais diferenças e semelhanças entre eles. Por último, e pelo facto de não podermos dissociar a contabilidade da fiscalidade, analisamos sucintamente os normativos fiscais em Portugal.

No segundo capítulo, estudo de caso, propomos a observação de dados de três entidades distintas que têm em comum o facto de estarem disponíveis os seus mapas de depreciações (e os seus resultados), em três períodos distintos. São estes valores, que nos permitirão verificar, através de evidências concretas, como e quanto podem os resultados variar, face a escolha dos métodos de depreciação.

Finalizamos o nosso trabalho com a apresentação das principais conclusões relativas ao estudo efectuado, bem como com sugestões e propostas que consideramos mais relevantes sobre este tema.

A relevância, extensão e complexidade do tema, a par da literatura e da *praxis* existentes sobre esta temática contribuíram, de forma significativa, para restringir a abrangência do presente trabalho e permanecerão para investigação futura.

Capítulo I

Revisão da literatura

"(...) IASB é responsável pelos principais esforços a
nível mundial de harmonização contabilística (...)"

Rodrigues, Lúcia Lima; Pereira, Ana Alexandra Caria (2004, p.87)

1. Normativos contabilísticos das depreciações

O fenómeno da globalização, que se tem intensificado nos últimos dois séculos, permitiu por um lado a troca de informações cada vez mais rápida e atempada, mas por outro criou a necessidade de a mesma se encontrar cada vez mais disponível e acessível.

Neste contexto, a informação relevante deixou de ser aquela que se encontra "guardada a sete chaves" nas entidades, para passar a ser aquela que é disponibilizada aos utilizadores, para que estes a possam consultar e utilizar da forma que lhes é mais proveitosa.

1.1. *Financial Accounting Standards Board*

Nos Estados Unidos da América, contrariamente ao que acontecia até à relativamente pouco tempo na maioria dos países da Europa, é comum as poupanças das famílias serem investidas nos capitais das entidades. Esta situação fica, em grande parte a dever-se, não só a uma questão cultural, mas também ao facto de existirem organismos normalizadores nacionais credíveis que emitem normas contabilísticas que estão na base da informação financeira que é disponibilizada aos investidores.

Bragg, Steven M. (2011) em "*Interpretation and application of Generally Accepted Accounting Principles*" considera que nem todos os princípios contabilísticos geralmente aceites resultam de um processo deliberativo e da emissão de normas. Existem, portanto, alguns princípios e práticas que são aceites como válidos, mas não se encontram formalmente definidos como normas. O autor apresenta como exemplo desta situação os métodos de depreciação *straight-line* e o *declining balance*, cujo uso apesar de não ser obrigatório, é notório pelo facto de existirem registos dos mesmos, desde longa data. Esta opinião é partilhada, também, por Barry, J. Epstein e Saafir, Nadira M. (2010) em "*GAAP Practical implementation guide and workbook*".

Ora tendo como ponto de partida estas opiniões, decidimos aprofundar o que de mais relevante os principais organismos normalizadores nos EUA dizem sobre as depreciações. Esta secção divide-se, assim, em duas partes distintas. Primeiro estudaremos o que o *Financial Accounting Standard Board* (FASB), através da *Statement of Financial Accounting Standard* (SFAS) 144, refere sobre as depreciações. E em seguida analisaremos o que o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), através do *American Research Bulletin* (ARB) 43, preconiza no âmbito da mesma temática.

1.1.1. *Statement of Financial Accounting Standard 144*

1.1.1.1. *Razões da escolha do Financial Accounting Standards Board*

O *Financial Accounting Standards Board* é um dos organismos normalizadores¹ mais relevantes nos EUA. Em breves linhas podemos dizer que o FASB é, portanto, um organismo não governamental que idealiza, produz e divulga as normas de contabilidade e relato financeiro aplicáveis nos EUA, para entidades não governamentais.

A importância do FASB deve-se, primordialmente, ao contributo que este organismo tem dado para o desenvolvimento da contabilidade. No entanto, as expectativas quanto às contribuições futuras são bastante altas, uma vez que, de acordo com Cain, A. (2008) e parafraseando Robert Herz², o próximo objectivo do FASB é a criação de normas contabilísticas comuns de elevada qualidade, que sejam úteis no relato financeiro e que permitam a comparabilidade das demonstrações financeiras nos mercados de capitais.

Ora tendo em consideração que este organismo já se dedica ao estudo e desenvolvimento de normas contabilísticas desde 1973 e que pretende, a par do *Internacional Accounting Standard Board* (IASB), contribuir para o desenvolvimento da harmonização contabilística a nível mundial, consideramos que é essencial, para o estudo das depreciações, analisar o que este organismo estabelece sobre as mesmas.

¹ Existindo, no entanto outros como: *American Institute of Certified Public Accountants* (de que falaremos mais adiante) e *Securities and Exchange Commission*.

² Responsável máximo do FASB, na altura em que o artigo foi escrito.

O enquadramento abaixo debruça-se, portanto, sobre a *Statement Financial Accounting Standard* (SFAS) 144, nos respectivos pontos que consideramos essenciais para o estudo das depreciações.

1.1.1.2. Análise da Statement of Financial Accounting Standard 144

1.1.1.2.1. Objectivos

A SFAS 144 debruça-se sobre a contabilização de duas temáticas distintas:

- Imparidade;
- Alienação de activos fixos.

1.1.1.2.2. Exclusões

O parágrafo(§) 5 da SFAS 144 indica que a mesma não se aplica a:

- Relações duradouras com instituições financeiras (de que são exemplo os depósitos de bens intangíveis);
- Instrumentos financeiros (que podem incluir investimentos em valores mobiliários);
- Políticas de diferimento dos custos de aquisição;
- Activos por impostos diferidos;
- Propriedades de gás e petróleo não provadas que estão a ser contabilizadas utilizando o método dos esforços bem sucedidos na contabilidade.

De acordo com Rawat, D.S. em "*Comparison of Indian Accounting Standards (AS-6) and US GAAP (ARB 43)*" os US GAAP excluem, os seguintes activos, de serem depreciados:

- Florestas e plantações;
- Despesas de investigação e desenvolvimento;
- *Goodwill*;
- Desperdiço de recursos, recursos minerais e gás natural;
- Stock vivo como: gado, agricultura.

A SFAS 144, não se aplica, ainda, aos activos cuja contabilização se encontra prevista nas seguintes normas:

SFAS 44	<i>Accounting for intangible assets of motor carriers</i>
SFAS 50	<i>Record and music industry</i>
SFAS 63	<i>Broadcasters</i>
SFAS 86	<i>Accounting for the costs of computer software to be sold, leased or otherwise marketed</i>
SFAS 90	<i>Accounting for abandonments and disallowances of plants costs</i>
SFAS 142	<i>Goodwill and other intangible assets</i>

Figura 1.1. - Exclusões à SFAS 144

(Fonte adaptada da SFAS 144)

1.1.1.2.3. Enquadramento da SFAS 144

A SFAS 144 encontra-se subdividida nos seguintes pontos:

- Activos fixos detidos para serem mantidos e usados;
- Activos fixos a serem eliminados, mas não através da venda;
- Activos fixos a serem eliminados, através da venda;
- Relato dos activos fixos e grupos de activos disponíveis para venda (que foram seleccionados).

Tendo em consideração a subdivisão apresentada, o que nos propormos verificar, é quais os pontos da SFAS 144 relativos às depreciações.

1.1.1.2.4. Depreciações

Activos fixos detidos para serem mantidos e usados

De acordo com o §15 da SFAS 144 sempre que é reconhecida uma perda por imparidade a quantia escriturada do activo correspondente deve ser ajustada. Ora, este novo valor passa a ser a base para o cálculo das depreciações, até ao final da respectiva vida útil do bem. Simplificando, podemos dizer então que:

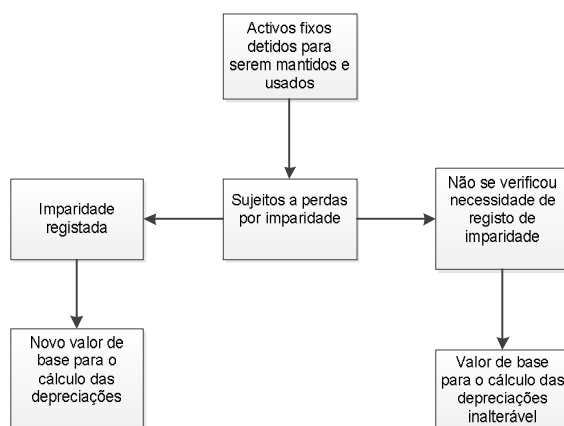


Figura 1.2. - Activos fixos detidos para serem mantido e usados

(Fonte adaptada da SFAS 144)

Para Santos, José Luiz dos; Machado, Nilson Perinazzo; Scchmidt, Paulo (2003) em "Teste de *Imparment* para activos de longa duração: tratamento contábil de acordo com SFAS 144" a redução do valor escriturado, preconizada pela SFAS 144, produz efeitos diferenciados nos resultados apresentado pelas entidades³.

³ Isto tendo em consideração as práticas contabilísticas utilizadas antes da SFAS 144.

Em nossa opinião, consideramos que o relevante neste § da norma é que a diminuição dos valores dos activos, por via das imparidades, reflecte-se nas depreciações, uma vez que o valor de base das mesmas diminuiu. A principal ideia é, portanto, ajustar o valor do custo do activo, para que a depreciação seja, também, a que melhor reflecte o desgaste do mesmo.

Activos fixos a serem eliminados, mas não através da venda

O §28 da SFAS 144 remete-nos para a situação de abandono de uso de um activo. Assim, nos casos em que a entidade prevê que vai abandonar um bem e essa situação aconteça antes do final de a vida útil inicial estimada do mesmo, as depreciações devem ser revistas, de acordo com a *Accounting Principles Board Opinion 20 - Accounting Changes*⁴, de forma a reflectirem a diminuição dada à vida útil do bem.

O anexo B, da SFAS 144, no seu § B52 clarifica que a revisão das depreciações deve ser feita quer em relação à sua estimativa, quer em relação ao método, conforme a *Accounting Principles Board Opinion 20 - Accounting Changes*.

O mesmo anexo B no § B63 especifica que os activos a serem eliminados, mas não através da venda devem continuar a ser classificados como activos fixos detidos para serem mantidos e usados até que ocorra o seu abandono, troca ou sejam distribuídos. Sendo assim, estão sujeitos a depreciações, enquanto a eliminação não ocorrer.

Em "*When good assets go bad*" Soroosh, Jalal e Ciesielski, Jack T. (2002) consideram que se um activo for abandonado antes do final de sua vida útil, os gastos com a depreciação devem continuar a ser reconhecidos até o final da sua vida útil. Assim, se uma entidade vai aproveitar a utilidade do activo, deve ser feito o registo do custo de utilização desse activo, através da depreciação no período de tempo determinado.

⁴ Que não será objecto de estudo. No entanto, no seu § 9 diz que as mudanças nos princípios contabilísticos são múltiplas e variadas e exemplifica dizendo que é possível alterar o método de depreciação para activos previamente reconhecidos mudando do *declined balanced* método para o *straight-line* método.

Consideramos que o objectivo deste § da SFAS 144 é que as depreciações não sejam calculadas para além da vida útil do bem, quando o mesmo seja abandonado antes da sua vida útil estimada inicial e portanto se propõe que as mesmas sejam ajustadas. No entanto, enquanto os activos não são abandonados, consideram-se como activos fixos detidos para serem mantidos e usados, pelo que têm de ter o mesmo tratamento que estes, ou seja, sujeitos a depreciações. Ora vejamos:

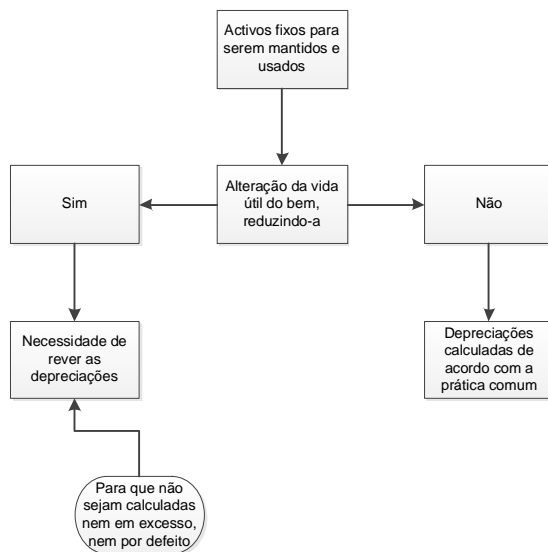


Figura 1.3. - Activos fixos a serem eliminados, mas não através da venda

(Fonte adaptada da SFAS 144)

Activos fixos a serem eliminados, através da venda

No §34 da SFAS 144 é-nos dito que os activos detidos com o objectivo de serem eliminados, através da venda, não devem ser depreciados, quando classificados como activos detidos para venda⁵. Esquemáticamente podemos dizer então que:

⁵ Os critérios para que um activo seja classificado como detido para venda estão no § 30 da SFAS 144.

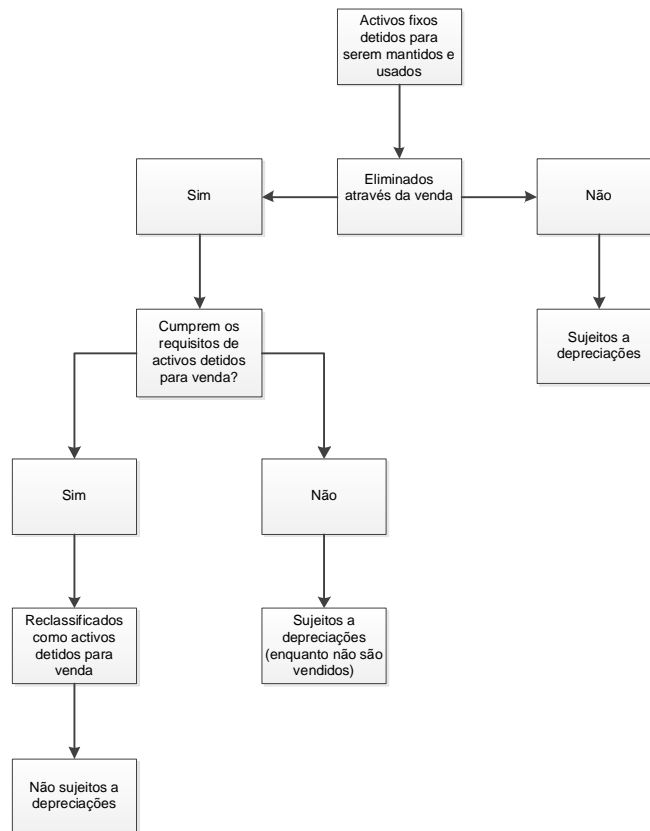


Figura 1.4. - Activos fixos a serem eliminados, através da venda

(Fonte adaptada da SFAS 144)

O anexo B, da SFAS 144, no seu § B83 clarifica que um activo deixa de estar sujeito a depreciações sempre que seja classificado como detido para venda e mensurado pelo mais baixo dos valores - quantia escriturada ou justo valor menos o custo de vender o activo. Esta mensuração é incompatível com a depreciação, uma vez que a contabilidade de um activo detido para venda se traduz mais num processo de avaliação, do que num processo de atribuição.

Esta posição do FASB relativa aos activos detidos para venda encontra-se clarificada na *Proposed FASB Staff Position no. FAS 144-c* na qual se clarifica que a depreciação de activos é inconsistente, quando os mesmos cumpram os critérios de classificação de detidos para venda, isto porque, a classificação dos activos como detidos para venda consiste num processo de avaliação, sendo que a depreciação é incompatível com esse processo.

Quando um activo se encontra classificado como detido para venda e a mesma não se concretiza, de acordo com o §38 da SFAS 144, este deve ser reclassificado como activo detido para ser mantido e usado, ora vejamos:

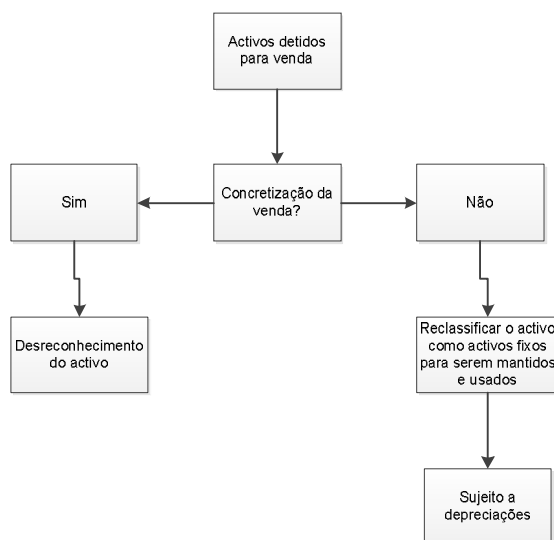


Figura 1.5. - Activos detidos para venda

(Fonte adaptada da SFAS 144)

Entendemos, face aos expostos, que com este § a SFAS 144 quis precaver contra as situações de vendas de activos que não são concretizadas. Assim, aponta-se como sugestão a reclassificação dos activos para que se identifique o facto de os mesmos já não se encontrarem disponíveis para venda, mas que serão mantidos na entidade, passando a ser sujeitos a depreciações.

1.1.1.2.5. Principais conclusões da SFAS 144

A *Statement of Financial Accounting Standard 144* não se debruça sobre as depreciações propriamente ditas, mas faz referência a algumas especificidades sobre as mesmas. Os pontos fundamentais da norma são, portanto, as imparidades e a alienação dos activos.

Os activos detidos para serem mantidos e usados são sujeitos a depreciação, no entanto, o valor da mesma pode alterar, caso a quantia escriturada esteja com imparidade.

Quando nos activos detidos para serem mantidos e usados existe uma alteração da vida útil inicial do bem, passando esta para inferior, as depreciações devem ser revistas, para que não sejam calculadas nem em excesso, nem em defeito.

Sempre que uma entidade tenha a intenção de alienar os activos detidos para serem mantidos e usados e respeite os critérios de activos detidos para venda, estes devem ser reclassificados como tal, deixando de estar sujeitos a depreciações.

Em esquema final, podemos dizer apenas que:

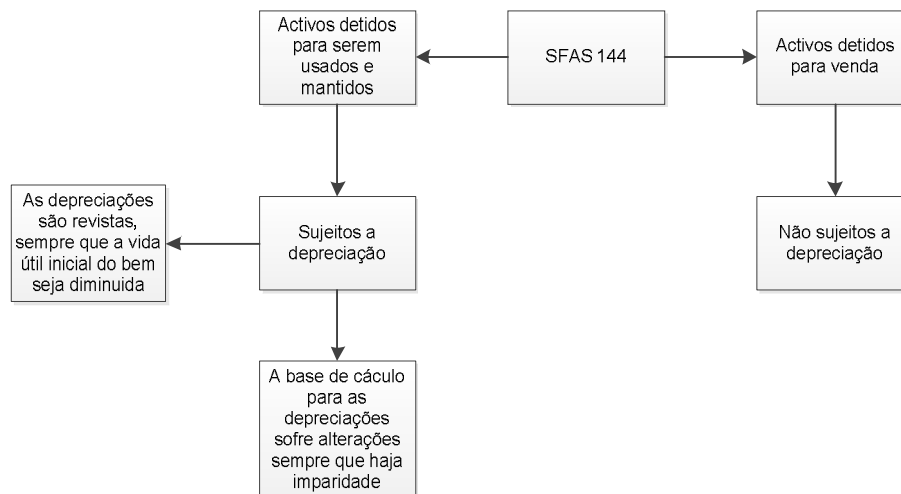


Figura 1.6. - Sumário da SFAS 144

(Fonte própria)

Por último, queremos chamar a atenção para uma das limitações com que nos deparamos no estudo desta SFAS, que se traduziu no facto de a maioria dos artigos que se debruçam sobre a mesma, apenas estudam a vertente da imparidade de activos, deixando de lado as depreciações.

1.1.2. *Accounting Research Bulletin 43*

1.1.2.1. *Razões da escolha do American Institute of Certified Public Accountants*

O *American Institute of Certified Public Accountants*⁶ é a par do FASB, e tal como já foi referido, um dos principais organismos americanos que se dedica ao estudo e emissão de normas, contribuindo, também, para o desenvolvimento da Contabilidade.

Os *Accounting Research Bulletins* (ARB) surgiram, conforme prefácio do ARB 43, não só devido à necessidade de clarificar algumas divergências que existiam nos procedimentos contabilísticos, mas também para fazer face ao crescente interesse dos utilizadores na informação financeira das entidades.

Por este motivo, o *American Institute of Certified Public Accountants* efectuou estudos, pesquisas e análises sobre temáticas contabilísticas problemáticas que foram posteriormente dadas a conhecer através dos *Accounting Research Bulletins*.

A data de publicitação dos *Accounting Research Bulletins* situa-se, maioritariamente, nos finais da primeira metade do Século XX. Por este motivo, alguns destes documentos foram ficando desactualizados. Assim, o ARB 43 condensa aqueles que se encontram actualmente em utilização (tendo sido sujeitos a algumas correcções e revisões), fazendo a separação das temáticas por capítulos.

O capítulo 9 do ARB 43 denomina-se depreciações, e será objecto de análise, em seguida, dado ser esta a temática fulcral do nosso trabalho.

⁶ Na altura da sua constituição denominado apenas por *American Institute of Accountants*.

1.1.2.2. *Análise do Accounting Research Bulletin 43*

1.1.2.2.1. *Depreciações*

Necessidade de substituição dos edifícios e equipamentos?

No § 4 da secção A da ARB 43 é-nos dito que o organismo emissor do ARB considera adequado providenciar a substituição do edifício e equipamentos da entidade, tendo em conta a variação dos preços no mercado⁷.

Na opinião de Radu, Baudula (2008) em "*Determining the optimum moment to replace the depreciable tangible assets*" o momento mais relevante na modernização do processo produtivo é a determinação do momento óptimo para a substituição do equipamento. Defende o autor, que esse momento será quando o equipamento existente nos departamentos da entidade já não se justifica do ponto de vista económico⁸.

Em nossa opinião, este § da ARB quer evidenciar dois pontos essenciais. Por um lado, o facto de a utilização dos edifícios e equipamentos, por muito cuidada que seja, provocar sempre desgaste nos mesmos. E por outro lado, preocupa-se com a necessidade de se providenciar uma quantia que permite a substituição dos edifícios e equipamentos que pelo uso foram ficando obsoletos - as depreciações.

⁷ Consideramos relevante esclarecer, que as ARB foram elaborados num período compreendido entre a Segunda Guerra Mundial e o os anos que a sucederam. Por este motivo, existia muita instabilidade nos preços, nomeadamente nos EUA uma elevada inflação.

⁸ Existem, no entanto, autores que têm opiniões diferentes deste, como por exemplo Kaufmann que considera relevante a substituição dos equipamentos quando os gastos com serviços e funcionamento sejam superiores às despesas totais actualizadas.

Mensuração dos terrenos, edifícios e equipamentos

No § 1 da secção B da ARB 43 diz-nos que os terrenos, edifícios e equipamentos não devem ser mesurados na contabilidade com base no mercado ou no valor actual dos bens, uma vez que estes são superiores ao custo.

Sá, Lopes António (2006) em "Falsos lucros e depreciações" defende que tomar por base o custo histórico para depreciar os activos é mentir em relação ao que na prática irá ocorrer, pois os activos não se renovam de acordo com os preços de custo, mas sim com os de reposição, ou seja, o valor da futura compra de um novo activo.

Este § da ARB é, em nossa opinião, bastante claro, uma vez que repercute, quer nos profissionais, quer nos utilizadores da informação financeira, o facto de o valor que será sujeito a depreciações não será alvo de mutações, tendo-se optado pelo custo do bem, para servir de suporte ao cálculo das depreciações. Apesar da posição defendida pelo ARB somos da opinião que em economias inflacionistas o valor a considerar para efeito do cálculo das depreciações não permitirá a substituição do activo por um novo, quando o activo usado estiver totalmente depreciado.

Métodos de depreciação

Equipamentos de emergência (com certificado)

De acordo com o § 1 da secção C da ARB 43, os equipamentos de emergência, desde que tenham certificado, podem ser depreciados em 60 meses, para efeitos de pagamentos de impostos.

Na maioria dos casos, estes equipamentos apresentam valores bastante significativos e as entidades têm de decidir se optam por depreciar os equipamentos com certificado nos 60 meses permitidos para efeitos fiscais, ou se os depreciam juntamente com os restantes equipamentos que não têm certificados.

Esclarece ainda, a propósito dos equipamentos de emergência, o § 4 e 9 da secção C da ARB 43, que as depreciações para efeitos fiscais não devem ser seguidas a nível contabilístico, se entrarem em conflito com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Regra geral, e ainda de acordo com os mesmos § da ARB 43, os resultados obtidos, para efeitos fiscais, não são significativamente diferentes dos obtidos contabilisticamente, pelo que há vantagens práticas em calcular as depreciações de acordo com a óptica fiscal.

Emigh, Jacqueline (1999) em “*Depreciation and amortization*” considera que os princípios contabilísticos geralmente aceites permitem que as entidades utilizem determinados métodos de depreciação para efeitos fiscais e outros para apresentar os resultados aos investidores. O autor defende que perante a administração fiscal a entidade deseja aumentar o valor das depreciações anuais, para que o valor das deduções no resultado seja considerável, diminuindo, assim, o imposto a pagar. No entanto, perante os investidores, o importante é mostrar bons resultados, logo o objectivo é diluir as depreciações ao longo do tempo, independentemente de esse facto ocultar aos investidores quais os verdadeiros gastos da entidade.

Em nossa opinião, a ARB divide os equipamentos de emergência em duas categorias distintas e a depreciação baseia-se nessa subdivisão, vejamos:

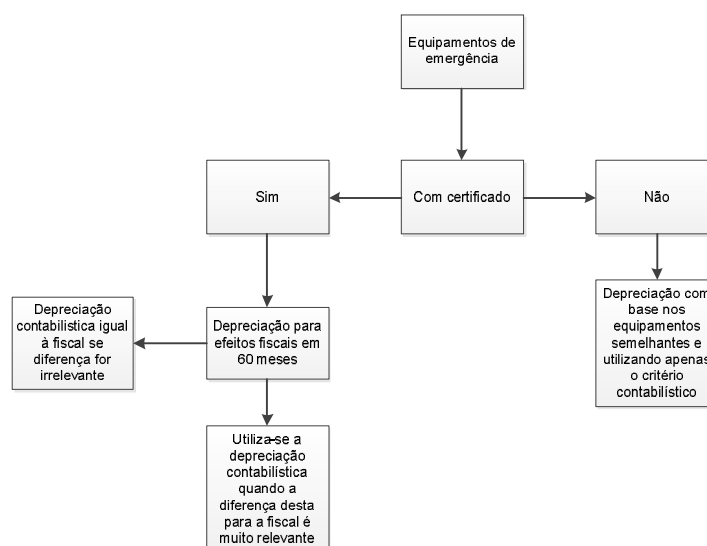


Figura 1.7. - Equipamentos de emergência

(Fonte adaptada da ARB 43)

Outros equipamentos

De acordo com o § 5 secção C da ARB 43 o custo de um equipamento que faz parte de um processo produtivo contribui para o custo do produto, durante a sua vida útil. Os princípios contabilísticos geralmente aceites consideram, portanto, que o custo do equipamento deve ser repercutido, tanto equitativamente quanto possível, durante a sua vida útil.

Em "*Peculiarities of tangible fixed assets accounting*" Mykolaitiene et al. (2010) fazem referência ao facto de a utilização dos activos fixos não contribuir apenas para os lucros da entidade, mas também para o aumento das suas despesas. Ora, se por um lado os activos contribuem para o processo produtivo (e portanto aumentam o valor deste), por outro desvalorizam-se à medida que são utilizados, surgindo daí a necessidade de os mesmos serem depreciados.

Em nossa opinião, esta dualidade apresentada pelo § 5 da ARB 43 é bastante curiosa. Ora, quando uma entidade tem um processo produtivo, os activos vão ajudar na produção do produto, vão aumentar o valor do mesmo e, consecutivamente, os benefícios económicos futuros da empresa, no entanto, essa contribuição vai fazer com que os mesmos activos percam valor e daí surge a necessidade de ser substituídos, para continuarem a contribuir positivamente para a produção. Nas entidades em que não há processos produtivos, os bens encontram-se na mesma situação daqueles que contribuem para os processos produtivos, pelo que são as depreciações que, ao aumentar os gastos das entidades, vão permitir que os activos sejam substituídos, oportunamente.

Contabilizar uma depreciação é, de acordo com o § 5 da secção C do ARB 43, um sistema que permite distribuir o custo dos activos fixos menos o valor residual (se existir) pelos anos de vida útil estimada de um bem ou conjunto de bens, de forma sistemática e racional. Este é, portanto, um processo de atribuição e não de valorização.

Para Scharf, Luciano et al. (2008) em "A depreciação e a capacidade informativa das notas explicativas e quadros suplementares" o reconhecimento pecuniário do desgaste (quer natural, quer oriundo do uso contínuo, quer decorrente da obsolescência tecnológica) ocorrido nas instalações, máquinas e equipamentos é denominado depreciação. Estes activos têm, na opinião dos autores, uma determinada vida útil que é definida, geralmente, de acordo com as especificações do fabricante, ou na ausência destas, através de estimativas de engenheiros, técnicos e especialistas que ponderam causas físicas e funcionais que afectarão os activos em questão.

De acordo com Rawat, D.S. em "*Comparison of Indian Accounting Standards (AS-6) and US GAAP (ARB-43)*" as depreciações calculam-se com base nas seguintes variáveis:

- Custo histórico ou outro montante que o substitua, tal como a quantia reavaliada;
- Vida útil estimada do activo;
- Valor residual estimado do activo.

Na nossa opinião, as depreciações são fortemente influenciadas pelas seguintes pontos:

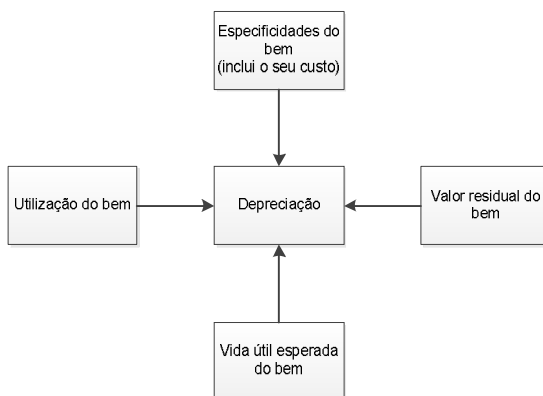


Figura 1.8. - O que influencia as depreciações
(Fonte própria)

As depreciações reflectem, grosso modo, o desgaste do bem, pelo que as características únicas de cada bem, juntamente com o modo como este é utilizado influenciam, a par do valor residual e da vida útil esperada, a depreciação do activo. Tendo em conta as variáveis apresentadas e após as mesmas se encontrarem devidamente definidas é necessário fazer a opção por um método de depreciação.

De acordo com o § 5 secção C da ARB 43, o método de depreciação *declining-balance*⁹ é um dos que melhor preenche as características de sistemático e racional. Isto porque, permite uma distribuição bastante satisfatória dos custos, quer nos casos em que a produção expectável é alta, quer quando os lucros esperados gerados pelo activo forem relativamente altos, durante a vida útil esperada do activo, e por último quando existe a tendência para que a taxa de manutenção do activo seja mais elevada (geralmente nos últimos anos da sua vida útil).

Este não é, no entanto, o único método que permite a obtenção de resultados satisfatórios, existem outros que o fazem tal como o método *sum of the years digits*¹⁰, de acordo § 5 secção C da ARB 43.

Rawat, D.S. em "*Comparison of Indian Accounting Standards (AS-6) and US GAAP (ARB-43)*" considera que os principais métodos de depreciação preconizados pelos US GAAP são:

- *Straight-line* (de acordo com este método as despesas com depreciação registam-se uniformemente durante a vida útil do activo);
- *Accelerated* (as depreciações são maiores nos primeiros anos de vida útil do activo e inferiores nos últimos anos);

Estes são, também os métodos considerados por Chasteen, Lanny G. et al. (1998) em *Intermediate Accounting*, a par do método de depreciação *production or used*¹¹.

De acordo com "*Benefits of changing depreciation methods: straight-line to accelerated*"¹² os benefícios da utilização do método "*accelerated*" são bastante evidentes, o que se demonstram pelo facto do método "*straight-line*" dividir o gasto de igual forma durante a vida útil do activo, contrariamente ao que se efectua no primeiro método, onde as maiores depreciações são registadas no início da vida útil do bem e mais as pequenas no final da sua vida útil. Defende o autor, que a troca entre os diferentes métodos de

⁹ De acordo com Kieso, Donal D. et al. (2004) em "*Intermediate Accounting*" este método utiliza uma taxa de depreciação (expressa em percentagem) que é a soma múltipla do método straight line.

¹⁰ Este método resulta, de acordo com Kieso, Donal D. et al. (2004) em "*Intermediate Accounting*" de uma depreciação decrescente baseada numa fracção decrescente do custo do activo menos o seu valor residual. Cada fracção utiliza a soma dos anos de vida útil como denominador e os anos de vida útil remanescentes como numerador. O numerador decresce todos os anos, sendo que o denominador mantém-se.

¹¹ Cujas depreciações são calculadas com base na produção ou actividade gerada pelo activo, durante o período.

¹² In <http://www.marietta.edu/~catalant/Project4Acct3>

depreciação permite por um lado a apresentação de demonstrações financeiras com bons crescimentos e por outro lado usufruir de benefícios fiscais.

Em "*Dynamic tax depreciation strategies*" Waegenare e Wielhouwer (2008) defendem que as taxas de depreciação escolhidas por motivo de pagamento de impostos afectam o momento em que os mesmos vão ser pagos e, conseqüentemente, vão afectar o valor actual dos projectos de investimento, bem como influenciar, significativamente, o valor da empresa.

Kieso, Donal D. et al. (2004) em "*Intermediate Accounting*" consideram que de acordo com os US GAAP a entidade é livre para adoptar o método de depreciação que mais lhe convier, ou mesmo fazer um à sua medida. A única exigência feita, na opinião dos autores, é que esse método deve estar relacionado com o custo do activo e com a sua vida útil, devendo ser sistemático e racional. De acordo com os autores, os métodos de depreciação, pelo facto de serem diferentes e de as estimativas associadas a estes (tais como valor residual e vida útil) variarem de entidade para entidade, têm um impacto significativo nas demonstrações financeiras das entidades e dificultam a comparação entre as mesmas.

Face ao exposto pelo ARB 43, consideramos que este apenas se limitou a exemplificar alguns dos métodos de depreciação que são aceites, pelo que é nosso entender que não foi a sua principal preocupação enumerá-los, nem explicá-los. Assim, foi através da análise de artigos de especialista e estudiosos sobre a contabilidade que percebemos, mais concretamente, quais os métodos de depreciação mais usados:

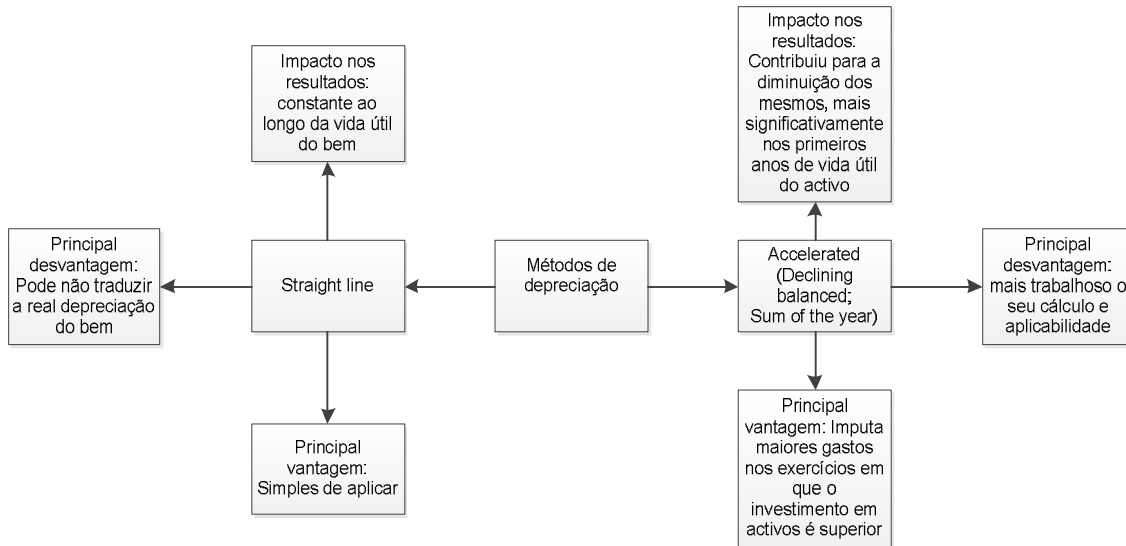


Figura 1.9. - Método *Straight-line* vs *Accelerated*

(Fonte própria)

1.1.2.3. Principais conclusões do ARB 43

O ARB 43 evidencia, nos seus primeiros pontos do capítulo 9, a necessidade de haver uma preocupação com o desgaste que ocorre nos activos de uma entidade, que levará à necessidade de os mesmos serem substituídos. Ora é neste contexto que surge a necessidade de constituição da depreciação.

Os equipamentos de emergência merecem, no âmbito do ARB, uma preocupação especial. Ora as depreciações para estes tipos de bens, desde que tenham certificado, podem ser feitas em 60 meses (para efeitos fiscais, sendo que este pode ser o critério contabilístico por opção se as diferenças não forem materialmente relevantes), permitindo uma imputação maior de custo que facilitará a substituição dos activos que, pelo uso, se desgastam facilmente.

Os outros equipamentos merecem, também, a atenção do ARB uma vez que esta chama a atenção para o facto de os activos e as suas depreciações estarem directamente relacionados com o seu custo, a sua vida útil, o seu valor residual e o seu uso, pelo que é possível adoptar-se o método de depreciação que melhor relacione estas variáveis. São apresentados alguns exemplos de métodos de depreciação tais como *declining balance* ou *sum of the years digits*.

Por último, salientamos ainda que não foi preocupação fundamental da ARB 43, definir quais os métodos de depreciação que as entidades podem, ou não utilizar, desde que os mesmos sejam sistemáticos e racionais. Este facto permite uma liberdade muito grande por parte dos responsáveis que vão escolher o método de depreciação, fazendo com que exista uma grande maleabilidade de resultados, que afectará a comparabilidade das demonstrações financeiras das entidades.

1.1.3. Principais conclusões do Financial Accounting Standards Board

Os *US GAAP* são os princípios contabilísticos que são utilizados pelas entidades privadas que se regem pelas normas existentes nos EUA. No entanto, como os mesmos não se debruçam sobre todas as temáticas relevantes, tais como as depreciações, foi necessário, para o estudo das mesmas, recorrer a outros meios.

Ora dos organismos normalizadores mais relevantes dos EUA, o FASB e o AICPA foram os que mereceram a nossa atenção. Assim, e com o objectivo de perceber quais os métodos de depreciação preconizados por estes, foi analisada a SFAS 144 e o ARB 43.

Sumariamente, podemos dizer que ambas as normas não são explícitas quanto aos métodos de depreciação que uma entidade deve seleccionar.

A SFAS 144 têm a preocupação de separar os activos em diversas classificações, sendo que é de acordo com a mesma que os activos são, ou não depreciados. Assim, sempre que um activo seja classificado como detido para ser mantido e usado, a ser eliminado, mas não através da venda estão sujeitos a depreciação. No entanto, caso os activos sejam classificados como activos detidos para venda, deixam de ser depreciados (a partir do momento em que assim passam a ser classificados).

O ARB 43 separa os equipamentos em dois grandes grupos, nomeadamente, os equipamentos de emergência com certificado e os outros equipamentos. Sendo que aos primeiros permite uma depreciação em 60 meses, de acordo com a fiscalidade (permitindo que este seja também o critério contabilístico, se as diferenças forem pouco relevantes). Para os restantes equipamentos o método de depreciação a utilizar deve ter como características essenciais o facto de ser sistemático e racional. Os exemplos que são apresentados são o método *declining balance* e o *sum of the years*.

Em suma, a entidade após classificar o activo, deverá optar por um método de depreciação, que no mínimo seja sistemático e racional, e que permita satisfazer os seus

interesses, ou seja, apresentar os resultados para os investidores (repercutindo suavemente as depreciações ao longo dos anos, para não diminuir os resultados) ou para efeitos fiscais (imputar as depreciações de forma mais rápida, nomeadamente nos primeiros anos de vida do activo). Esta liberdade de escolha irá, no entanto, limitar a comparabilidade das demonstrações financeiras apresentadas (uma vez que pelo facto de se usarem diferentes métodos de depreciação o impacto destes nos resultados a comparar está variável). Por último, deixamos aqui o nosso pesar pelo facto de termos encontrado poucos artigos científicos que se debruçassem sobre as depreciações, nomeadamente sobre as especificidades das mesmas exigidas pelos US GAAP.

1.2. International Accounting Standards Board

1.2.1. International Accounting Standard 16

1.2.1.1. Razões da escolha do International Accounting Standards Board

O *International Accounting Standards Board* (IASB) é um organismo normalizador que, de acordo com Gomes, João e Pires, Jorge (2010) em "Sistema de normalização contabilística - teoria e prática", visa a criação de normas internacionais de contabilidade para serem adoptadas pelos grupos de sociedades no âmbito dos seus processos de internacionalização.

Ora o seu principal objectivo é, então, de acordo com Borges *et al.* (2010) desenvolver um conjunto único de normas contabilísticas de elevada qualidade, compreensíveis e aplicáveis, que proporcionem uma informação transparente e comparável por via das demonstrações financeiras.

Este trabalho do IASB não é algo recente, nem irrelevante senão vejamos, na opinião de Wang, Zhemin (2006) em "*Upward revaluation of fixed assets*" o IASB tem vindo a trabalhar, ao longo de 30 anos, para desenvolver um conjunto único de normas internacionais de contabilidade que possam ser usadas nas entidades e noutras organizações no seu reporte financeiro, por todo o mundo. A sua relevância fica, ainda, a

dever-se, na opinião do autor, não só ao facto do IASB representar actualmente mais de 120 organizações de contabilidade de 90 países diferentes, mas também ao facto de mais de 50 países já terem adaptado as normas do IASB como se fossem as suas próprias normas.

As normas emitidas pelo IASB são de utilização obrigatória¹³ na apresentação de demonstrações financeiras consolidadas para todas as entidades que detenham títulos admitidos a negociação num mercado regulamentado, na União Europeia.

As principais vantagens da adopção destas normas são de acordo com Rodrigues, Lúcia Lima; Pereira, Ana Alexandra Caria (2004) o facto de permitirem uma maior facilidade nos processos de financiamento internacional (tais como fusões, aquisições e colocação de títulos em outros mercados) e facilitarem a comparabilidade.

O IASB, pelos motivos já apresentados é, em nosso entender indispensável para a contabilidade (não só pelos contributos já dados, mas também pelo que este organismo ainda fará pela evolução da contabilidade), e por esse motivo consideramos de extrema relevância analisar o que o IASB preconiza sobre as depreciações.

O estudo efectuado adiante debruça-se, então, sobre a *Internacional Accounting Standard (IAS) 16 - Property, Plant and Equipment*, sendo que através da análise desta norma pretendemos entender quais os métodos de depreciação e as suas especificidades, definidos pelo IASB.

¹³ Obrigação esta que começou em 2005, conforme previsto no Regulamento n.º 1606/2002.

1.2.1.2. *Análise da International Accounting Standard 16*

1.2.1.2.1. *Objectivo*

A IAS 16 - *Property, Plant and Equipment* estabelece o tratamento contabilístico aplicável aos terrenos, edifícios e equipamentos.

O seu principal objectivo é, portanto, transmitir informação, aos utentes da informação financeira, sobre os terrenos, edifícios e equipamentos que a entidade detém. Assim, as demonstrações financeiras devem evidenciar as novas aquisições, bem como as alterações que ocorreram nesse período, nos bens já existentes.

Os pontos essenciais, sobre os quais a norma se debruça são:

- o reconhecimento dos activos;
- a determinação da quantia escriturada;
- as depreciações;
- as perdas por imparidade.

Peres, Ion *et al.* (2009) em "*Accounting alternative treatments regarding fixed assets - a national and international approach*" defendem que a IAS 16 se debruça sobre:

- tempo de reconhecimento dos activos;
- determinação do seu valor contabilístico;
- despesas de depreciação a serem reconhecidas em conexão com os valores dos activos;
- o tratamento contabilístico;
- exigências de apresentação da informação.

Na nossa opinião, a IAS 16 trata dos pontos contabilisticamente essenciais que dizem respeito aos terrenos, edifícios e equipamentos. No entanto, o objectivo do nosso trabalho não é tão ambicioso, pelo que vamos apenas destacar desta norma os pontos que consideramos fundamentais para a análise das depreciações.

1.2.1.2.2. Exclusões

A IAS 16 não trata de assuntos específicos que se encontram tratados noutras normas, de que são exemplos:

IAS 41	<i>Agriculture</i>
IAS 17	<i>Leases</i>
IFRS 5	<i>Non-current assets held for sale and discontinued operations</i>
IFRS 6	Exploration for evaluation of mineral resources

Figura 1.10. - Exclusões à IAS16

(Fonte adaptada da IAS16)

Holt, Graham no seu artigo "*IAS 16, Property, Plant and equipment*" considera que os activos biológicos, os activos intangíveis e as propriedades de investimento, a par dos investimentos em subsidiárias, associadas e *joint ventures* não são abrangidos por esta norma pois não são terrenos, edifícios ou equipamentos, ficando portanto, fora do âmbito da IAS16.

Existem, no entanto, alguns activos que podem levantar dúvidas sobre qual a norma contabilística a aplicar, devido a algumas especificidades.

Fee, Helen elaborou um conjunto de questões, em "*Accounting for property - classification is key!*" que ajudam a classificar os activos e a identificá-los com as respectivas normas internacionais aplicáveis:

	Norma Internacional a aplicar
A propriedade está a ser realizada ou a ser construída para uso na produção ou para auxílio na prestação de serviços, para arrendar a outros ou para fins administrativo?	IAS 16
O edifício é propriedade da entidade (ou será no final do contrato de leasing financeiro) e está locado por uma ou mais locações operacionais? O edifício está desocupado, mas é detido para ser arrendado segundo uma ou mais operações de leasing? A propriedade está a ser construída pela entidade para no futuro ser usada como propriedade de investimento?	IAS 40
A propriedade está a ser detida ou construída para venda, do decurso da actividade normal da entidade?	IAS 2
A propriedade está classificada como detida para venda (fora do decurso da actividade normal da entidade)?	IFRS 5

Figura 1.11. Classificação dos activos de acordo com o IASB

(Adaptado de Fee, Helen)

1.2.1.2.3. Conceitos relevantes

As normas emitidas pelo IASB têm como principal preocupação serem perceptíveis, mesmo pelos utilizadores da informação financeira que não tenham profundos conhecimentos em Contabilidade. Por este motivo, a esmagadora maioria das normas têm a preocupação de definir alguns dos conceitos (nomeadamente os mais importantes) utilizados nas mesmas.

Ora, partindo do pressuposto que a nossa preocupação, neste trabalho, são as depreciações, os conceitos que consideramos mais relevantes para o estudo que pretendemos fazer das mesmas, e que se encontram definidos na IAS 16, encontram-se apresentados de seguida.

A IAS 16 no seu § 6 começa por definir depreciação como sendo o sistema de imputar a quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil. E define quantia depreciável como o custo do activo ou outro montante substituto do custo menos o seu valor

residual. Sendo este último o valor estimado que a entidade obterá pela alienação de um activo depois de deduzir os custos de vender, caso o activo já estivesse em idade de ser alienado e nas condições expectáveis após a sua vida útil.

De acordo com "*The role that depreciation could play in local government finance*"¹⁴ o conceito de depreciação, para efeitos contabilísticos é definido como o valor do custo ou valor revalorizado dos benefícios económicos de um activo fixo que foram consumidos num determinado período. O *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* defende, também, que o conceito de depreciação está associado à compra do activo fixo, pelo que esta última deve ser efectuada tendo em conta as necessidades da entidade. As depreciações, por sua vez, influenciam as decisões de investimento em activos fixos uma vez que requerem a avaliação da capacidade que os mesmos têm de gerarem réditos que cubram a taxa de desgaste dos activos fixos.

No mesmo § 6 da IAS 16 encontramos o conceito de terrenos e edifícios que são, no âmbito desta norma, os que estejam detidos para serem utilizados na venda, produção ou prestação de serviços, para arrendar a outros ou detidos para serem usados nos serviços administrativos; e que sejam utilizados por períodos superiores a um exercício económico.

Por último, e ainda no âmbito dos conceitos, a norma destaca o conceito de vida útil como sendo o período durante o qual é expectável que o bem seja utilizado pela entidade, ou o número de produção ou unidades similares que é expectável obter do activo, a favor da entidade. Este conceito de vida útil é, também, o que se encontra preconizado por Costa, Carlos Batista; Alves, Gabriel Correia (2008:798).

Consideramos, portanto, que estes são os conceitos essenciais para o estudo que pretendemos fazer dos métodos de depreciação definidos pelo IASB.

Após esta análise introdutória dos conceitos, vamos analisar seguidamente o que de mais relevante a IAS 16 nos transmite sobre as depreciações.

¹⁴ In http://www.cipfa.org.uk/panels/treasury_management/download/depreciation16july02.pdf

1.2.1.2.4. Depreciações

a. Informações relevantes no âmbito das depreciações

A IAS 16 apresenta algumas informações que são essenciais para entender as depreciações expressas nas demonstrações financeiras. De seguida analisamos, portanto, estas informações, tendo como ponto de partida a IAS 16.

Itens de terrenos, edifícios e equipamentos - necessidade de separação?

Nos § 43 e 44 a IAS16 diz-nos que cada item dos terrenos, edifícios e equipamentos cujo custo seja relevante em relação ao custo total deve ser depreciado separadamente. O exemplo apresentado na norma é o caso dos aviões, uma vez que os motores e a carcaça do equipamento podem ser depreciados separadamente, pelo facto de os mesmos estarem sujeitos a diferentes tipos de desgaste.

A IAS 16 permite, no entanto, de acordo com o seu § 45, que sejam depreciados conjuntamente uma parte relevante de um edifício, terreno ou equipamento que tenham métodos de depreciação e vida útil semelhantes a outra parte significativa do mesmo activo .

Upton, Wayne (2010) no seu artigo "*Depreciation and IFRS*" considera que na IAS 16 existe alguma preocupação com a subdivisão dos activos fixos em dezenas de itens. No entanto, defende que deve ser feito um julgamento de cada situação em concreto da aplicabilidade da norma, para que não exista depreciações calculadas desnecessariamente.

Aconselha a norma, nos § 46 e 47, que caso a entidade opte por depreciar separadamente algumas partes de um item dos terrenos, edifícios ou equipamentos, deve, também, depreciar os itens com valor insignificante, separadamente.

Segundo Carthy, Glynnis (2008) existem muitas entidades que consideram que a IAS16 deve ser revista, isto porque a mesma propõe a divisão dos activos em itens. O autor diz-nos que estas entidades apenas desvalorizam a revisão à IAS 16 quando os activos adquiridos não podem ser divididos em itens. O autor defende, ainda, que a IAS16 têm algumas especificidades que são mais complicadas (na prática) do que se pensava aquando da sua elaboração e posterior emissão da norma, sendo que a divisão dos activos em itens é uma delas.

Em nossa opinião a norma IAS 16 permite, por um lado, uma liberdade de tratamento dos activos fixos, deixando ao critério do utilizador a separação, ou não, dos itens considerados relevantes, em relação ao custo total, mas dando a achega que a opção tomada deve ser aplicável a todos os terrenos, edifícios e equipamentos. Esquemáticamente podemos dizer, então, que:

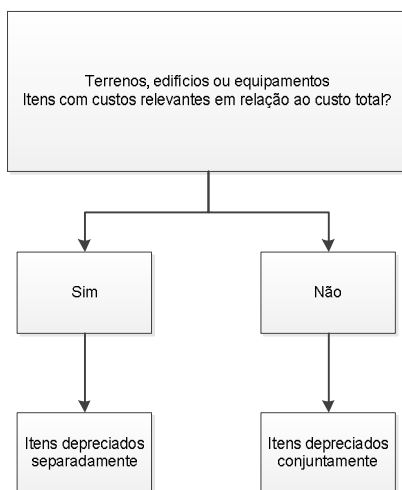


Figura 1.12. - Identificação dos itens de terrenos, edifícios e equipamentos, de acordo com IAS 16

(Fonte adaptada da IAS16)

Reconhecimento das depreciações

No que diz respeito ao reconhecimento, a IAS 16 aponta, nos § 48, 49 e 50, para o registo nas rubricas de gastos ou perdas, das depreciações do exercício. Sendo que a quantia depreciável deverá ser imputada, sistematicamente, durante a vida útil do bem.

Quando haja, no entanto, a absorção dos benefícios económicos futuros de um activo na produção de outros activos, a quantia depreciável passa a fazer parte do custo desse outro activo, sendo incluído no mesmo.

Ben-Sharkar, Danny *et al.* (2009) no artigo "*The straight-line depreciation is wanted, dead or alive*" afirmam que as depreciações desempenham um papel vital nas demonstrações financeiras, uma vez que influenciam o resultado líquido e consecutivamente as políticas de investimentos, os dividendos, os empréstimos, o regime de incentivos e compensações, os rácios financeiros, entre outros.

Hann, Peter (2011) em "*Longer depreciation vs. shorter depreciation: which is better?*" considera que o montante de depreciação do período deve corresponder ao desgaste sofrido pelo activo, que se ficou a dever ao facto de o mesmo ter gerado réditos para a entidade.

Segundo Wielhouwer e Waegenaere (2001) em "*Optimal tax depreciation lives and charges under regulatory constraints*" a depreciação de determinado período afectará o rendimento sujeito a imposto negativamente, pelo que é possível trocar entre diferentes métodos de depreciação com o objectivo de imputar mais ou menos depreciações a determinado exercício económico, no entanto, mantendo o valor total a ser depreciado ao longo de todo o período fixado de vida útil do bem.

Keating e Zimmerman (2000) consideram que as depreciações, pelo facto de serem utilizadas nos contractos estabelecidos nos mercados de capitais, nas tomadas de decisão internas e no cálculo do imposto, vão influenciar as demonstrações financeiras, directamente. Os autores evidenciam, ainda, que a alteração de políticas de depreciação pode abranger uma simples mudança de método ou estimativa, ser uma forma para alterar o lucro (aumentando-o ou não), ou ainda, num caso mais complexo, alterar as políticas dos bens existentes (e não apenas aos bens novos). Os gestores têm, em seu poder, estas ferramentas poderosas, e podem utiliza-las, conforme os resultados que pretendam apresentar.

As depreciações vão, portanto, afectar, conforme o reconhecimento indicado na norma, as demonstrações dos resultados, na rubrica dos gastos e perdas, sendo que o seu registo irá influenciar negativamente os resultados da entidade. O impacto que as mesmas terão nas demonstrações financeiras será variável, conforme o método de depreciação usado para o cálculo das depreciações.

Valor residual e vida útil - revisão dos seus valores?

Quer o valor residual, quer a vida útil devem, tal como previsto no § 51 da IAS 16, ser revistos, no mínimo, anualmente (de preferência no final do exercício económico). Sempre que as expectativas foram diferentes das estimativas iniciais, devem ser reconhecidas de acordo com a IAS 8 - *Accounting policies, changes in accounting estimates and errors*¹⁵.

Upton, Wayne (2010) em "*Depreciation and IFRS*", ao analisar a IAS 16, considera que a mesma tem aspectos que nem sempre se adequam à realidade de algumas entidades. Ora o facto de a norma exigir que o valor residual, seja revisto anualmente é uma delas. No entanto, na prática, o autor tem consciência de que as variações do valor residual podem ser insignificantes para algumas entidades, e ser bastante relevantes noutras.

Robins, Paul (2007) considera que a avaliação da vida útil e do valor residual é demasiado subjectiva, pois só é possível saber os seus valores com verdadeiro rigor, quando o activo é vendido ou abatido e nessa altura é, inevitavelmente, tarde de mais para o cálculo da depreciação anual.

A IAS 16 pretende, portanto, que à data do fecho do exercício económico sejam revistos, quer o valor residual, quer a vida útil, para que os mesmos correspondam à realidade. No entanto, em nossa opinião, apenas os bens materialmente relevantes é que devem ser objecto desta avaliação. Isto porque, nos casos em que seja necessário recorrer a peritos externos para avaliar quer a vida útil, quer o valor residual, os resultados obtidos

¹⁵ Normas que não será objecto de estudo neste trabalho.

podem não ser significativos, prejudicando a relação custo -benefício. Simplificando, podemos dizer, então, que:

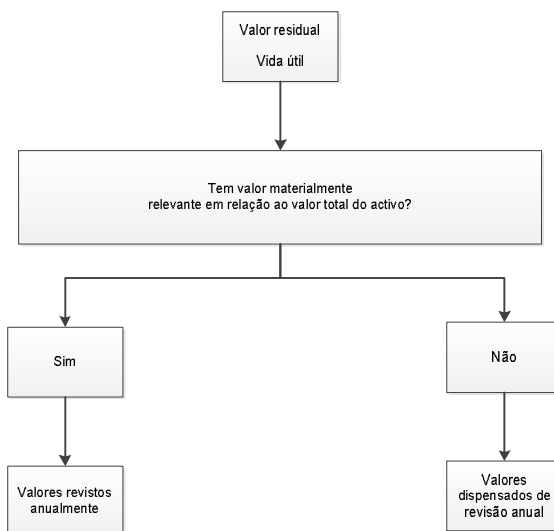


Figura 1.13. - Valor residual e vida útil - necessidade de revisão anual

(Fonte própria)

Outras informações sobre o reconhecimento das depreciações

Deve ser reconhecida uma depreciação, de acordo com o § 52 da IAS 16, mesmo quando o justo valor¹⁶ do activo exceda a sua quantia escriturada, mas desde que o valor residual do mesmo não exceda esta última.

Ainda no mesmo § a norma diz-nos que as despesas com reparação e manutenção dos activos não alteram a necessidade de os mesmos serem depreciados.

Em nossa opinião, a norma considera relevante que os terrenos, edifícios e equipamentos que estejam a ser utilizados, com o intuito de gerar benefícios económicos futuros pela entidade, independentemente do seu valor¹⁷, devem ser sempre objecto de depreciação, independentemente de serem sujeitos a obras ou melhorias.

¹⁶ É, de acordo com o § 6 da IAS 16, a quantia pela qual um activo é trocado entre um comprador e um vendedor desconhecidos e que estejam interessados na transacção.

¹⁷ Excepto nos casos em que o valor residual exceda a quantia depreciável.

De acordo com o § 53 da IAS 16, a quantia depreciável é determinada depois de lhe ser deduzido do valor residual, apesar de o mesmo ser, na maior parte das vezes insignificante.

Caso o valor residual exceda a quantia depreciável, a depreciação do activo passa a ser zero, tal como nos diz o § 54 da norma. Esta situação só se altera no casos em que o valor residual diminuir de tal forma que seja inferior à quantia escriturada.

Riley, Simon (2002) no seu artigo "*Extended life expectancy*" considera que a IAS 16 não especifica o que é necessário para demonstrar a estimativa do valor residual. Pelo que aponta como solução a obtenção deste valor através peritos especialistas como, por exemplos, engenheiros.

Somos da opinião que a IAS 16, mais uma vez, teve como preocupação ressaltar a necessidade dos activos serem depreciados, sendo que a excepção apresentada parece-nos bastante válida, uma vez que não faz sentido estar a depreciar um activo cujo seu valor sujeito a depreciação é inferior ao seu valor residual.

Início da depreciação e respectivas alterações

Um activo começa a ser depreciado, de acordo com o § 55 da IAS 16, quando se encontra disponível para uso, ou seja, quando se encontra capaz de operar da maneira que consiga gerar benefícios económicos futuros para a entidade.

De acordo com o mesmo §, quando o activo seja classificado como detido para venda (tal como se encontra preconizado na IFRS 5 - *Non-current assets held for sale and discontinued operations*), deixa de ser depreciado.

Mesmo que um activo seja retirado de uso ou esteja inactivo, a sua depreciação não acaba, de acordo com o § 55 da IAS 16. Este activo apenas deixa de estar sujeito a

depreciações quando estiver totalmente depreciado. No entanto, de acordo com alguns métodos de depreciação, a depreciação pode ser zero, quando não haja produção.

Consideramos que a norma ressalva o quão relevante é quando um activo entra em funcionamento, pelo que é a partir desta data que o mesmo começou a perder valor e portanto, há necessidade de o depreciar.

A norma considera, ainda, que os activos que sejam retirados de uso ou se tornem inactivos, e que não estejam totalmente depreciados devem acabar de o ser. Esta situação prevista na norma aponta para o facto de apesar de o activo não estar a ser usado, isso não invalida que o mesmo perca valor.

Variações ocorridas nos benefícios económicos futuros

Os benefícios económicos futuros de um activo são, de acordo com § 56 da IAS 16, consumidos através do uso que a entidade dá aos activos. Existem, no entanto, outros factores que contribuem para a diminuição dos benefícios económicos futuros gerados por um activo, por exemplo:

- obsolescência técnica,
- obsolescência comercial,
- limites de uso¹⁸.

Borges *et al.* (2010) considera que as principais causas para as perdas de valor dos activos são as preconizadas IAS 16. Apontam ainda, como causa (residual) o facto de poderem existir desgastes físicos inesperados devido a acontecimentos extraordinários ou negligências.

Baum, Andrew E. (1993) relaciona, em "*Quality, depreciation and property performance*", a classificação das depreciações com a obsolescência (no caso concreto dos edifícios) da seguinte forma:

¹⁸ No caso dos Leasings, por exemplo.

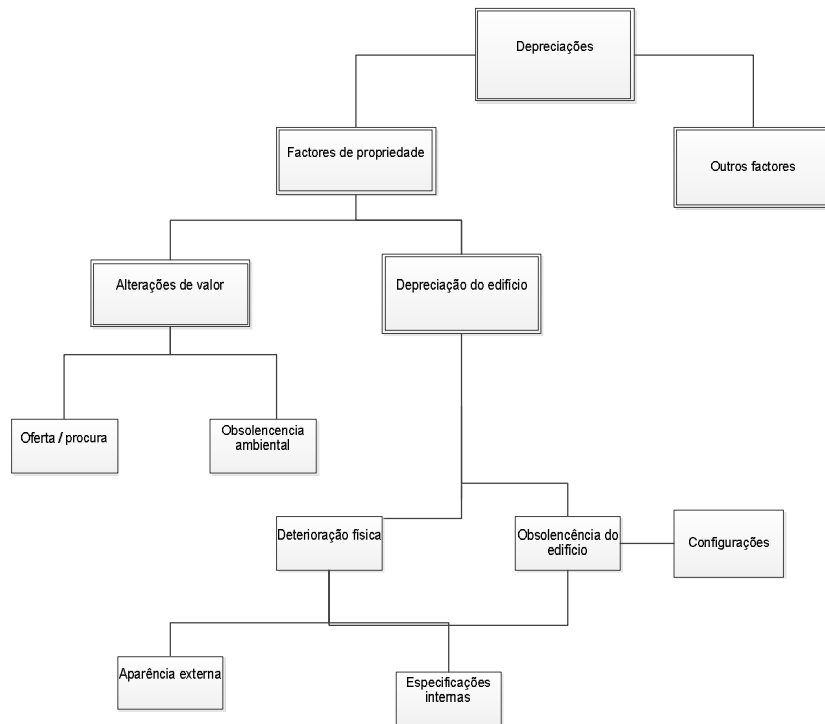


Figura 1.14. - Relação entre as depreciações e a obsolescência dos edifícios

(Adaptado de Baum, Andrew E.1993)

Baum, Andrew E. (1993) considera que a aparência externa de um edifício não é só reflexo do seu design exterior, mas também do hall de entrada do mesmo; as especificações internas por sua vez não são só o design, mas também a qualidade dos acabamentos finais; as configurações ao edifício são uma consequência da depreciação do mesmo.

Em nossa opinião, a principal ideia que o autor quis evidenciar, com a figura acima, foi o facto de os edifícios estarem sujeitos a diferentes tipos de agressões externas, sendo que a consequência mais evidente é o facto de os edifícios alterarem o seu valor.

Ora simples facto da utilização do activo, contribui por si só para a sua perda de valor, no entanto, este só é útil se for utilizado. A IAS 16 aponta, também, para o facto de existirem outros factores não controláveis pela empresa, que influenciam a perda de valor do activo.

Vida útil dos bens - necessidade da sua definição

Cada activo tem uma vida útil definida, de acordo com o § 57 da IAS 16, no entanto, a utilidade expectável do mesmo pode ser inferior à vida útil económica.

A estimativa da vida útil de um activo deve ser, de acordo com o mesmo §, um juízo de valor, tendo em conta as experiências da entidade e os activos idênticos.

Riley, Simon (2002) em "*Extended life expectancy*" é da opinião que definir a vida útil de um activo não corrente, quando a sua vida é relativamente longa é sensivelmente fácil, quer a nível conceptual, quer a nível prático. Mas, nos casos em que a vida dos activos é extremamente duradoura (quer seja na natureza, quer seja nos casos em que a vida útil é substancialmente prolongada através de avultados valores gastos em despesas de manutenção), a sua estimativa é menos rigorosa, o que afectará o valor da depreciação. Esta última situação pode, na opinião do autor, ser colmatada com uma depreciação, cujo valor deve ser artificialmente mais alto ou mais baixo do que a depreciação calculada inicialmente, e que afectará a demonstração dos resultados.

Mais uma vez, somos da opinião que a norma aconselha o utilizador a avaliar as características do bem e aproximá-las à realidade da entidade onde os mesmos estão a ser utilizados, permitindo desta forma uma adequação da realidade dos bens à utilidade que os mesmos têm, dentro das entidades. Só assim, é possível obter depreciações que sejam o mais aproximado da realidade quanto possível.

Terrenos e edifícios - suas especificidades

O terrenos e edifícios, de acordo com o § 58 da IAS 16, devem ser contabilizados separadamente, mesmo quando adquiridos em conjunto. A norma prevê, no entanto, excepções para o caso das pedreiras e dos aterros.

Os terrenos e os edifícios são activos separáveis, mesmo no caso de serem contabilizados em conjunto, de acordo com o mesmo § da norma. Este, considera ainda, que os terrenos têm uma vida útil ilimitada, contrariamente aos edifícios. Portanto, apenas estes últimos devem ser objecto de depreciação.

Ainda de acordo com o mesmo § da IAS 16, sempre que haja aumento do valor do terreno, onde se encontre instalado um edifício, isso não afectará o valor das depreciações do edifício.

Se o custo do terreno incluir custos com desmantelamento e remoção, essa porção do terreno deve ser depreciável, de acordo com o § 59, enquanto fluam benefícios económicos futuros desse custo.

Quando um terreno tenha uma vida útil limitada, de acordo com o § 59 da IAS 16, deve ser depreciado, tendo em consideração os benefícios económicos futuros que pode vir a gerar para a entidade.

Baum, Andrew (1993) defende que os edifícios se deterioram e ficam obsoletos com a idade, no entanto, esta depreciação não é idêntica para todos os edifícios. Assim, a taxa de depreciação, segundo o autor, deve ser não só em função da idade do edifício, mas também em função da sua qualidade.

Em nossa opinião, a IAS 16 faz uma distinção clara entre a contabilização dos terrenos e dos edifícios, considerando que na maioria dos casos os terrenos têm uma vida útil ilimitada, contrariamente aos edifícios. Assim, o desgaste sofrido pelos edifícios é depreciável, bem como o dos terrenos com vida útil limitada ou sujeitos a depreciação. Esquemáticamente a vida útil dos terrenos pode ser vista da seguinte forma:

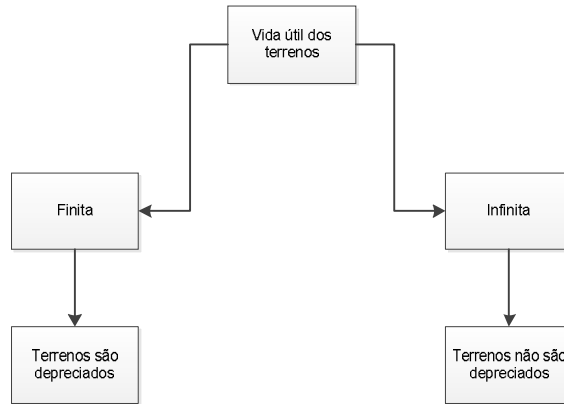


Figura 1.15. - Vida útil dos terrenos e respectiva necessidade de depreciação

(Fonte adaptada da IAS16)

Revalorização dos terrenos, edifícios e equipamentos

Quando ocorre a revalorização¹⁹ dos terrenos, edifícios e equipamentos as depreciações acumuladas que existirem, à data da revalorização, têm um dos seguintes tratamentos, de acordo com o § 35 da IAS 16:

a) Revalorizar as depreciações acumuladas de modo que as mesmas fiquem proporcionalmente revalorizadas, revalorizando, também a quantia escriturada que lhe deu origem;

b) Eliminar a quantia bruta e repor a quantia líquida revalorizada (sendo que este método é usado, geralmente, nos edifícios).

Em nossa opinião, a norma teve a preocupação de definir qual o tratamento a dar às depreciações e valores que lhe dão origem, quando é utilizado o método da revalorização. Consideramos que é bastante relevante, caso contrário, teriam que ser os profissionais a optar por tratamentos que poderiam não ser uniformes e que poderiam distorcer a comparabilidade das demonstrações financeiras.

¹⁹ Este método de mensuração após reconhecimento consiste no justo valor do activo à data de revalorização (quando este é fiável mente apurado) menos as quantias depreciadas subsequentes e perdas por imparidade subsequentes.

b. Métodos de depreciação

Os métodos de depreciação devem, tal como nos indica o § 60 da IAS 16, reflectir o consumo que é expectável que os benefícios económicos futuros originem.

Upton, Wayne (2010) em "*Depreciation and IFRS*" considera que a intenção da IAS 16 é relevante, no entanto, defende que nem sempre a opção por um método de depreciação é fácil, uma vez que podem não existir evidências de como os benefícios económicos do activo serão consumidos.

Ibendahl e Anderson (2004) consideram que o valor da depreciação de um activo fixo deveria ser calculado pela diferença entre o valor desse activo no início do período e no final do período. No entanto, este processo seria subjectivo, uma vez que a maioria dos activos não são adquiridos para serem vendidos em cada ano. Ora, com o objectivo de se eliminarem os cálculos de estimativas destes valores (todos os anos) a administração fiscal define regras de depreciação, para efeito de pagamento de impostos. Os autores defendem, deste modo, que os métodos de depreciação e, consecutivamente, as taxas de depreciação aceites para efeitos fiscais não reflectem a desvalorização do activo, sendo geralmente, inferiores ao respectivo desgaste do mesmo.

A principal ideia a transmitir pelo IASB é, em nossa opinião, que o desgaste real do activo deve ser reflectido na sua depreciação, mas na prática, como é evidente, nem sempre os métodos de depreciação se adequam ao desgaste do activo.

Os métodos de depreciação devem, de acordo com o § 61 da IAS 16, ser revistos pelo menos, uma vez por ano e no caso de acontecerem mudanças significativas na expectativa dos benefícios económicos futuros que se esperam dos activos ser alterados. Estas alterações devem ser registadas de acordo com a IAS 8 - *Accounting policies, changes in accounting estimates and errors*²⁰.

²⁰ Esta IAS não será objecto de estudo deste trabalho.

Mais uma vez, consideramos que a principal preocupação da IAS 16 é que a depreciação reflecta o desgaste do activo. No entanto, somos da opinião que bens materialmente irrelevantes não devem ser objecto de revisão anual dos métodos de depreciação, uma vez que o custo desta operação, em entidades com activos fixos em grandes quantidades, não compensaria o benefício da alteração do método de depreciação, caso este se justificasse.

O § 62 da IAS 16 diz-nos que existe uma variedade de métodos de depreciação que podem ser usados para imputar a quantia depreciável, sistematicamente, tendo em consideração a vida útil do activo, tais como:

- *Straight - line method*: depreciação constante durante a vida útil do activo;
- *Diminishing balance method*: depreciação decrescente durante a vida útil do activo;
- *Units of production method*: depreciação baseada na expectativa de uso ou produção.

A entidade deve, ainda de acordo com o § 62, optar pelo método que melhor reflecte o consumo dos benefícios económicos futuros do activo.

O método escolhido pela entidade deve, ainda de acordo com o mesmo §, ser mantido de período em período, a não ser que ocorram alterações nos benefícios económicos futuros.

Para Robins, Paul (2007) em "*Property, plant and equipment and tangible assets relevant to CAT Papers 3 and 6 and new ACCA Qualification Papers F3 and F7*" os métodos de depreciação mais utilizados pelas entidades são o *straight-line method* e o *diminishing balance method*.

Opinião idêntica tem McClure o autor de "*Appreciating depreciation*"²¹ que em linhas simples nos explica que o segundo método imputa sempre aos resultados maiores gastos do que o primeiro, especialmente nos primeiros anos de vida útil do activo. Os investidores

²¹ In <http://www.investiopedis.com/articles/fundamental/04/090804.asp>

precisam portanto, e de acordo com a opinião de McClure, de saber qual o método de depreciação escolhido pela entidade, uma vez que o mesmo afectará as demonstrações financeiras.

A administração das entidades, na opinião do autor, têm o poder de decisão sobre qual o método de depreciação a utilizar, conforme os resultados que pretendam apresentar. Os investidores devem estar, portanto, alerta quando ocorrem os ganhos por acção e incrementos de balanço, uma vez que os mesmos podem ser apenas mera contabilidade criativa e não corresponderem à realidade.

Upton, Wayne (2010) em "*Depreciation and IFRS*" considera que apesar de o *straight-line method* ser o método mais fácil de administrar e ser o mais perceptível para os utilizadores da informação financeira, não deve ser o escolhido, especialmente nas entidades manufactureiras. Defende que nestas situações o método preferido pela gestão é o *diminishing balance method*, pois é o que melhor reflecte a perda de valor que acontece no início do processo produtivo.

Peres, Ion *et al.* (2009) em "*Accounting alternative treatments regarding fixed assets - a national and internacional approach*" consideram que independentemente do método de depreciação escolhido:

- As depreciações devem permitir a possibilidade de renovação dos activos;
- As depreciações devem ser incluídas nos custos de produção, serviços e trabalhos relacionados com as mesmas, sendo que o valor a imputar não deve levar à criação de lucros fictícios, nem à sua diminuição artificial;
- O mesmo deve dar a possibilidade de influenciar uniformemente produtos, serviços e obras relacionadas.

Para Hann, Peter (2011) em "*Longer depreciation vs. shorter depreciation: which is better?*" a escolha dos métodos de depreciação deve ter em conta não só a vida útil do activo e o seu valor residual do activo no final da sua vida útil, mas também o padrão consumo dos benefícios económicos futuros dos activos, durante a sua vida útil.

De acordo com a análise que fizemos, podemos concluir que a IAS 16 apresenta três métodos de depreciação, sendo que compete à entidade fazer a escolha por aquele que reflecte melhor a depreciação a que o seu activo está sujeito. Diz-nos, no entanto, a prática e a opinião de alguns autores já citados, que existem entidades que escolhem o método de depreciação que lhes impute um maior valor aos resultados, com o objectivo de pagar menos impostos; bem como há entidades que escolhem o método que menor valor impute aos resultados, com o objectivo mostrar resultados interessantes aos seus investidores. Ora nestes casos, as entidades optam pelo método de depreciação que lhes vai proporcionar o resultado pretendido, não se importando com a verdadeira depreciação do bem. Esquemáticamente, podemos dizer, então que:

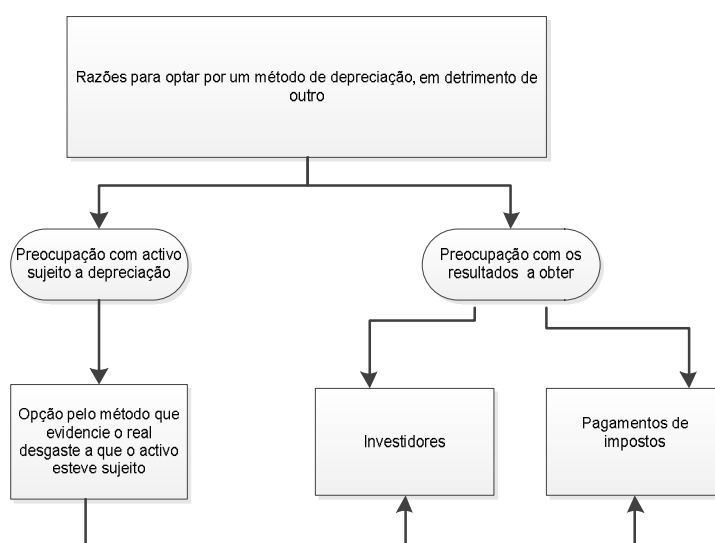


Figura 1.16. - Razões para optar por um método de depreciação
(Fonte própria)

1.2.2. International Accounting Standard 36

No ponto anterior deste capítulo procedemos à análise da IAS 16. No entanto, esta norma faz uma remissão para a IAS 36, na parte que se refere à imparidade.

Ora, de acordo com a IAS 36 - *Impairment* um activo não se deve encontrar registado por um valor superior à sua quantia recuperável²².

²² Que acontece sempre que o valor escriturado é superior ao valor do activo obtido através da venda ou uso do mesmo.

Quando estamos perante essa situação, aconselha a norma no seu § 59, que a quantia escriturada do activo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Esta redução é uma perda por imparidade.

Acrescenta, ainda o § 62 da IAS 36, que após o reconhecimento de uma perda por imparidade o débito de depreciação do activo deve ser ajustado, nos períodos futuros, de forma a imputar a quantia revista do activo, menos o seu valor residual, numa base sistemática, durante a vida útil remanescente.

Manea, Marinela-Daniela (2010) em "*Depreciation test of fixed assets*" analisa a *Internacional Accounting Standard* (IAS) 36, onde se prevê que o valor escriturado dos activos fixos deve, à data de balanço, ser comparado com a quantia recuperável. Quando o primeiro valor for superior ao segundo deve ser reconhecida uma perda por imparidade. A justificação dada prende-se com o facto de os activos fixos não estarem registados por valores superiores aos de resgate.

Ora, sempre que uma entidade preveja que o activo fixo está com imparidade deve recorrer a uma entidade especialista para fazer a respectiva análise. Os activos fixos com imparidade devem ser identificados no balanço, no entanto, a autora defende que nem sempre o valor do activo deve ser revisto, isto porque, a revisão do seu valor pode por em causa o princípio da materialidade, uma vez que os estudos para determinar o valor do activo são efectuados por entidades especializados e são, geralmente, bastante dispendiosos. Na prática, uma entidade que faz escolhas racionais, irá vender o activo fixo sempre pelo justo valor menos os custos de o vender forem superiores ao valor de uso do activo, e continuará a utilizá-lo no caso de o valor de uso exceder o montante a obter através da venda.

A situação descrita no IAS 36, tem influência no cálculo das depreciações, uma vez que através da redução da quantia escriturada, substituindo-a pela quantia recuperável o valor sujeito a depreciações será inferior, afectando negativamente as depreciações a registar.

1.2.3. Principais conclusões do International Accounting Standards Board

A *International Accounting Standard 16* ao debruçar-se sobre o tratamento contabilístico dos terrenos, edifícios e equipamentos, analisa também a temática das depreciações.

O estudo efectuado à norma teve como principal objectivo analisar os pontos da mesma que têm relevância directa nas depreciações.

Em primeiro lugar, destacamos o facto de a IAS 16 prever a separação dos itens relevantes que compõe um activo (quando estes têm um custo relevante, em relação ao custo total do activo), para serem depreciados separadamente. Esta perspectiva permite por um lado especificar o que é mais significativo num activo, no entanto, em entidades com muitos activos, o custo - benefício desta informação pode ser posto em causa, pelos encargos que a mesma pode acarretar.

Em segundo lugar, a IAS 16 dá importância quer à vida útil, quer ao valor residual dos activos, o que se traduz numa estimativa de ambos os valores que afectará as depreciações a calcular. É considerado relevante que quer a estimativa inicial de durabilidade do bem, quer a estimativa do seu valor no final da vida útil devem ser revistas periodicamente. No entanto, nos casos em que o valor residual é insignificante, somos da opinião que a entidade deve ficar dispensada da revisão do mesmo.

Por último, realçamos da IAS 16 os três métodos de depreciação preconizados que são o *straight-line*, *diminishing balance* e *units of production*, que permitem obter diferentes resultados. Defendemos, no entanto, que deve ser utilizado aquele que reflecta melhor a depreciação real do bem, independentemente de qual o impacto que isso terá nos resultados da entidade. Admitimos, no entanto, esta opção pelos diferentes métodos de depreciação poderá tornar a comparabilidade das demonstrações financeiras difícil.

1.3. Comissão de Normalização Contabilística

1.3.1. Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7

1.3.1.1. Razões da escolha da Comissão de Normalização Contabilística

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) surgiu da necessidade de as normas contabilísticas portuguesas serem actualizadas, respondendo assim, às necessidades cada vez mais exigentes dos utilizadores da informação financeira.

O normativo contabilístico que estava em vigor antes de 1 de Janeiro de 2010²³, data na qual entrou em vigor o SNC, teve a sua origem nos anos 70 do século XX e apesar de terem sido introduzidas Directrizes Contabilísticas (cuja data de emissão remontam, maioritariamente, aos anos 90) para complementar alguns assuntos omissos, a verdade é que o mesmo se encontrava com diversas lacunas e desactualizado.

A necessidade de o novo sistema contabilístico mostrava-se evidente, já há alguns anos, não só porque a partir de 2005 houve a obrigação para as entidades com valores admitidos à cotação em mercados regulamentados, com contas consolidadas, de apresentarem as suas demonstrações financeiras de acordo com as IAS/IFRS, mas também pelo facto de as normas contabilísticas portuguesas não serem de todo comparáveis com as normas internacionais, dificultando investimentos provenientes do exterior. O organismo nacional que mais contribuiu para a implementação do SNC foi a Comissão de Normalização Contabilística.

De acordo com Rodrigues, João (2009) a mudança de normativo implicou uma verdadeira revolução na contabilidade em Portugal, uma vez que passamos de um modelo de ênfase jurídica, para um modelo de ênfase económica. O autor considera que esta alteração pode fazer com que exista um salto qualitativo na contabilidade, afastando-se da influência da fiscalidade.

²³ Denominado Plano Oficial de Contabilidade (POC).

Para Cravo et al. (2009) o SNC não se trata apenas de uma mera adopção das IAS/IFRS, mas sim de uma adaptação das mesmas à realidade nacional.

Os autores apresentam como principais vantagens do SNC:

- Relato financeiro mais moderado gerando um potencial afastamento fiscal;
- Potencial redução do risco de informação (pois o SNC aumenta a transparência numa perspectiva de políticas de divulgação da informação bastante detalhadas e transparentes);
- Potencial melhoria da organização interna;
- Potencial facilitador de negócios atendendo à linguagem "internacional", eliminando as diferenças actuais.

Gomes, João e Pires, Jorge (2010) consideram que o SNC é um modelo de normalização contabilística moderno, que permite a intercomunicabilidade com as normas internacionais de contabilidade e possibilita a comparabilidade das demonstrações financeiras das empresas portuguesas face às empresas de outros países que já tenham adoptado as IAS/IFRS, abrindo portas ao investimento e financiamento por parte de entidades estrangeiras.

Em suma, e parafraseando o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (2008) o SNC é, em si mesmo, uma fonte potencial de competitividade, bem como um passo decisivo no sentido da harmonização dogmática do tecido contabilístico nacional, tendo em atenção as tendências internacionais vigentes.

1.3.1.2. Análise da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7

A temática do nosso trabalho são as depreciações, pelo que a análise da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 7 - Activos fixos tangíveis será na vertente do que é mais relevante é dito na mesma sobre as depreciações.

1.3.1.2.1. O que esteve na base da NCRF 7

De acordo com o § introdutório da NCRF 7 esta norma tem por base a Norma Internacional de Contabilidade 16 - *Property, plant and equipment*, adaptada pelo texto original do Regulamento n.º 1126/2008.

Ora a IAS 16 foi objecto de estudo neste capítulo do nosso trabalho, no entanto, como as NCRF são adaptações das IAS, é necessário fazer o estudo pormenorizado da NCRF 7, para perceber quais as diferenças para a IAS16²⁴.

1.3.1.2.2. Objectivo

O § 1 da NCRF 7 diz-nos que o seu principal objectivo é estabelecer o tratamento contabilístico para os activos fixos tangíveis, permitindo aos utilizadores da informação financeira perceber quais são estes activos e se os mesmos sofreram alterações.

²⁴ Assim como para com o normativo contabilístico analisado anteriormente.

1.3.1.2.3. Exclusões

A NCRF 7 não se aplica, de acordo com o § 3, a:

Temática	Norma que se lhe aplica
Activos fixos tangíveis classificados como detidos para venda	NCRF 8
Activos biológicos relacionados com a actividade agrícola	NCRF 17
Activos relacionados com a exploração e avaliação de recursos minerais	NCRF 16
Direitos minerais e reservas naturais	-
Locações	NCRF 9
Propriedades de investimento	NCRF 11

Figura 1.17. - Exclusões à NCRF 7

(Fonte adaptada da NCRF 7)

De acordo com o mesmo § da NCRF 7, os activos tangíveis utilizados para desenvolver e manter os activos biológicos relacionados com a actividade agrícola e os direitos minerais e reservas naturais é-lhes aplicável a NCRF 7.

O § 4 da NCRF diz-nos que apesar de as locações terem uma norma própria, as suas depreciações são calculadas com base na NCRF 7.

Em nossa opinião parece-nos que a NCRF 7, ao estar a fazer um § específico sobre as temáticas que não se lhe aplicam, quis delimitar o seu âmbito, deixando de lado as temáticas com normas específicas.

1.3.1.2.4. Conceitos relevantes

O § 6 da NCRF 7 apresenta um conjunto de conceitos considerados específicos para o entendimento da norma. Dos quais, vamos destacar os que consideramos mais relevantes para o estudo das depreciações.

Depreciação é, de acordo com o § 6 da NCRF 7, a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil.

Borges, António, et al. (2010) definem depreciação como sendo a imputação do custo da utilização dos activos fixos pelos diversos períodos económicos e a actualização desses mesmos bens. O autor acrescenta, ainda, que depreciar é registar de forma sistemática a perda do valor de um activo fixo, ou de outra maneira, em repartir o seu custo pelos períodos económicos abrangidos pela sua vida útil.

Para Neto, Alexandre (1980) ao efectuar a depreciação o empresário deverá estar a acumular recursos suficientes que lhe permitam proceder, no momento oportuno, à substituição dos seus equipamentos.

Na opinião do autor, o objectivo da depreciação não é o lucro, mas antes a reposição dos equipamentos depreciados, em condições idênticas. Assim, a finalidade principal da depreciação é manter a integridade dos recursos investidos e conseqüentemente repor o equipamento gasto.

A quantia depreciável é, de acordo com o mesmo §, o custo de um activo, ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.

O valor residual de um activo, de acordo com o § 6 da NCRF7, é a quantia estimada que uma entidade obterá correctamente pela alienação de um activo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o activo tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.

Rodrigues, João (2009) defende que, na prática, o valor residual é muitas vezes insignificante, ou de difícil quantificação e por isso, é habitualmente considerado zero. Nestes casos, o valor depreciável corresponde ao valor do activo fixo tangível.

E por último, a vida útil é, de acordo com o § 6 da NCRF 7, o período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso, ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo.

Para Borges, António, et al. (2010) a vida útil ou vida económica é um período de tempo durante o qual se espera que os activos fixos possam ser utilizados em condições de funcionamento económico.

Gomes, João e Pires Jorge (2010) consideram que a definição da vida útil do activo é uma questão de juízo de valor, uma vez que é baseada na experiência da entidade, face a activos semelhantes.

Para Faustino, Isabel (2010) os activos possuem normalmente uma vida útil limitada e como tal, devem ser depreciados em função da sua utilização por parte da entidade. A autora considera que deve ser efectuado, para o efeito, um balanceamento entre os rendimentos gerados e os gastos decorrentes do uso.

Podemos dizer, em suma, que os conceitos essenciais na busca de depreciação são, então, no âmbito da NCRF 7:

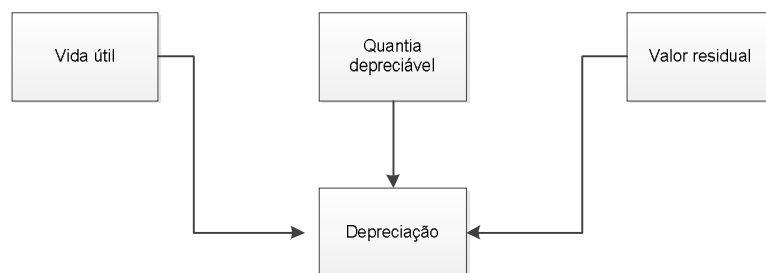


Figura 1.18. - Conceitos relevantes para a formação da depreciação
(Fonte própria)

1.3.1.2.5. Depreciações

a. Informações relevantes no âmbito das depreciações

Partes de um item de terrenos, edifícios e equipamentos - necessidade de depreciação em separado?

Os § 43 e 44 da NCRF 7 dizem-nos que cada parte de um item do activo fixo tangível com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciada separadamente. O exemplo apresentado são os motores de uma aeronave, quer esta seja propriedade da entidade ou esteja em regime de locação financeira.

Uma parte significativa de um item do activo fixo tangível pode ter uma vida útil e um método de depreciação, de acordo com o § 45 da NCRF 7, que sejam idênticos aos de outra parte significativa desse activo. Nesse caso, essas partes podem ser agrupadas, para efeitos de determinação da depreciação.

Quando forem depreciadas separadamente algumas partes de um item do activo fixo, o resto do item do activo fixo também deve ser depreciado separadamente, de acordo com o § 46 da NCRF 7. Este remanescente consiste em partes de um activo que não são individualmente significativas. Quando existirem expectativas variadas para essas partes do activo, pode ser necessário, de acordo com o mesmo §, utilizar técnicas de aproximação para depreciar o remanescente de forma que represente fielmente o padrão de consumo e ou a vida útil dessas partes.

De acordo com o § 47 da NCRF 7 a entidade pode escolher depreciar separadamente as partes de um item que não tenham um custo que seja significativo em relação ao custo total do item.

Faustino, Isabel (2010) considera que o facto de a NCRF 7 requerer a separação de um activo em componentes deve ser ponderada tendo em conta o custo/benefício na determinação dos componentes e respectiva vida útil.

A opinião defendida pela autora é que só faz sentido a separação de um activo em componentes quando o seu valor dos mesmos for significativo, e a vida útil de cada um dos componentes for significativamente diferente. Esta opinião é também partilhada por Rodrigues, João (2009) em Sistema de Normalização Contabilística explicado.

Em nossa opinião, a separação de um activo fixo tangível em partes relevantes (ou não) é uma temática bastante discutível, isto porque, é bastante subjectiva. Ora se por um lado há entidades com activos muito específicos e onde é possível identificar claramente quais as partes relevantes de um item de um activo tangível e qual a sua vida útil, valor residual e quantia depreciável com rigor. Outras entidades há, em que a informação sobre os activos é escassa e seria necessário as entidades recorrerem a especialistas sobre os activos, para que se pudessem identificar, por exemplo, qual a vida útil de uma parte de um item do activo. Por exemplo, uma entidade que se dedique à produção e comercialização de automóveis tem maior facilidade em identificar nos seus equipamentos de transporte as partes relevantes de itens de activos do que uma entidade que não seja do ramo.

Reconhecimento das depreciações

O gasto de depreciação deve ser, de acordo com o § 48 e 49 da NCRF 7, reconhecido nos resultados de cada período, a menos que seja incluído na quantia escriturada de outro activo. Quando os futuros benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos na produção de outros activos, o gasto de depreciação constitui parte do custo do outro activo e será incluído na sua quantia escriturada.

Borges, António, et al. (2010) consideram que pelo facto de os gastos contabilizados não corresponderem a desembolsos efectivos, a entidade reterá desta forma fundos que, em economias não inflacionadas, possibilitam a substituição dos activos fixos antigos por novos.

Para Neto, Alexandre (1980) a depreciação é um custo cuja recuperação se verificará em períodos subsequentes à sua realização, ficando o valor depreciado alocado a uma conta do activo. O autor considera, ainda, que se define como regra de distribuição temporal da depreciação, sob a forma de custo, os períodos durante os quais o bem adquirido é utilizado no processo produtivo da empresa.

Em nossa opinião, as depreciações contribuem negativamente para os resultados de uma entidade, num determinado período. É por este motivo, que muitas entidades fazem a escolha do método de depreciação que lhes permita influenciar o resultado no sentido pretendido.

Quantia depreciável e período de depreciação

De acordo com o § 50 da NCRF 7 a quantia depreciável de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil.

Na opinião de Borges et al. (2010), impacto que as depreciações têm na demonstração dos resultados e no balanço pode ser representada da seguinte forma, que, em nossa opinião, demonstra a periodicidade com que a quantia depreciável é imputada de acordo com a vida útil, vejamos:

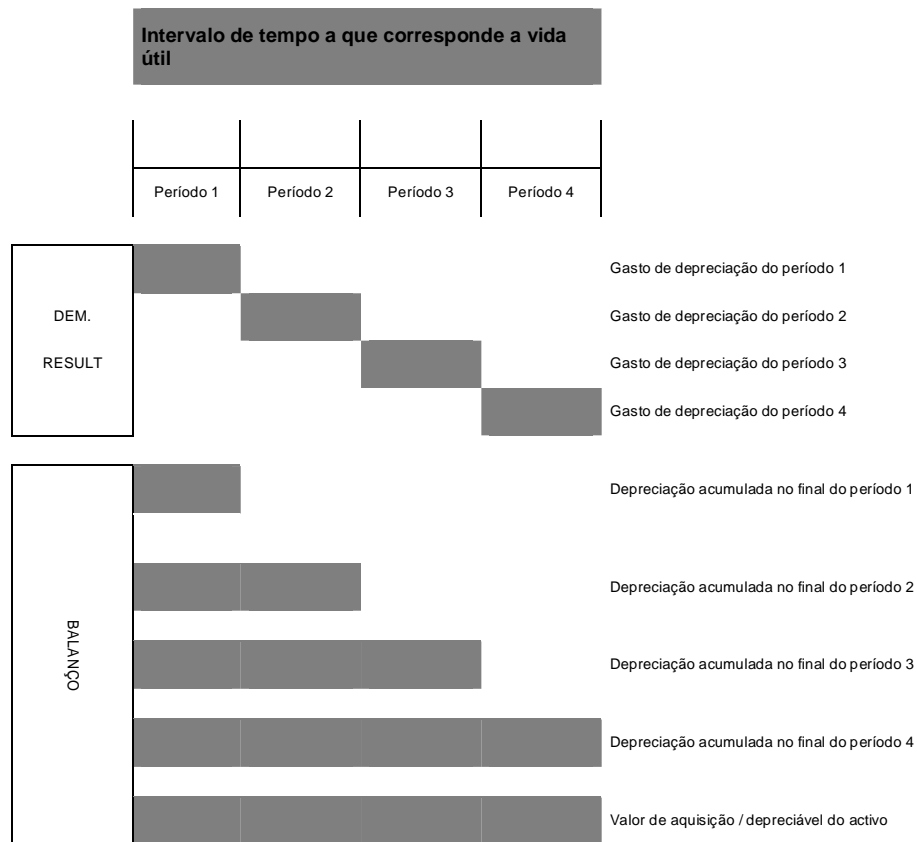


Figura 1.19. - O impacto das depreciações na Demonstração dos Resultados e no Balanço

(Fonte: Borges, et al., pag. 697)

Em nossa opinião, e através da análise que fazemos da figura acima, conseguimos perceber que por um lado as depreciações ao serem registadas como gastos, durante a vida útil do bem, vão afectar periodicamente e negativamente os resultados. Por outro lado, as depreciações acumuladas, à medida que vão sendo registadas, periodicamente, irão perfazer o valor depreciável do activo (que será igual ao valor deste, caso o valor residual seja nulo), pelo que afectarão o balanço fazendo com que o valor do activo seja nulo, excepto se estiver atribuída alguma quantia ao valor residual.

Pelo menos no final de cada exercício económicos, tal como prevê o § 51 da NCRF7, o valor residual e a vida útil devem ser revistos. Sendo que nos casos em que as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser contabilizadas de

acordo com a NCRF 4 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros²⁵.

Há reconhecimento de depreciação, de acordo com o § 52 da NCRF 7, mesmo que o justo valor do activo exceder a sua quantia escriturada, desde que o valor residual não exceda a quantia escriturada.

Em nossa opinião, a NCRF 7 demonstra especial atenção aos itens que compõem a depreciação, por este motivo considera que quer a vida útil, quer o valor residual devem ser revisto, no mínimo, anualmente. Esta observação é, em nosso entender, bastante oportuna uma vez que estes valores, pelo facto de influenciarem directamente a depreciação, devem estar sempre actualizados, sob pena de se calcular uma depreciação irreal. No entanto é necessário ter em especial atenção se a revisão dos seus valores é dispendiosa e qual o impacto que a mesma terá no cálculo dos resultados.

O facto de um activo ser sujeito a reparações e manutenção não invalida, de acordo com o § 52 da NCRF 7, a necessidade de o mesmo se depreciar.

O simples facto de se substituir uma parte de um item do activo fixo tangível, faz com que o mesmo continue sujeito a depreciações, observemos:

²⁵ Que não será objecto de análise no nosso trabalho.

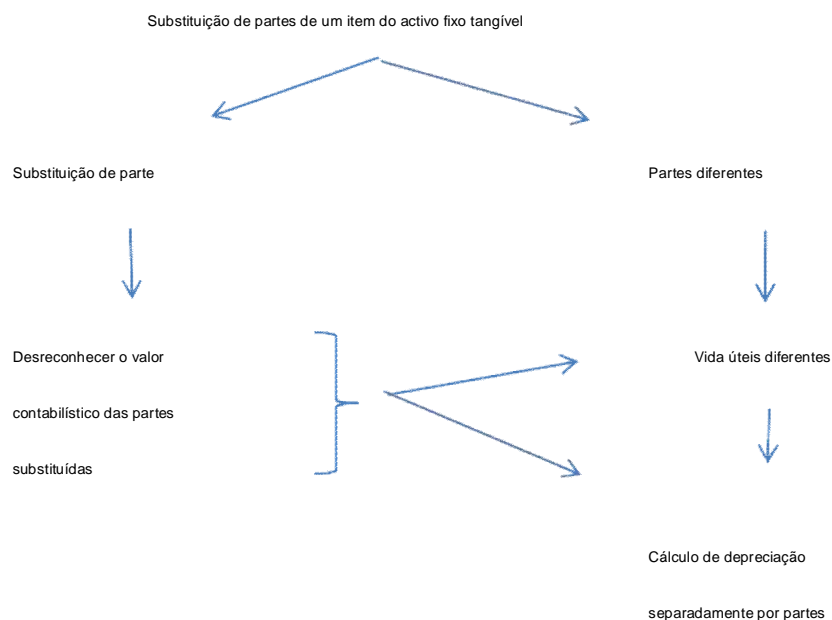


Figura 1.20. - Substituição de partes de um item do activo fixo tangível

(Fonte: adaptado de Gomes, João e Pires, Jorge, pag. 208)

Em nossa opinião, quer as reparações, quer a manutenção, quer a substituição de activos têm a sua relevância para manter o nível de benefícios económicos futuros expectável. Por este motivo, consideramos que sempre que se mostre necessário uma entidade deve proceder à substituição de, pelo menos, parte de um item de um activo fixo tangível, de modo a não permitir quebras nas expectativas futuras.

A quantia depreciada de um activo é determinada após redução do seu valor residual, que na maioria das vezes é insignificante, ou seja, imaterial para o cálculo da quantia depreciável, tal como previsto no § 53 da NCRF 7.

O valor residual, de acordo com o § 54 da NCRF 7, pode aumentar até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do activo. Nestes casos, o gasto de depreciação é zero a menos que, e até que, o seu valor residual diminua posteriormente para uma quantia abaixo da quantia escriturada do activo.

Em nosso entender, a NCRF 7, quis precaver as situações em que o valor residual do activo se valorize de tal forma que não seja viável proceder ao registo das depreciações.

Início da depreciação e respectivas alterações

Um activo começa a ser depreciado, de acordo com o § 55 da NCRF 7, quando esteja disponível para uso, ou seja, quando estiver na localização e condições necessárias para que seja capaz de operar de forma pretendida.

De acordo com Silva, João (2011) os gastos contabilizados com depreciações relativas ao período decorrido entre o momento em que o activo passa a estar disponível para uso e aquele em que entra em funcionamento têm de ser acrescidos no cômputo do lucro tributável.

A depreciação de um activo cessa, de acordo com o mesmo § da NCRF 7, na data em que o mesmo for reconhecido como detido para venda²⁶, ou na data em que este for desreconhecido (das duas a que ocorrer mais cedo).

Para Neto, Alexandre (1980) o processo de depreciação é periódico e deverá ocorrer até ao exacto momento em que o activo deva ser substituído por outro. Neste momento, a entidade deverá ter acumulado recursos suficientes para a integração de um novo bem, em idênticas condições, reconstituindo, desta forma, a parte do activo desintegrada pela perda de valor dos seus elementos.

Em nossa opinião, consideramos bastante prudente, por parte da NCRF 7, a definição do início e termo das depreciações. Assim, é mais fácil a comparabilidade entre activos idênticos e cuja altura de entrada em depreciação não coincida com outro activo idêntico. Situação que consideramos, igualmente relevante no caso da cessação da depreciação.

²⁶ Tal como previsto na NCRF 8 - Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas.

Variações ocorridas nos benefícios económicos futuros

O uso que uma entidade faz de um activo faz com que os futuros benefícios económicos incorporados no mesmo sejam consumidos, de acordo com o § 56 da NCRF 7. Outros factores como a obsolescência técnica, comercial e o desgaste normal contribuem para a diminuição dos benefícios económicos futuros que poderiam ter sido obtidos do activo.

Almeida, Rui et al. (2009) considera, a par da NCRF 7, que ao longo da vida útil do activo, através do seu uso, a entidade que o detém vai consumindo os benefícios económicos incorporados no activo (sendo que há que considerar, também, a obsolescência e desgaste normal). Os autores acrescentam, ainda que é por este motivo, que deve ser reconhecido sistematicamente, durante a vida útil do activo o custo que reflecte o "consumo" dos benefícios económicos .

Em nossa opinião, o facto de os activos fixos tangíveis ficarem desgastados é, em parte, incontrolável por parte das entidades, isto porque, é possível adquirir-se um activo de última geração e a entidade apenas têm uma estimativa que, à partida, daqui a algum tempo o mesmo estará obsoleto. Esta situação pode causar sérios prejuízos para as entidades. Por este motivo, defendemos que determinados activos sujeitos a obsolescências bruscas e repentinas deveriam ter um tratamento diferenciado, que permitisse às entidades depreciá-los objectivamente de acordo com o seu desgaste.

Vida útil dos activos

A vida útil do activo é influenciada pelos seguintes factores, de acordo com o § 56 da NCRF 7:

- Uso esperado do activo;
- Desgaste normal esperado;
- Obsolescência técnica ou comercial²⁷;
- Limites legais ou semelhantes no uso do activo.

Borges, António et al. (2010) são da opinião que a vida útil de um activo é influenciada quer pelo intervalo de tempo em que está em funcionamento em condições normais (vida física do activo), quer pela perda de valor resultante de inovações tecnológicas ou obsolescência. Estes motivos fazem com que a vida económica seja, regra geral, inferior à vida física.

Faustino, Isabel (2010) considera que em função dos diversos factores que contribuem para a determinação da vida útil de cada bem, a mesma entidade pode igualmente atribuir vidas úteis diferentes para o mesmo tipo de bem e seus componentes, tendo em consideração a utilização específica que faz de cada um deles.

A vida útil de um activo é definida, tal como prevê o § 57 da NCRF 7, em termos da utilidade esperada do activo para a entidade, pelo que é uma questão de juízo de valor baseado na experiência da entidade com activos semelhantes.

Faustino, Isabel (2010) defende que a vida útil de um bem pode ser diferente da vida económica, uma vez que esta última corresponde à utilização do bem por uma ou mais entidades. A autora considera, por este motivo, que uma determinada entidade pode ter

²⁷ Na opinião de Neto, Alexandre (1980) a obsolescência não significa um envelhecimento do bem, mas sim a caducidade para a sua utilização, dado que ele se encontra totalmente ultrapassado. O autor considera que a obsolescência técnica se manifesta pelo desenvolvimento tecnológico dos activos ou por alterações no processo de produção, enquanto que a obsolescência comercial ocorre quando acontecem, por exemplo, mudanças de gostos ou surgem produtos substitutos.

uma política de utilização dos seus activos distinta de outras entidades e como tal atribuir diferentes vidas úteis diferentes aos seus activos.

Em nossa opinião, a definição da vida útil é dos aspectos mais relevantes para a definição dos gastos que a entidade pretende imputar a cada exercício económico.

Entendemos que esta análise por ser feita segundo duas perspectivas distintas, ou seja, ou tendo em consideração o real desgaste do bem (tendo em consideração usos anteriores relativos a bens idênticos) ou tendo em atenção os resultados que a entidade pretende apresentar e nesse caso a vida útil é definida nessa função.

Apesar de termos conhecimento que a segunda situação é prática nalgumas entidades, consideramos que o critério que deve prevalecer é o primeiro, pois é o que permitirá obter a depreciação mais real quanto possível.

Terrenos e edifícios - suas especificidades

Os terrenos e edifícios devem, de acordo com o § 58 da NCRF 7, mesmo quando adquiridos conjuntamente ser activos separáveis e por isso, contabilizados separadamente.

Borges, António et al. (2010) defende que mesmo quando um terreno seja adquirido com edifícios implementados, deve proceder-se à separação do valor do terreno e do valor da construção. Justificam os autores que este procedimento deve-se ao facto de os terrenos não estarem, normalmente, sujeitos a depreciação pois têm (regra geral) uma vida útil ilimitada.

A vida útil dos edifícios, de acordo com o mesmo § da NCRF 7, é limitada, logo os mesmos estão sujeitos a depreciações. O aumento do valor do terreno, onde um edifício esteja construído, não influencia o facto de este último ter de ser depreciado.

Os terrenos alvo de depreciação serão aqueles com vida útil é limitada como é o exemplo das pedreiras e aterros, de acordo com o § 59 da NCRF 7. Quando o custo do

terreno incluir os custos de desmantelamento, remoção e restauração do local, essa porção de custo é depreciada durante o período de benefícios obtidos ao incorrer nesses custos.

Faustino, Isabel (2010) considera que em muitas entidades há imóveis, cujo registo se pode verificar nas demonstrações financeiras, cuja única subdivisão existente é entre o terreno e o edifício. No entanto, a autora é de opinião que o edifício possui componentes com valores significativos e vida úteis distintas, e os mesmos não se encontram individualizados, pelo que as depreciações são efectuadas da mesma forma.

Em nosso entender a separação, proposta pela NCRF 7, dos activos fixos tangíveis entre terrenos e edifícios é bastante acertada. Isto porque, como sabemos a maioria dos terrenos têm uma vida útil ilimitada (que apenas não ocorrerá em casos de utilização e desgaste que o inutilizem, como no caso das pedreiras; ou nos casos de catástrofes naturais graves, cuja previsibilidade temporal é bastante difícil), contrariamente aos edifícios que, no momento da sua própria construção estão já a depreciar-se (basta apenas um clima chuvoso para deixar a construção com humidade).

Revalorização de um item do activo fixo tangível

De acordo com o § 35 da NCRF 7, quando um item de um activo fixo tangível for revalorizado, a depreciação acumulada até à data terá um dos seguintes tratamentos:

- Reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia escriturada bruta do activo a fim de que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a quantia revalorizada;
- Eliminada contra a quantia escriturada bruta do activo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do activo.

A revalorização de um item do activo fixo tangível altera não só os valores de depreciações acumuladas já existentes, bem como altera a base para o cálculo das mesmas, vejamos:

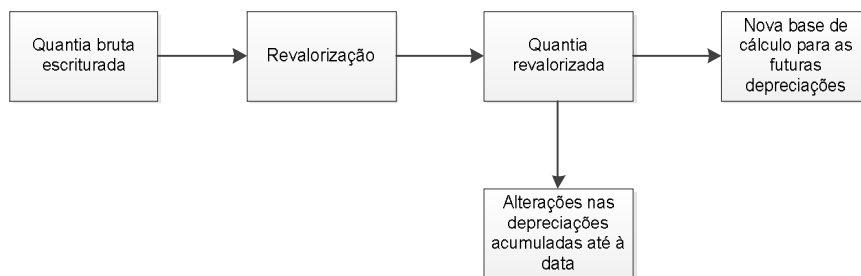


Figura 1.21. - Revalorização dos activos fixos tangíveis e as depreciações

(Fonte: adaptado de Gomes, João e Pires, Jorge. 2010: 215)

Borges, António et al. (2010) consideram que sempre que um activo fixo tangível for revalorizado, e seguindo o princípio da consistência, toda a classe de activos à qual ele pertença deve ser revalorizada.

Em nossa opinião, consideramos que a revisão do valor da quantia depreciável é, a par do que acontece com o valor residual e a vida útil, bastante relevante uma vez que só através desta é que é possível calcular as depreciações com base em valores o mais aproximadamente possível da realidade.

b. Métodos de depreciação

O método de depreciação a utilizar deve, de acordo com o § 60 e 62 da NCRF 7, reflectir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade.

A aplicação do método de depreciação deve ser, tal como previsto no § 61 e 62 da NCRF 7, consistente de período para período²⁸.

²⁸ Excepto nos casos em que ocorra alguma alteração significativa, sendo que as alterações nas estimativas devem ser registadas de acordo com a NCRF 4.

Pode ser utilizada, de acordo com o § 62 da NRCF 7, uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil.

De acordo com o mesmo §, estes métodos incluem:

- Método da linha recta (resulta num débito constante durante a vida útil do activo se o seu valor residual não se alterar);
- Método do saldo decrescente (resulta de um débito decrescente durante a vida útil);
- Método das unidades de produção (resulta de um débito baseado no uso ou produção esperados).

Almeida, Rui et al. apresentam, de forma simplificada, quais os cálculos a efectuar para apuramento das depreciações, vejamos:

Cálculo da depreciação	
Método da linha recta	Por uma das seguintes fórmulas: $\frac{\text{Custos do item} - \text{valor residual}}{\text{vida útil}}$ $(\text{Custo do item} - \text{valor residual}) * \text{taxa de depreciação}$
Método do saldo decrescente	Ano 1 = Taxa de depreciação * (custo de aquisição - valor residual); Ano 2 = Taxa de depreciação * quantia escriturada no fim ano 1; ... Ano N = Taxa de depreciação * quantia escriturada no final ano N-1
Método das unidades de produção	$\left[\frac{\text{Custo do item} - \text{valor residual}}{\text{unidades de produção esperadas}} \right] * \text{número de unidades de produção verificadas no período}$

Figura 1.22. - Cálculo da depreciação

(Fonte: Almeida, Rui et al. 2010:252)

Silva, João Miguel (2011) considera que o método do saldo decrescente é muitas vezes utilizado, não pelo facto de reflectir o modelo de consumos dos benefícios económicos gerados pelos activos, mas antes por permitir a obtenção de vantagens fiscais. Este facto fica a dever-se ao reconhecimento nos primeiros anos de vida útil de uma quota de depreciação que permite antecipar a poupança fiscal decorrente das depreciações.

De acordo com Gomes, João e Pires, Jorge (2010) o método do saldo decrescente é muitas vezes aconselhado pois traduz uma associação lógica entre os gastos de depreciação e os gastos de conservação e reparação do activo fixo tangível. Os autores consideram que, pelo menos teoricamente, existe uma relação inversa entre os gastos com a depreciação e os gastos com conservação e reparação, ou seja, enquanto a depreciação decresce ao longo da vida útil, os gastos de conservação e reparação crescem ao longo da vida útil do activo.

O método das unidades de produção deve ser, na opinião de Gomes, João e Pires, Jorge (2010) aquele em que deve ser feita uma estimativa mais rigorosa (anualmente) da vida útil esperada, sendo que o último ano de depreciação só por coincidência é que o número de unidades produzidas igual ao número remanescente da estimativa, efectuando-se o ajustamento, para mais ou para menos, das unidades produzidas no último ano.

Borges, António et al. (2010) em Elementos de contabilidade geral apresenta as vantagens e desvantagens de cada método, que sintetizamos da seguinte forma:

Método de depreciação	Principal vantagem	Principal desvantagem
Linha recta	grande simplicidade	depreciação anual constante
Saldo decrescente	depreciações superiores nos primeiros anos de vida útil	cálculos laboriosos
Unidades de produção	depreciação tende a aproximar-se do grau de utilização	Dificuldade em estimar a base para o cálculo das depreciações

Figura 1.23. - Principais vantagens e desvantagens dos métodos de depreciação

(Fonte: adaptado de Borges, António et al.)

Em nossa opinião, a NCRF 7 tende a influenciar a escolha do método de depreciação, fazendo a chamada de atenção para os benefícios económicos futuros expectáveis por parte da entidade. No entanto, como sabemos, na maior parte das vezes, essa não é a razão pela qual o método de depreciação é seleccionado, mas sim pelos resultados que se quer imputar à entidade.

1.3.2. Norma Contabilística e de Relato Financeiro 12

De acordo com o § introdutório da NCRF 12 esta norma tem por base a Norma Internacional de Contabilidade 36 - *Impairment of assets*, adaptada pelo texto original do Regulamento n.º 1126/2008.

Ora a IAS 36 foi objecto de estudo no Capítulo II do nosso trabalho, no entanto, como as NCRF são adaptações das IAS, é necessário fazer o estudo pormenorizado da NCRF 12, para perceber quais as diferenças para a IAS 36²⁹, apenas na vertente relacionada com as depreciações.

O § 3 da NCRF 12 diz-nos que a mesma é aplicável aos activos que, de acordo com a NCRF 7, estejam escriturados pela quantia revalorizada.

O § 29 da NCRF 12 diz-nos que uma perda por imparidade³⁰ deve ser reconhecida nos resultados, excepção feita para o caso dos activos estarem escriturados pela quantia revalorizada. Neste último caso, a perda por imparidade deve ser tratada como um decréscimo de revalorização.

O § 31 da NCRF 12 acrescenta, ainda, que após o reconhecimento de uma perda por imparidade, o encargo com a depreciação do activo deve ser ajustado nos períodos futuros para a imputar a quantia escriturada revista do activo, menos o seu valor residual (se o houver) numa base sistemática, durante a sua vida útil remanescente.

Rodrigues, João (2009) considera que as depreciações devem ser ajustadas ao longo da vida útil de um activo, com base no novo valor recuperável.

Para Gomes, João e Pires, Jorge (2010) podemos sumariamente explicar as imparidades (aplicáveis aos activos fixos tangíveis) da seguinte forma:

²⁹ Assim como para com o normativo contabilístico analisado no Capítulo I.

³⁰ Estamos perante uma situação de perda por imparidade se a quantia recuperável de um activo for menor do que a sua quantia recuperável. Nesta situação, de acordo com o § 28 da NCRF 12, a quantia escriturada deve ser reduzida para a quantia recuperável.

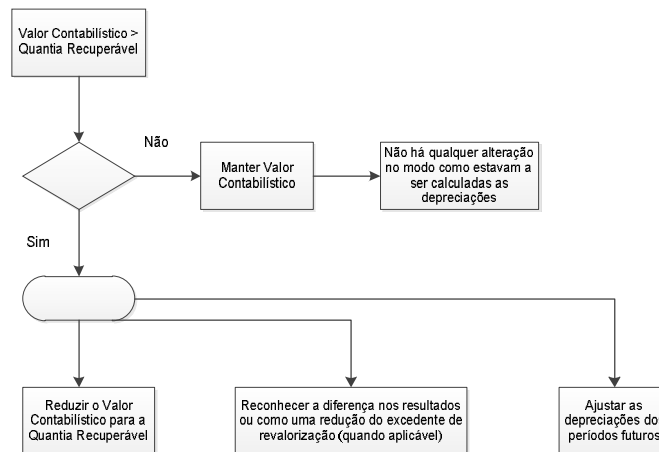


Figura 1.24. - Perdas por imparidade e o seu impacto nas depreciações

(Fonte: adaptado de Gomes, João e Pires, Jorge)

Em nossa opinião, sempre que ocorram perdas por imparidade, o valor das depreciações sofrerá alterações, uma vez que a quantia recuperável será inferior.

1.3.3. Principais conclusões da Comissão de Normalização Contabilística

A entrada em vigor do SNC veio dar às depreciações uma vertente diferente que não existia até então, em Portugal. Não só porque existe uma norma específica que se debruça sobre os activos fixos tangíveis, mas também porque a mesma detalha pormenores relevantes desses mesmos activos.

A possibilidade da separação dos activos em partes relevantes dos seus itens e a definição de um valor residual e de uma vida útil de acordo com as expectativas da entidade são aspectos bastante importantes e que contribuem para que as depreciações sejam o mais reais, quanto possível, de acordo com as características da entidade.

O método de depreciação a seleccionar deve ser aquele que mais se aproxime da depreciação do activo, sendo que para isso, são apresentados três métodos cujo efeito dos mesmos nos resultados é bastante distinto.

Entendemos que é através da opção de um método que reflita o real desgaste do activo, que uma entidade terá demonstrações fiáveis e credíveis, no entanto, muitas vezes o interesse por apresentar resultados aos investidores "*fala mais alto*" e o método de depreciações escolhido é o que permita esses resultados.

1.4. Comparação dos normativos contabilísticos

Os diferentes normativos contabilísticos das depreciações, analisados anteriormente, têm especificidades que os caracterizam. Ora se por um lado há características idênticas e que facilmente se identificam, outras há que, não são comparáveis. Por este motivo, decidimos fazer um quadro resumo com a principais ideias-chave sobre as depreciações:

Comparação dos normativos contabilísticos das depreciações			
	FASB (GAAP)	IASB (IAS)	CNC (NCRF)
Normas aplicáveis	SFAS 144 ARB 43	IAS 16 IAS 36	NCRF 7 NCRF 12
Classificação de activos em destaque nas normas	Activos fixos detidos para serem mantidos e usados; activos fixos a serem eliminados não através da venda; activos fixos a serem eliminados através da venda; e activos classificados como detidos para venda	Activos fixos tangíveis	Activos fixos tangíveis
Tipos de activos referidos nas normas	Terrenos, Edifícios, Equipamentos de emergência, Outros equipamentos	Terrenos, Edifícios, Equipamentos	Terrenos, Edifícios, Equipamentos
Noções relevantes no âmbito das depreciações	Valor residual; Vida útil; Métodos de depreciação	Quantia depreciável; Valor residual; Vida útil; Métodos de depreciação	Quantia depreciável; Valor residual; Vida útil; Métodos de depreciação

	FASB (GAAP)	IASB (IAS)	CNC (NCRF)
Necessidade de separação de partes de itens de terrenos, edifícios e equipamentos para efeitos de depreciação	Não existe nenhum tópico específico sobre este assunto	Opcional, mas aconselhável para activos com custo relevante em relação ao custo total do activo	Opcional, mas aconselhável para activos com custo relevante em relação ao custo total do activo
Reconhecimento das depreciações	Gastos do exercício	Gastos do exercício	Gastos do exercício
Valor residual e vida útil – revisão dos seus valores	Não existe nenhum tópico específico sobre este assunto	Deve ser revisto anualmente	Deve ser revisto anualmente
Definição da vida útil dos bens	Não existe nenhum tópico específico sobre este assunto	Deve ser definida de acordo com as expectativas de cada entidade, baseando-se em experiência com activos idênticos	Deve ser definida de acordo com as expectativas de cada entidade, baseando-se em experiência com activos idênticos
Início da depreciação	Não existe nenhum tópico específico sobre este assunto	Quando o bem se encontra disponível para uso	Quando o bem se encontra disponível para uso
Fim da depreciação	Quando os activos passam a ser classificados como detidos para venda; ou quando o activo é vendido	Quando o activo está totalmente depreciado, ou é vendido ou abatido	Activo reconhecido como detido para venda ou quando for desreconhecido (por venda ou abate)
Factores que contribuem para perda valor os activos	Não existe nenhum tópico específico sobre este assunto	Uso, obsolescência técnica; obsolescência comercial	Uso, obsolescência técnica; obsolescência comercial; limites legais ao uso do activo

	FASB (GAAP)	IASB (IAS)	CNC (NCRF)
Terrenos e edifícios – contabilização em separado	Não existe nenhum tópico específico sobre este assunto	Deve ser adoptada esta contabilização, independentemente de serem adquiridos em conjunto	Deve ser adoptada esta contabilização, independentemente de serem adquiridos em conjunto
Vida útil dos terrenos	Não existe nenhum tópico específico sobre este assunto	Ilimitada (regra geral)	Ilimitada (regra geral)
Vida útil dos edifícios	Não existe nenhum tópico específico sobre este assunto	Limitada	Limitada
Métodos de depreciação	Straight-line; Declining-balance; Sum-of-the years	Straight-line; Diminishing balance; Units of production	Linha recta; Saldo decrescente; Unidades de produção
Opção por um método de depreciação	Aquele que permita uma distribuição satisfatória dos custos (quer quando a produção expectável for alta, quer quando os lucros expectáveis forem altos). Método que seja sistemático e racional.	Aquele que reflectir melhor o consumo dos benefícios económicos futuros do activo	Aquele que reflectir melhor o consumo dos benefícios económicos futuros do activo
Método de depreciação utilizado - necessidade da sua revisão	Quando se prevê que o activo vai ser abandonado antes da sua vida útil estimada inicialmente	Deve ser revisto anualmente	Deve ser revisto anualmente
Revisão das depreciações acumuladas	Quando se prevê que o activo vai ser abandonado antes da sua vida útil estimada inicialmente	Quando ocorre a revalorização dos activos	Quando ocorre a revalorização dos activos

	FASB (GAAP)	IASB (IAS)	CNC (NCRF)
Registo de perda por imparidade conduz a ajustamentos nas depreciações	Ajustamento das depreciações por via da quantia escriturada que é ajustada	Ajustamento das depreciações nos períodos futuros de forma a imputar a quantia revista do activo menos o seu valor residual durante a vida útil remanescente	Ajustamento das depreciações nos períodos futuros de forma a imputar a quantia revista do activo menos o seu valor residual durante a vida útil remanescente
Equipamentos de emergência com certificado	Podem ser depreciados em 60 meses para efeitos fiscais, sendo que pode ser feita contabilisticamente também, por opção	Não existe nenhum tópico específico sobre este assunto	Não existe nenhum tópico específico sobre este assunto

Figura 1.25. - Comparação dos normativos contabilísticos das depreciações
(Fonte própria)

O principal objectivo deste quadro é espelhar, de forma fácil e rápida, quais os pontos concordantes e discordantes das normas que foram objecto de análise.

Entre os pontos em que as normas mais se assemelham destacamos o facto de as normas classificarem os activos com nomes diferentes sendo que, no entanto, estão a referir-se ao mesmo tipo de activos; o facto de todos os normativos considerarem que o reconhecimento das depreciações deve ser feito em gastos do exercício; o facto de proporem o uso de métodos de depreciação idênticos e por último o facto de as depreciações sofrerem alterações quando são registadas perdas por imparidade.

Os aspectos que consideramos mais discordantes entre as normas e que merecem a nossa especial atenção são os seguintes:

- o IASB e a CNC propõem a separação dos itens de terrenos, edifícios e equipamentos que têm um custo relevante em relação ao custo total do activo, para que sejam depreciados separadamente e o FASB não fazer qualquer referência a esta temática;
- a definição da vida útil dos activos não está prevista pelo FASB, no entanto, o IASB e a CNC tiveram a preocupação de especificar que deve ser definida tendo em consideração as expectativas da entidade (baseando-se em experiências idênticas já ocorridas);

- o IASB e a CNC prevêm uma revisão anual do valor residual e vida útil dos activos, sendo que o FASB não faz qualquer referência a isso;
- o FASB não especifica quando é que um activo deve começar a ser depreciado, contrariamente ao IASB e a CNC;
- a separação entre terrenos e edifícios não é objecto de nenhuma referência por parte do FASB, sendo que o IASB e a CNC tiveram uma especial preocupação com estes activos (considerando que devem ser depreciados em separado e que os primeiros têm uma vida útil ilimitada e por isso não são depreciáveis);
- o FASB considera apenas válida a revisão do método de depreciação quando o activo vai ser abandonado antes da vida útil inicial, sendo que o IASB e a CNC consideram importante uma revisão anual dos métodos de depreciação e quando ocorre a revalorização dos activos;
- e por último o FASB prevê um tratamento para os equipamentos de emergência com certificado (depreciados em 60 meses) e o IASB e a CNC não prevee qualquer tratamento para estes equipamentos.

Face ao exposto, concluímos que as semelhanças entre o IASB e a CNC são significativas, no entanto, não podemos dizer o mesmo entre estes dois normativos e o FASB.

Em nossa opinião, quer o IASB, quer a CNC tiveram uma preocupação mais cuidada na elaboração da norma e no impacto que a mesma tem sobre as depreciações, do que o FASB. Por este motivo, consideramos que o FASB, pelo facto de não definir com tanto cuidado pontos essenciais que têm influência sobre os resultados (destacamos, por exemplo, a não definição do início da depreciação) permite uma maior liberdade de utilização das depreciações, por parte dos preparadores das informações financeiras, permitindo moldar os resultados aos interesses que a entidade pretende. Esta situação dificulta, em nossa opinião, a comparabilidade entre as demonstrações financeiras, uma vez que as depreciações imputadas podem não ser, de todo, comparáveis.

Defendemos, assim, que para que se minimizassem as diferenças entre os normativos, de forma a permitir uma comparabilidade imediata das demonstrações financeiras, o IASB e o FASB deveriam chegar a um entendimento mais consonante sobre a temática das depreciações.

2. Normativos fiscais das depreciações em Portugal

2.1. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e o Decreto-Regulamentar n.º 25/2009

2.1.1. Razões da escolha do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009

O estudo das depreciações pode ser visto segundo duas perspectivas distintas. A perspectiva contabilística (já analisada) e a perspectiva fiscal.

A perspectiva fiscal pode, ainda, ser dividida na vertente das pessoas singulares, ou das pessoas colectivas. No nosso caso, e para o estudo das depreciações, apenas tem interesse a perspectiva das pessoas colectivas³¹.

Partindo deste pressuposto, vamos efectuar o estudo dos pontos considerados essenciais no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) para enquadrar a perspectiva fiscal das depreciações.

A par do CIRC, é ainda relevante verificar o que a legislação complementar, de que é exemplo o Decreto-Regulamentar (DR) n.º 25/2009, diz sobre as depreciações, uma vez que os seus principais objectivos são, conforme se pode ler no seu preâmbulo, a aproximação entre a contabilidade e a fiscalidade, e evitar constrangimentos à plena adopção do SNC.

2.1.2. Análise do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009

De acordo com o art. 23.º n.º 1 al. g) do CIRC as depreciações, para efeitos fiscais, são consideradas gastos indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

³¹ De notar que as pessoas singulares com contabilidade organizada seguem as mesmas regras, no que se refere às depreciações, do que as pessoas colectivas.

Em nossa opinião, apesar da temática das depreciações ter origem contabilística e ser relevante primordialmente a esse nível, a fiscalidade consegue perceber o alcance e importância da mesma, permitindo, desta forma, que os valores das depreciações (embora calculados de acordo com o definido pela fiscalidade, que nem sempre corresponde à realidade efectiva) sejam considerados como gastos, contribuindo para a diminuição dos resultados.

Elementos depreciables

No artigo 29.º n.º 1 do CIRC é-nos dito que são aceites como gastos as depreciações de elementos do activo sujeitos a depreciação tais como activos fixos tangíveis contabilizados ao custo histórico que sofram, com carácter sistemático perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

Especifica o n.º 2 do mesmo artigo que as meras flutuações que afectem os valores patrimoniais não são relevantes para a qualificação dos respectivos elementos como sujeitos de depreciação.

De acordo com n.º 3 do art. 29.º do CIRC, regra geral, os elementos do activo só se consideram sujeitos a depreciação depois de entrarem em funcionamento. Esta situação só não será assim, se a administração fiscal autorizar outras formas.

O art. 1.º n.º 1 do DR 25/2009 define que podem ser sujeitos a depreciação os elementos activos sujeitos a depreciação tais como activos fixos tangíveis contabilizados ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofrerem perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

No n.º 2 do mesmo decreto diz-nos que as depreciações dos activos fixos tangíveis são aceites como custos a partir da entrada em funcionamento ou utilização dos mesmos.

Sendo que, só serão aceites para efeitos fiscais quando contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, de acordo com n.º3 do mesmo artigo do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009.

Para Faustino, Isabel (2010) considera que apesar de a fiscalidade obrigar a reconhecer as depreciações como gastos de activos, permite que esse reconhecimento possa ser efectuado em exercícios anteriores.

Em nossa opinião, e para efeitos fiscais não basta que um bem esteja sujeito a desgaste, para que as suas depreciações sejam consideradas aceites como custo fiscal. É, ainda relevante que esse desgaste ocorra, após a entrada em funcionamento do bem, e que seja devido à sua utilização, funcionamento e decorrer do tempo. Só assim, a depreciação será considerada gasto para efeitos fiscais.

Métodos de cálculos das depreciações

No artigo 30.º n.º 1 do CIRC indica-nos que regra geral, os cálculos das depreciações devem ser feitos pelo método das quotas constantes.

É possível, no entanto e de acordo com n.º 2 do mesmo artigo, optar pelo método das quotas degressivas, desde que os activos não sejam:

- Adquiridos em estado de uso;
- Edifícios;
- Viaturas ligeiras de passageiros e mistas³²,
- Mobiliário;
- Equipamentos sociais.

A utilização de outros métodos de depreciação só é possível, de acordo com n.º 3 do art. 30.º do CIRC, caso se obtenha autorização prévia da Direcção-Geral dos Impostos. A depreciação não deverá, no entanto, exceder a quota anual de depreciação a aplicar (caso se optasse por um dos outros métodos), que se deve manter inalterada³³.

³² Excepto quando afectas a empresas exploradoras de serviço público de transporte ou destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal a empresa sua proprietária, mobiliário.

³³ Excepto em situações devidamente justificadas e aceites de Direcção-Geral dos Impostos.

De acordo com o n.º 4 do art. 30.º do CIRC a cada elemento do activo deve ser aplicado o mesmo método de depreciação desde a sua entrada em funcionamento até à sua depreciação total, transmissão ou inutilização, excepto em situações devidamente justificadas e aceites na Direcção-Geral dos Impostos.

Apesar do disposto no n.º 4, o n.º 5 do mesmo artigo é bastante claro quando afirma que é possível que ocorram variações nas quotas de depreciação tendo em conta o regime mais ou menos intensivo ou outras condições de utilização dos elementos a que respeitam. Não é possível, no entanto, uma vez imputadas as quotas mínimas³⁴ a determinado período, deduzi-las para efeitos de determinação de lucro de outros períodos de tributação.

No artigo 4.º n.º 1 do DR 25/2009 o cálculo das depreciações deve ser feito pelo método das quotas constantes. É possível, no entanto e de acordo com n.º 2 do mesmo artigo, optar pelo método das quotas decrescentes, desde que os activos não sejam:

- Adquiridos em estado de uso;
- Edifícios;
- Viaturas ligeiras de passageiros e mistas³⁵,
- Mobiliário;
- Equipamentos sociais.

Desde que haja o reconhecimento prévio da Direcção-Geral dos Impostos e a natureza do deprecimento ou actividade económica o justificar, é possível aplicar métodos de depreciação diferentes dos anteriormente indicados, de acordo com n.º 3 do mesmo artigo.

De acordo com o método das quotas constantes, conforme art. 5.º n.º 1 do DR 25/2009, a quota anual de depreciação que é aceite como gasto no período de tributação é determinada aplicando-se aos valores definidos no art. 2.º n.º 1 as taxas de depreciação constantes dos anexos ao Decreto - Regulamentar 25/2009.

³⁴ Entende-se por quotas mínimas, de acordo com o n.º 6 do art. 30º do CIRC, as que são calculadas com base em taxas iguais a metade das fixadas segundo o método das quotas constantes, salvo se for obtida autorização da Direcção-Geral dos impostos para utilizar quotas inferiores a estas.

³⁵ Excepto quando afectas a empresas exploradoras de serviço público de transporte ou destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal a empresa sua proprietária, mobiliário.

Existem, no entanto, alguns casos em que as taxas de depreciação são calculadas com base no correspondente período de utilização esperada, de que são exemplos, de acordo com n.º 2 do mesmo artigo:

- Bens adquiridos em estado de uso;
- Bens avaliados para efeitos de abertura de escrita³⁶;
- Grandes reparações e benfeitorias³⁷;
- Obras em edifícios e em outras construções de propriedade alheia³⁸.

Para os elementos cujas taxas de depreciações não se encontram fixadas nas tabelas anexas ao Decreto – Regulamentar 25/2009, serão aceites pela Direcção-Geral dos Impostos as taxas de depreciação consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada, de acordo com n.º 3 do art. 5.º do DR 25/2009.

De acordo com art. 6.º n.º 1 do DR 25/2009, no método das quotas decrescentes a quota anual de depreciação aceite como custo no período de tributação determina-se aplicando aos valores mencionados no art. 2.º n.º 1 do CIRC (que ainda não tenham sido depreciados) as taxas referidas no número anterior corrigidas pelos seguintes coeficientes máximos:

- 1.5 Quando vida útil do elemento for inferior a 5 anos;
- 2 Quando a vida útil do elemento seja entre 5 e 6 anos;
- 2.5 Quando a vida útil seja superior a 6 anos.

Nos casos em que, de acordo com n.º 2 do art. 6.º do DR 25/2009, nos períodos de tributação decorridos de vida útil³⁹ do elemento do activo, não tenha sido praticada uma quota de depreciação inferior à referida no número anterior, quando a quota anual de depreciação determinada (de acordo com o número anterior) for inferior, num dado período

³⁶ No caso destes elementos activos, bem como dos anteriores quando é conhecido o ano em que pela primeira vez entraram em funcionamento ou utilização, o período de utilidade esperada não pode ser inferior à diferença entre o período mínimo de vida útil do mesmo elemento em estado de novo e o número de anos de utilização já decorrido, de acordo com n.º 4 do art. 5º do CIRC.

³⁷ São as que, para efeitos de depreciação, aumentem o valor ou duração provável dos elementos a que respeitem, de acordo com n.º 5 al.a) do art. 5º do CIRC.

³⁸ São as que, para efeitos de depreciação, tendo sido realizadas em edifícios ou em outras construções de propriedade alheia, e não sendo de manutenção, reparação ou conservação, ainda de carácter plurianual, não dêem origem a elementos removíveis ou dando-o, estes percam então a sua função instrumental, de acordo com n.º 5 al.b) do art. 5º do CIRC.

³⁹ Sendo que este valor reporta-se ao período mínimo de vida útil, de acordo com al.a) n.º 2 do art. 3º do CIRC:

de tributação, à que resulta da divisão do valor pendente de depreciação pelo número de anos de vida útil que restam ao elemento a contar do início desse período de tributação, pode ser aceite como gastos, até ao termo dessa vida útil, uma depreciação de valor correspondente ao quociente daquela divisão.

Este regime não prejudica a aplicabilidade da utilização de quotas mínimas de depreciação, de acordo com n.º 4 do mesmo artigo.

Silva, João Miguel (2011) considera que pelo facto de na aplicação das quotas decrescentes (para efeitos fiscais) quando a respectiva quota anual de depreciação é inferior à que resulta da divisão dos valores pendentes de depreciação pelo número remanescente de vida útil é aceite como gasto fiscal uma depreciação correspondente ao quociente daquela divisão. O autor defende que, na prática, a partir de determinada data a depreciação fiscal passa a ser efectuada segundo as quotas constantes, prejudicando, assim, a aplicação consistente do método das quotas decrescentes, sem que se tenha verificado uma alteração do modelo esperado de consumo de benefícios económicos futuros associados ao activo.

Faustino, Isabel (2010) é de opinião que caso a entidade decida optar por critérios contabilísticos para o cálculo das depreciações diferentes dos critérios fiscais não será penalizada fiscalmente, desde que faça o respectivo procedimento definido na legislação⁴⁰. A autora considera que, na prática, ao nível dos métodos de depreciação se opta diversas vezes pela utilização das quotas degressivas, pelo facto de as mesmas se traduzirem numa aceleração do reconhecimento das depreciações praticadas pela entidade.

Os métodos de cálculo das depreciações aceites pela administração fiscal são os que se podem ver na figura seguinte:

⁴⁰ Ou seja no caso de as taxas contabilísticas serem mais aceleradas do que as fiscais, a entidade deve reconhecer um imposto diferido activo; se as taxas contabilísticas forem inferiores às fiscais deve ser registado um imposto diferido passivo.

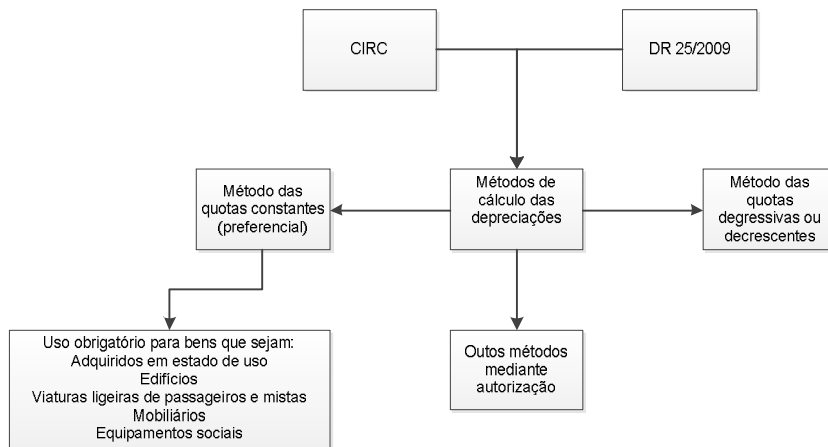


Figura 1.26 - Métodos de depreciação aceites fiscalmente

(Fonte própria)

Consideramos que o método de depreciação que aparece no topo das prioridades, a nível fiscal é o das quotas constantes, sendo que também é possível optar pelo método das quotas decrescentes ou degressivas. Caso se pretenda adoptar por outro método de depreciação é necessário obter autorização prévia, sendo que as taxas máximas aceites não poderão ser superiores às obtidas pelos outros métodos previstos.

Quotas de depreciação

O art. 31.º n.º 1 do CIRC diz-nos que na aplicação do método das quotas constantes só são aceites como custos do exercício as depreciações que sejam determinadas aplicando-se as taxas de depreciação (definidas no decreto regulamentar) aos seguintes valores:

- Custo de aquisição ou produção;
- Valor resultante da reavaliação legal;
- Valor real, à data da abertura da escrita, quando não sejam conhecidos os custos de aquisição ou produção e os bens sejam avaliados para o efeito.

Para os bens cuja taxa de depreciação não se encontre fixada serão aceites as taxas que a Direcção-Geral dos Impostos, de acordo com n.º 2 do mesmo artigo, considerar como razoáveis para o período e utilidade esperada do bem.

O art. 31.º n.º 2 do CIRC diz-nos que na aplicação do método das quotas degressivas só são aceites como custos do exercício as depreciações que sejam determinadas aplicando-se as taxas de depreciação (definidas no decreto regulamentar n.º 25/2009) aos valores do n.º 1, sendo que as taxas de depreciação referidas nos números 1 e 2 devem ser corrigidas dos coeficientes:

- 1,5 Se vida útil for inferior a 5 anos;
- 2 Se vida útil estiver entre 5 e 6;
- 2,5 Se vida útil for superior a 6.

Para os bens adquiridos em estado de uso ou objecto de grandes reparações e benfeitorias as taxas de depreciação são as calculadas de acordo com o método das quotas constantes, tendo em conta a utilidade esperada dos bens, de acordo com o § n.º 5 do mesmo artigo do CIRC.

No artigo 2.º n.º 1 do DR 25/2009 é-nos dito que para efeitos de cálculo das quotas máximas de depreciação os elementos do activo devem ser valorizados pelos seguintes valores:

- Custo de aquisição⁴¹ ou produção⁴² (estes custos incluem o imposto sobre o valor acrescentado que não for dedutível bem como custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição ou produção, desde que se reportem ao período anterior à sua data de entrada em funcionamento ou utilização, desde que esta seja superior a um ano - conforme n.º 4 e 5 do art. 2.º do DR 25/2009);
- Valor resultante da reavaliação legal;
- Valor de mercado, à data da abertura da escrita, para bens objecto de avaliação para esse efeito.

⁴¹ Compreende-se por custo de aquisição de um elemento do activo, de acordo com n.º 2 do art. 2.º do CIRC, o respectivo preço de compra acrescido dos gastos acessórios suportados até à entrada em funcionamento ou utilização.

⁴² Os custos de produção obtêm-se, de acordo com n.º 3 do mesmo artigo, adicionando ao custo de aquisição das matérias-primas e de consumo e da mão-de-obra directa, os custos directamente imputáveis ao produto considerado, assim, como a parte dos custos indirectos respeitantes ao período de construção ou produção que, de acordo com o sistema de custeio utilizado, lhe seja atribuível.

Em termos fiscais, podemos dizer que para que as depreciações sejam aceites como gastos é necessário que:

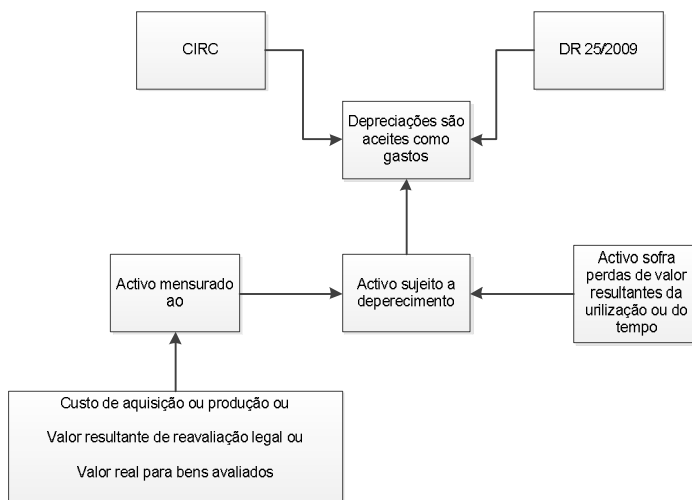


Figura 1.27. - Depreciações aceites para efeitos fiscais
(Fonte própria)

Em nosso entender, para que a depreciação de determinado activo seja considerada como um gasto, para efeitos fiscais, é essencial por um lado que o activo sofra perdas de valor e por outro que esteja mensurado, de acordo com os valores que a Direcção-Geral dos Impostos considera válidos.

Elementos de valor reduzido

De acordo com art. 33.º do CIRC os activos fixos sujeitos a deprecimento com custos unitários iguais ou inferiores a 1.000€, no período de tributação do respectivo custo de aquisição ou produção é aceite a sua depreciação pela totalidade⁴³.

De acordo com art. 19.º do DR 25/2009 os activos sujeitos a deprecimento cujos custos unitários de aquisição ou produção sejam inferiores a 1.000€ podem ser totalmente depreciados num só período de tributação.

⁴³ Excepto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado como um todo.

De acordo com Silva, João Miguel (2011) o facto de a fiscalidade permitir que bens de reduzido valor sejam depreciados num só período entra em conflito com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro, uma vez que as mesmas consideram que os activos devem ser depreciados durante a sua vida útil.

Somos da opinião que o tratamento definido fiscalmente para os elementos de reduzido valor é opcional. Assim, consideramos que compete à entidade avaliar a vida útil do activo e a relevância do mesmo, sendo que defendemos que será bastante tentador imputar a totalidade do valor do bem como depreciações num só exercício não só porque fica totalmente depreciado, mas também porque incrementa os gastos da entidade. Entendemos, no entanto, que esta situação não tem em atenção a vida útil estimada do activo, mas sim apenas o seu valor de aquisição ou produção.

Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais

O art. 34.º n.º 1 do CIRC considera que não são aceites como gastos:

- As depreciações de elementos do activo não sujeitos a deprecimento;
- As depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor do terreno ou parte não sujeita a deprecimento;
- As depreciações praticadas para além do período máximo de vida útil⁴⁴;
- As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente ao montante a definir por portaria⁴⁵.

Para efeitos fiscais, apenas os bens sujeitos a deprecimento é que devem ser depreciados. Por este motivo, caso a entidade decida fazer a depreciação de bens que não cumpram com a condição de desgaste, essa depreciação não é aceite como gastos, a nível fiscal.

⁴⁴ Excepto nas situações autorizadas pela Direcção-Geral dos Impostos. Sendo que o período de vida útil máximo é o que decorre das quotas mínimas de depreciação, contado a partir do ao de início de utilização dos elementos a que respeitem.

⁴⁵ Bem como de barcos e aviões de turismo e todos os gastos relacionados desde que não sejam afectos à exploração do serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo.

Vida útil e valor residual

A vida útil de um elemento do activo depreciable é, de acordo com n.º 1 do art. 3.º do DR 25/2009, o período durante o qual se deprecia totalmente o seu valor, excluindo, quando for caso disso, o respectivo valor residual.

Independentemente do método de depreciação aplicado considera-se, de acordo com n.º 2 do art. 3.º do DR 25/2009:

- Período mínimo de vida útil - aquele que se deduz da quota de depreciação fiscalmente aceite (conforme veremos mais à frente);
- Período máximo de vida útil - aquele que se deduz de quota igual a metade da obtida através do período mínimo de vida útil.

Fiscalmente as depreciações que excedam o período máximo de vida útil não serão consideradas como gastos, de acordo com n.º5 do art. 3.º do DR 25/2009.

Silva, João Miguel (2011) considera que a nível fiscal, a dedução do valor residual ao valor do custo do activo não é uma matéria totalmente esclarecida. Isto porque, o CIRC apenas faz referência ao facto de se utilizar o custo ou equivalente para calcular as depreciações e o DR 25/2009 apenas diz que o valor ao valor de custo ou equivalente deve ser deduzido do valor residual, quando for caso disso. O autor conclui, portanto, que para efeitos fiscais o valor residual não tem de ser deduzido ao custo de aquisição.

Ainda sobre a temática do valor residual, o autor defende que as empresas lucrativas serão tentadas a não deduzir qualquer valor residual no cálculo das depreciações, de modo a antecipar o reconhecimento contabilístico e consecutivamente fiscal dos gastos com depreciações.

Em nossa opinião, o valor residual é um dos elementos significativos para o cálculo das depreciações quer a nível contabilístico, quer a nível fiscal. Consideramos, portanto, que deveria ter havido um maior cuidado, a nível fiscal, definindo se o valor residual seria deduzido ao não do valor base do activo. Neste âmbito, somos da opinião que o respectivo valor, a par do que acontece a nível contabilístico, deveria ser deduzido do valor do activo, uma vez que é o valor que se espera obter do activo, quando o mesmo estiver totalmente depreciado.

Faustino, Isabel (2010) considera que na prática as depreciações são calculadas com base nas taxas máximas previstas no DR 25/2009 e não objectivamente de acordo com a vida útil do activo.

Para Silva, João Miguel (2011) as empresas tendem a utilizar quotas de depreciação máximas admitidas pela legislação fiscal, de modo a beneficiarem antecipadamente do respectivo efeito fiscal, mesmo que o período de depreciação não corresponda ao período durante o qual se espera que o activo esteja disponível para uso. A consequência deste procedimento tem resultado na depreciação integral de activos que continuam a laborar em plenas condições.

Na nossa opinião, os bens têm uma determinada vida útil estimada (real). No entanto, fiscalmente o Decreto-Regulamentar apresenta taxas de depreciações para uma grande variedade de bens, das quais se pode aferir a vida útil aceite fiscalmente, para o bem. Estas vidas úteis podem ser coincidentes, ou não. Em nosso entender, se a vida útil estimada para determinado bem se distanciar da vida útil estimada real do mesmo, podemos ter situações de cálculos verdadeiramente irrealistas das depreciações.

Depreciações por duodécimos

Existe a possibilidade de se optar por uma taxa de depreciação anual que corresponda ao número de meses contados desde o mês de entrada em funcionamento do bem (no ano do início da sua utilização), sendo que no ano da transmissão, inutilização ou fim da vida útil, as depreciações aceites serão as correspondentes ao número de meses decorridos até ao mês anterior ao da verificação desses eventos, de acordo com o n.º 6 e n.º 7 do art. 31.º CIRC.

O art. 7.º n.º 1 do DR 25/2009 considera que no ano de entrada em funcionamento ou utilização dos activos, pode ser praticada a quota anual de depreciação correspondente ao número de meses contados desde o mês de entrada em funcionamento ou utilização desses activos.

Quando há a transmissão, inutilização ou o termo da vida útil dos mesmos activos, de acordo com n.º 3 do mesmo artigo do DR 25/2009, só são aceites as depreciações correspondentes ao número de meses decorridos até ao mês anterior ao da verificação desses eventos.

A quota de depreciação aceite como gastos do período de tributação é determinada tendo em conta o número de meses em que os elementos estiveram em funcionamento ou utilização, nos seguintes casos:

- No período em que se verifique a cessação da actividade motivada pelo facto de a sede deixar de ser em Portugal, apesar de os activos continuarem afectos ao exercício da mesma actividade noutra estabelecimento estável (fora de Portugal);
- Relativamente ao período de tributação referido na al. d) do n.º 4 do art. 8.8 CIRC;
- Relativamente ao número de meses em que, no período de transmissão, os activos estiverem em funcionamento ou utilização nas sociedades fundidas ou cindidas ou na sociedade contribuidora e na sociedade para a qual se transmitem em consequência da fusão ou cisão ou entrada de activos, quando seja aplicável o n.º 3 do art. 74º do CIRC;
- Relativamente ao período de tributação em que se verifique a dissolução da sociedade, para efeitos do art. 79.º n.º 2 al. c) do CIRC.

Em nossa opinião, as depreciações por duodécimos podem ser analisadas segundo duas vertentes. Por um lado, o facto de ser possível imputar a cada exercício apenas o período de tempo que o activo esteve afecto ao mesmo permite especificar as depreciações ao máximo. Por outro lado, a aplicação dos duodécimos faz com que os gastos de depreciações a apresentar no ano da compra sejam inferiores aos que seriam calculados caso não se aplicasse os duodécimos (caso o activo não seja adquirido no primeiro mês do ano), apesar de ser neste período em que se regista o investimento.

Consideramos, portanto, que devem ser os responsáveis da entidade a decidir pela aplicação ou não dos duodécimos, uma vez que para além de ser opcional, permite imputar mais ou menos gastos aos resultados.

Aplicação uniforme dos métodos de depreciação

De acordo com art. 8.º do DR 25/2009 para efeitos de cálculo do limite máximo das quotas de depreciação aceites em cada período de tributação deve ser aplicado, em relação a cada elemento do activo, o mesmo método de depreciação desde a sua entrada em funcionamento ou utilização até à sua depreciação, transmissão ou inutilização.

Em nossa opinião, a consistência na aplicabilidade dos métodos de depreciação é defendida pela fiscalidade não só porque o controlo da aplicabilidade dos métodos utilizados se pode fazer de forma mais eficaz, mas também pelo facto de existir homogeneidade de critérios, ao longo da vida útil do activo.

Regime intensivo de utilização dos activos depreciables

Quando, em consequência da laboração por mais do que um turno, os activos estejam sujeitos a um desgaste mais rápido do que o normal, pode ser aceite como gasto de tributação:

- Quota de depreciação acrescida em 25% (de acordo com o método aplicado) se a laboração for em 2 turnos;
- Quota de depreciação acrescida em 50% (de acordo com o método aplicado) se a laboração for em mais de 2 turnos.

Este regime intensivo, e no caso do método de depreciação utilizado ser o das quotas decrescentes, não pode ser aplicável relativamente ao primeiro período de depreciação, nem dele pode decorrer, nos períodos seguintes, uma quota de depreciação superior a que pode ser praticada nesse primeiro período, de acordo com n.º 2 do art. 9.º do DR 25/2009.

Este regime pode ainda ser aplicável⁴⁶, de acordo com n.º 3 e n.º 4 do mesmo artigo, a outros casos de desgaste mais rápido que o normal desde que seja obtido reconhecimento prévio da Direcção-Geral dos Impostos.

Consideramos que os regimes de utilização intensiva dos activos, e bem, têm um tratamento diferenciado a nível fiscal, uma vez que o desgaste a que estão sujeito não é o corrente, pelo que a administração fiscal permite o empolamento (dentro de limites) dos gastos com depreciações.

Depreciações de imóveis

O art. 10.º n.º 1 do DR 25/2009 indica que regra geral, para efeitos do cálculo das quotas de depreciação é excluído o valor do terreno⁴⁷. No entanto, nos casos de terrenos de exploração, a parte que não está sujeita a depreciação, não é depreciável.

Para ser possível executar o número anterior, propõe o n.º 2 que devem ser evidenciados separadamente no processo de documentação fiscal:

- O valor do terreno e o valor da construção⁴⁸,
- A parte do valor do terreno de exploração não sujeita a depreciação e a parte desse valor a ele sujeita.

Nos casos em que os imóveis são adquiridos e não existe indicação expressa do valor do terreno e do edifício considera-se, para efeitos fiscais, que 25% do valor global corresponde ao terreno⁴⁹ e a restante ao edifício, de acordo com n.º 3 do mesmo artigo. Sendo que existe sempre a possibilidade de o sujeito passivo fazer outros cálculos para o valor do terreno e apresenta-los à Direcção-Geral dos Impostos.

⁴⁶ Desde que os activos não sejam edifícios ou outras construções, ou bens que, pela sua natureza ou tendo em conta a actividade económica em que especificamente são utilizados, estão normalmente sujeitos a condições intensivas de exploração.

⁴⁷ Neste caso o valor depreciável corresponde apenas ao valor de construção – n.º 5 do art. 10.º do DR 25/2009.

⁴⁸ Sendo que o valor do terreno apenas o subjacente à construção e o que lhe serve de logradouro, de acordo com n.º 2 al. a) do DR 25/2009.

⁴⁹ Este valor nunca poderá, no entanto, ser inferior ao determinado nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, de acordo com n.º 4 do art. 10.º do DR 25/2009.

Em "Terrenos e edifícios - exigência (ou não) de os evidenciar" Mário Portugal (2010) considera que facto de o Decreto-Regulamentar n.º25/2009 (no seu preâmbulo) não evidenciar a exigência de registar separadamente na contabilidade a parte do valor dos imóveis correspondente ao terreno, poderá vir a ter reflexos nas depreciações. Sem haver a separação entre terrenos e edifícios corre-se o risco de serem ambos depreciados e, nesse caso, o valor do terreno que foi depreciado será acrescido no Modelo 22, sendo que conseqüentemente, o lucro tributável será igual; mas no caso da distribuição de sócios o resultado líquido está influenciado pela parte das depreciações que foram acrescidas no Modelo 22. O autor defende que a separação entre terrenos e edifícios deveria ser feita, tal como prevê a Norma Contabilística e de Relato Financeiro.

É nosso entender, que independentemente da contabilização dos terrenos e dos edifícios, os primeiros regra geral não se depreciam. Por este motivo a administração fiscal decidiu definir, nos casos em que não se sabe o valor dos terrenos e dos edifícios, que correspondem a 25% os terrenos e 75% os edifícios (sendo que regra geral estes estão sujeitos a depreciações), sendo que estas percentagens podem não corresponder de todo à realidade.

Consideramos que deveria ter havido um maior cuidado da definição sobre a separação entre edifícios e terrenos, para efeitos fiscais, de modo a que se evitassem dúvidas e confusões desnecessárias, uma vez que se o procedimento ficasse definido (e se fosse coincidente com o contabilístico) as omissões ou erros no tratamento desta temática seriam, por ventura, menores.

Depreciações de viaturas ligeiras, barcos de recreio e aviões de turismo

Não são aceites como gastos as depreciações de viaturas ligeiras ou mistas, barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com estes relacionados cujo custo de aquisição seja superior a 40.000€, excepto se forem bens afectos à exploração de serviço público de transportes ou que se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, de acordo com art. 11.º do DR 25/2009.

O regime fiscal criado para determinados tipos de bens, demonstra que a nível fiscal, a compra de bens como viaturas ligeiras, barcos de recreio e aviões de turismo (excepto para as entidades que exerçam essas actividades normalmente) não é considerada como essencial para o exercício da actividade das entidades que não se dedicam a estas actividades. Por este motivo, existe o limite à quantia do custo de aquisição, com o objectivo de evitar aquisições de bens de luxo, desnecessários para o exercício da actividade da entidade.

Activos revertíveis

De acordo com art. 12.º do DR 25/2009 os activos depreciáveis adquiridos por entidades concessionárias e que sejam revertíveis no final do contrato de concessão podem ser depreciados em função do número de anos que restem do período de concessão, quando aquele for inferior ao seu período mínimo de vida útil. Nestes casos a quota de depreciação aceite como gasto do período de tributação é a que se obtêm dividindo o custo de aquisição ou de produção dos elementos, deduzido (se for caso disso) da eventual contrapartida da entidade concedente, pelo número de anos que decorrer desde a sua entrada em funcionamento ou utilização até à data estabelecida para a reversão. Para determinação da quota anual de depreciação deve ser tida em consideração uma eventual prorrogação ou prolongamento do período de concessão, de acordo com o mesmo art. do DR 25/2009.

Em nossa opinião, os activos fixos cuja permanência na entidade seja limitada têm um regime fiscalmente idêntico aos demais, uma vez que é possível imputar as suas depreciações durante o período de tempo em que estão a ser utilizados em determinada entidade. Assim, estes activos apesar de estarem concessionados temporariamente, pelo facto de permitirem benefícios económicos futuros à entidade, devem ser depreciados como os activos fixos detidos pela entidade.

Peças e componentes de substituição ou de reserva

As peças e componentes de substituição ou de reserva, de acordo com art. 14.º do DR 25/2009, que sejam identificáveis e cuja utilização seja exclusiva em activos fixos tangíveis, podem ser depreciadas excepcionalmente a partir da data de entrada em funcionamento (ou utilização destes activos ou da data da sua aquisição se posterior) durante o mesmo período de vida útil dos elementos a que se destinam (ou no caso de menor do respectivo período de vida útil calculado em função do número de anos de utilidade esperada). Este regime não se aplica às peças e componentes que aumentem o valor ou duração esperada dos elementos em que são aplicados.

Em nosso entender, fiscalmente existe a opção pelo regime das peças e componentes de substituição pelo facto de os mesmos terem, tendencialmente um desgaste superior aos dos componentes que aumentem o valor ao bem. Por este motivo, estes activos devem ser depreciados, quando comecem a ser utilizados.

Depreciações de bens reavaliados

Nas depreciações dos bens objecto de reavaliação legal são aceites como gastos apenas 60% do aumento das depreciações resultantes dessas reavaliações⁵⁰, de acordo com art. 15.º do DR 25/2009.

Silva, João Miguel (2011) considera que apesar do aumento das depreciações resultantes da reavaliação apenas ser aceite como gastos em 60% do seu montante, as depreciações só podem ser consideradas, para efeitos fiscais, se tiverem sido contabilizadas no período corrente ou em períodos anteriores.

Somos da opinião que a fiscalidade, neste caso quis limitar o valor aceite dos gastos, tendo apenas considerando o seu valor parcialmente, pelo que se pode considerar um

⁵⁰ Exceptuam-se os casos das reavaliações efectuadas ao abrigo da Portaria n.º 20258 de 1963 e do Decreto-Lei n.º 127 de 1977, onde o aumento das depreciações resultantes da reavaliação é aceite na totalidade como gasto para efeitos fiscais.

desincentivo às reavaliações dos activos, uma vez que apenas serão aceites como gasto 60% do seu valor depreciado.

Quotas mínimas de depreciação

De acordo com art. 18.º do DR 25/2009 as quotas mínimas de depreciação que não tenham sido contabilizadas como gastos do período de tributação não podem ser deduzidas dos rendimentos de qualquer período de tributação.

Consideramos que a nível fiscal é necessário que as depreciações estejam contabilizadas no período ou períodos anteriores para que sejam aceites como gastos fiscalmente. Deste modo, há sempre a certeza que todas as depreciações consideradas como gastos fiscais têm evidência contabilística.

Depreciações tributadas

As depreciações que, de acordo com art. 20.º do DR 25/2009 não sejam consideradas como gastos fiscais no período de tributação em que foram contabilizadas, por excederem as importâncias máximas admitidas, são aceites como gastos fiscais nos períodos seguintes, na medida em que não excedam as quotas máximas de depreciação fixadas no Decreto - Regulamentar n.º 25/2009.

De acordo com Faustino, Isabel (2010) a dedutibilidade das depreciações que não são consideradas gastos fiscais no período de tributação em que são contabilizadas, por excederem as importâncias máximas permitidas, não dependem da regularização contabilística nos períodos seguintes, bastando que anualmente não seja ultrapassada a depreciação fiscal máxima permitida. Assim, caso uma entidade atribua uma vida útil superior e deprecie contabilisticamente o activo tendo em consideração essa taxa, não necessita efectuar qualquer movimentação contabilística no ou nos períodos subsequentes para deduzir o excesso do valor depreciado face à taxa máxima fiscalmente dedutível.

Em nossa opinião a opção de considerar como gastos em períodos seguintes as depreciações que já foram registadas contabilisticamente é relevante, uma vez que não é necessário alterar a contabilidade, para que a mesma espelhe os limites fiscais. Assim, existe uma separação clara entre a fiscalidade e a contabilidade, sendo que o controlo dos valores, a considerar para efeitos fiscais, terá de ser efectuado extra-contabilisticamente.

Mapas de depreciações

Os sujeitos passivos devem fazer constar do processo de documentação fiscais mapas de depreciações de acordo com o modelo oficial⁵¹, sendo que a codificação a utilizar deve ser a que consta das tabelas anexas ao DR 25/2009, de acordo com art. 21.º do DR 25/2009.

O mapa de depreciações é, em nosso entender, o mapa que espelha de forma mais clara a aplicação da fiscalidade sobre as depreciações. Este mapa, para além da codificação atribuída aos bens, evidencia a vida útil dos mesmos, assim como as taxas de depreciação aceites fiscalmente. Em suma este é o mapa que deve constar no dossiê fiscal e onde ficam registadas as depreciações (quer do exercício, quer acumuladas).

2.2. Principais conclusões sobre a perspectiva fiscal em Portugal

A temática das depreciações, pelo facto de ter um impacto significativo nos resultados das entidades não poderia deixar de ter as suas especificidades e limitações a nível fiscal.

Por este motivo, e independente do tratamento contabilístico definido pela Norma Contabilística e de Relato Financeiro, a fiscalidade portuguesa define determinadas características necessárias para que sejam considerados como gastos, as depreciações, a nível fiscal. Assim, para que as depreciações sejam consideradas como gastos é necessário que sejam calculadas após a entrada em funcionamento do bem, que esse bem esteja sujeito a deprecimento e o activo deve ser registado pelo custo ou produção.

⁵¹ Modelo 32 aprovado pela Portaria n.º 92-A/2001.

O método de depreciação que deve ser preferencialmente escolhido, a nível fiscal, é o das quotas constantes, no entanto, é possível aplicar o método das quotas decrescentes ou degressivas (desde que os bens não sejam determinados activos, de que são exemplos: os adquiridos em estado de uso e edifícios) e ainda pedir autorização para utilizar outros tipos de métodos.

Consideramos que a nível fiscal devia ter havido um especial cuidado terminológico, tentando ajustar a legislação aos novos termos contabilísticos, situação que não aconteceu. Estas diferenças notam-se especialmente pelo uso do termo custo continuar a ser utilizado em vez de gastos; pelo uso do método das quotas constantes em vez do método da linha recta; pelo uso de quotas degressivas em vez do método do saldo decrescente.

Somos da opinião que existe uma dualidade de conceitos sobre a relevância da vida útil, na fiscalidade. Ora, se por um lado define taxas de depreciação (com vidas úteis associadas) e tratamentos específicos para os bens com custo de aquisição reduzido, que se traduzem muitas vezes no facto de os mesmos serem depreciados mais rapidamente, para efeitos fiscais, do que o seu desgaste efectivo, fazendo com que exista bens totalmente depreciados que estão ainda a ser utilizados. Por outro lado, apenas os bens em regime de utilização intensiva é que podem ser depreciados mais aceleradamente, sendo que para a que seja possível depreciar de maneira mais acelerada outros activos é necessário a obtenção de autorização prévia.

Parece, portanto, não ser relevante que determinados bens se depreciem mais rápido que a sua própria utilização, no entanto, aqueles bens que efectivamente se depreciam mais rápido e não estão em regime de uso intensivo, só poderão ser depreciados mais aceleradamente se este valor for aceite como gastos quando for obtida autorização da Direcção Geral do Impostos.

Por último, chamamos a atenção para o facto de considerarmos que deveria ter ficado explicito, na legislação fiscal, que os terrenos e edifícios devem ser registados separadamente, pelo facto de ser este o método que consideramos mais eficaz para evitar erros e omissões.

3. Considerações finais

A temática das depreciações, pelo facto de ter impacto directo nos resultados, é bastante sensível. Por este motivo, os diferentes países (através dos seus organismos normalizadores) definem determinadas especificidades que consideram relevantes para que as demonstrações financeiras evidenciem a imagem verdadeira e apropriada da entidade.

Os organismos normalizadores que mereceram destaque neste capítulo foram o FASB, o IASB e a CNC. Pelo que, para cada uma destas entidades, foram analisadas as normas com impacto nas depreciações dos activos fixos tangíveis, nomeadamente SFAS 144 e ARB 43 (do primeiro organismo), IAS 16 e IAS 36 (segundo organismo) e NCRF 7 e NCRF 12 (do terceiro organismo).

Após a análise individual dos pontos mais relevantes de cada norma, procedemos à comparação das mesmas, com o objectivo de detectar as principais semelhanças e diferenças e quais os impactos das mesma.

Em nosso entender, os normativos contabilísticos analisados apesar de apresentarem estruturas diferentes, estão bem organizados e são de compreensão fácil, mesmo para os utilizadores da informação financeira externos às entidades. Consideramos, no entanto, que a nível das depreciações e para quem prepara as demonstrações financeiras, é obtida maior informação e de melhor qualidade sobre o tratamento das depreciações se utilizarmos a normas do IASB ou da CNC. Esta situação fica a dever-se ao facto de estas normas evidenciarem maiores detalhes sobre os activos e a forma de os depreciar, do que as normas do FASB.

Os métodos de depreciação propostos pelos diferentes normativos contabilísticos são idênticos, no entanto, as especificidades apresentadas pelas normas do IASB e da CNC (tais como: definição do início da depreciação; revisão anual do valor residual, da vida útil e do método de depreciação utilizado), fazem com que os cálculos das depreciações sejam diferentes aos que serão obtidos através do FASB. Assim, a comparabilidade das demonstrações financeiras fica posta em causa.

Somos da opinião, ainda, que quer o IASB, quer o FASB deveriam chegar a um entendimento simples e eficaz que permitisse comparar as depreciações, e qual o impacto máximo que as mesmas devem ter nos resultados das entidades, o que só será possível através do esforço de aproximação entre estes organismos normalizadores.

Expostas, que estão as considerações finais relativas aos normativos contabilísticos analisados, falta-nos, ainda, fazer referência aos normativos fiscais das depreciações em Portugal, que foram objecto de estudo na parte final do capítulo.

Ora a nível fiscal são impostos alguns limites e restrições às depreciações, com o objectivo de as mesmas não reduzirem de tal forma o resultado, que a entidade com os gastos apresentados, não teria imposto a pagar (num caso extremo). Exemplo desta situação é a quase imposição⁵² feita pela opção pelo método de depreciação da linha recta que, poderá não ser aquele que reflecte o real desgaste dos bens. Outro exemplo é a exclusão das depreciações, aceites fiscalmente, de activos considerados como bens de luxo.

O facto de a fiscalidade em Portugal definir algumas especificidades, para as depreciações, que não estão de encontro com o que o normativo contabilístico em vigor, faz com que ocorram as seguintes situações: ou as entidades calculam as depreciações para efeitos contabilísticos e para efeitos fiscais, ou então calculam apenas as depreciações para efeitos fiscais e essas são usadas também para efeitos contabilísticos.

Nas entidades em que são calculadas as depreciações para efeitos fiscais e contabilísticos, para além de existir duplicação de trabalho, poderá ser necessário duplicar os recursos humanos, uma vez que as demonstrações financeiras a apresentar serão também em número de dois - demonstrações para efeitos fiscais e pagamento de impostos e demonstrações para os investidores.

Nas entidades em que as depreciações são calculadas utilizando como suporte a fiscalidade⁵³, os trabalhos de fim de exercício não exigem duplicação de tarefas, nem de documentos.

⁵² entendemos que é quase imposição pelo facto de apesar de se poderem escolher outros métodos, a quota máxima permitida é a obtida pelo método mencionado, o que limita a aplicabilidade efectiva de outros métodos.

⁵³ Subentendendo-se que as diferenças para o critério contabilístico não são relevantes, e se opta por igualar as depreciações contabilísticas ao valor atribuído através das depreciações fiscais.

Face ao exposto, consideramos que a nível fiscal deveria haver um menor peso da imposição de medidas, perante a vertente contabilística. Isto porque, como sabemos, na prática, a maioria das entidades não dispõe nem de recursos, nem de tempo para duplicar as demonstrações financeiras. Assim, estas imposições fazem, muitas vezes, com que a imagem verdadeira e a comparabilidade das demonstrações financeiras fique afectada.

Por último, defendemos que os normativos fiscais em Portugal deveriam, contrariamente ao que tem acontecido, tentar acompanhar a evolução que a Contabilidade tem sofrido recentemente e que nos coloca numa posição de vanguarda, a nível mundial.

Capítulo II

Estudo de Caso

"Toda a teoria deve ser feita para poder ser posta em prática,
e toda a prática deve obedecer a uma teoria."

Fernando Pessoa, Revista de Comércio e Contabilidade (1926)

1. A importância da análise através do estudo de caso

As depreciações, temática evidenciada pelo nosso trabalho, têm impacto directo nos resultados a apresentar pelas entidades. As entidades, por sua vez, têm necessidade de apresentar os resultados que mais correspondam aos seus interesses, ou seja, resultados interessantes para atrair investimentos, ou resultados menos avultados com o objetivo de pagar menos impostos.

Ora, tendo sido já apresentadas, na primeira parte do nosso trabalho, as especificidades mais relevantes sobre as depreciações em Portugal (e não só) vamos agora analisar de que modo é que os diferentes métodos de depreciação alteram, ou não, os resultados.

Em "Metodologias da pesquisa aplicável às ciências sociais" as tipologias de delineamento de pesquisas são agrupadas da seguinte forma:

Bruyne et al. (1977)	Vervo e Bervian (1983)	Demo (1985)	Triviños (1987)	Gil (1999)
Estudo de caso; comparação; experimentação; simulação	Pesquisa bibliográfica; pesquisa descritiva; pesquisa experimental	Pesquisa teórica; pesquisa metodológica; pesquisa empírica; pesquisa prática	Estudos exploratórios; estudos descritivos; estudos experimentais	Pesquisa bibliográfica; pesquisa documental; pesquisa experimental; pesquisa ex-post-facto; levantamento; estudo de campo; estudo de caso

Figura 2.1. Tipos de delineamentos de pesquisas sem agrupamentos

(Fonte: adoptado de Raupp, Fabiano; Beuren, Ilse: p.3)

Andrade (2002)	Vergara (1997)	Santos (1999)
Quanto à natureza: trabalho científico original; resumo de assunto	Quanto aos fins: exploratória; descritiva; explicativa; metodológica; aplicada; intervencionista	Quanto aos objectivos: exploratórias; descritivas; explicativas
Quanto aos objectivos: pesquisa exploratória; pesquisa descritiva; pesquisa explicativa		Quanto aos procedimentos de colecta: experimento; levantamento; estudo de caso; pesquisa bibliográfica; pesquisa documental; pesquisa-acção; pesquisa participante; pesquisa <i>ex-post-facto</i> ; pesquisa quantitativa; pesquisa qualitativa
Quanto aos procedimentos: pesquisa de campo; pesquisa de fontes de papel	Quanto aos meios: pesquisa de campo; pesquisa de laboratório; telematizada; documental; bibliográfica; experimental; <i>ex.post.facto</i> ; participante; pesquisa-acção; estudo de caso	Quanto às fontes de informação: campo; laboratório; bibliográfica
Quanto aos objecto: pesquisa bibliográfica; pesquisa de laboratório; pesquisa de campo		

Figura 2.2. Tipos de delineamentos de pesquisas com agrupamentos

(Fonte: adoptado de Raupp, Fabiano; Beuren, Ilse: p.4)

O estudo de caso é, segundo Gil, António Carlos *et al.* (2005)

" (...) qualitativo e vale-se de diferentes fontes de evidências (Yin, 2001), (...) analisa propriedades de um caso ou de um fenómeno (Campbell e Stanlei, 1963) e (...) tem como propósito o conhecimento de um universo mais amplo de unidades similares (Gerring, 2004)."

A razão pela qual nos propomos fazer um estudo de caso prende-se com o facto de, segundo Campomar, Marcos Cortez (1991) este permitir a descoberta de relações que não seriam encontradas de outra forma. O autor defende, ainda, e citando Boyd & Stach (1985) que o estudo de casos envolve a análise intensiva de um número pequeno de situações e, às vezes, o número de casos estudados reduz-se a um, sendo que é dada ênfase à completa descrição e ao entendimento do relacionamento dos factores de cada situação.

Para Martins, Gilberto (2008), e tendo em conta a opinião em Yin, Robert (2001), o estudo de caso é a metodologia válida quando o pesquisador, apesar de estar inserido no contexto da vida real, tem pouco controle sobre os eventos e situações que estão a ser objecto de análise.

Segundo Gil, António Carlos (1995) o estudo de caso caracteriza-se por ser o estudo profundo e exaustivo de um ou alguns objectos que vão permitir obter conhecimentos abrangentes e detalhados sobre os mesmos, o que, na opinião do autor, é praticamente impossível obter através de outro tipo de pesquisa.

Fernandes, Luciane; Gomes, José (2003) consideram, tal como Gil (1991) que as principais vantagens do estudo de caso são o estímulo a novas descobertas; a simplicidade de procedimentos (quando comparado com outras modalidades) e o facto de focalizar o problema como um todo. A principal desvantagem, segundo os autores é, a dificuldade em generalizar os resultados obtidos, especialmente quando a unidade escolhida para estudo é anormal em relação às outras do mesmo tipo.

Em "Metodologias da pesquisa aplicável às ciências sociais" Raupp, Fabiano; Beuren, Ilse consideram que o estudo de caso, quando relacionado com a contabilidade, concentra um maior número de pesquisa em entidades uma vez que só assim é possível a análise de instrumentos ou teorias contabilísticas.

No estudo de caso que vamos desenvolver em seguida pretendemos, e parafraseando Stake, Robert (1995) fazer o estudo particular de uma situação com o intuito de perceber a sua actividade e importância em circunstâncias específicas.

2. O estudo de caso

2.1. Objectivos a alcançar e metodologia a seguir

O principal objectivo que pretendemos alcançar com o estudo de caso é perceber de que modo os diferentes métodos de depreciação afectam os resultados. Para tal, definimos numa amostragem de três entidades distintas, com o propósito de verificar qual o comportamento dos seus resultados, em três períodos diferentes, fazendo variar os métodos de depreciação a aplicar.

Os métodos de depreciações que seleccionamos, para poder aferir o seu impacto nos resultados das entidades, são o método da linha recta e o método do saldo decrescente. Esta opção ficou a dever-se ao facto de estes serem os métodos de depreciação que são mais utilizados (para efeitos contabilísticos) pelas entidades, em Portugal.

Os dados das entidades, apresentados de seguida, são agrupados em três tipos:

- Os mapas de depreciações (onde é possível analisar os tipos de activos detidos pelas entidades, o seu ano de aquisição, a sua vida útil, o seu valor de aquisição e as depreciações - de exercícios anteriores, do exercício e acumuladas no final do período);
- Os dados resumo das entidades (onde se pode analisar os resultados das entidades para cada período, as depreciações por período e entidade e, ainda, o resultado após depreciações);
- Os mapas relativos à diminuição dos resultados por aplicação dos diferentes métodos de depreciação (onde se espelha qual o contributo, em percentagem, que a aplicação de cada método tem para a diminuição dos resultados das entidades).

As principais conclusões a que pretendemos chegar são que o método do saldo decrescente permite apresentar resultados inferiores aos obtidos através do método da linha recta, e que, por este motivo os diferentes métodos estão associados a demonstrações financeiras direccionadas para diferentes utilizadores.

2.2. Os dados das entidades

As entidades são identificadas com A, B e C e os períodos por n, n+1 e n+2 pelo facto de não termos obtido autorização, junto dos responsáveis das entidades, para a divulgação dos seus dados.

Os dados das entidades são apresentados através de quadros para que a sua percepção seja mais fácil. Assim, apresentamos de seguida os mapas de depreciações (utilizando o método da linha recta e do saldo decrescente) para as entidades: A, B e C; e para os três períodos em análise: n, n+1 e n+2.

O mapa de depreciações da entidade A é composto apenas por terrenos e edifícios (quatro propriedades de cada um). Os terrenos não estão sujeitos a desgaste, pelo que a sua vida útil é ilimitada. Durante n, n+1 e n+2 a entidade não vendeu, nem adquiriu nenhum activo fixo tangível.

Descrição Activo Fixo Tangível	Ano Aquis.	Vida útil	Taxa Depreciação	Valor de Aquisição	Depreciações		
					nos anteriores	exercício n	acumuladas fim período
TERRENO EDIFÍCIO RUA A1	n	-	-	80.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
TERRENO EDIFÍCIO RUA A2	n	-	-	1.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
TERRENO EDIFÍCIO RUA A3	n	-	-	15.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
TERRENO EDIFÍCIO RUA A4	n	-	-	150,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
EDIFÍCIO RUA A1	n	50,00	2,00%	250.000,00 €	0,00 €	5.000,00 €	5.000,00 €
EDIFÍCIO RUA A2	n	50,00	2,00%	3.000,00 €	0,00 €	60,00 €	60,00 €
EDIFÍCIO RUA A3	n	50,00	2,00%	500,00 €	0,00 €	10,00 €	10,00 €
EDIFÍCIO RUA A4	n	50,00	2,00%	45.000,00 €	0,00 €	900,00 €	900,00 €
TOTAL					0,00 €	5.970,00 €	5.970,00 €

Figura 2.3. Mapa de depreciações - Método da linha recta - Entidade A - Ano n

(Fonte própria)

Os activos fixos tangíveis detidos pela entidade A foram adquiridos no ano n, pelo que, é esse o primeiro ano em que os mesmos vão ser depreciados. Pela aplicação do método da linha recta é possível verificar que a depreciação do exercício é de 5.970,00€ (equivalente às depreciações acumuladas no final do período n).

Descrição Activo Fixo Tangível	Ano Aquis.	Vida útil	Taxa Depreciação	Valor de Aquisição	Depreciações		
					nos anteriores	exercício n+1	acumuladas fim período
TERRENO EDIFÍCIO RUA A1	n	-	-	80.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
TERRENO EDIFÍCIO RUA A2	n	-	-	1.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
TERRENO EDIFÍCIO RUA A3	n	-	-	15.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
TERRENO EDIFÍCIO RUA A4	n	-	-	150,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
EDIFÍCIO RUA A1	n	50,00	2,00%	250.000,00 €	5.000,00 €	5.000,00 €	10.000,00 €
EDIFÍCIO RUA A2	n	50,00	2,00%	3.000,00 €	60,00 €	60,00 €	120,00 €
EDIFÍCIO RUA A3	n	50,00	2,00%	500,00 €	10,00 €	10,00 €	20,00 €
EDIFÍCIO RUA A4	n	50,00	2,00%	45.000,00 €	900,00 €	900,00 €	1.800,00 €
TOTAL					5.970,00 €	5.970,00 €	11.940,00 €

Figura 2.4. Mapa de depreciações - Método da linha recta - Entidade A - Ano n+1

(Fonte própria)

No ano n+1 as depreciações do exercício da entidade A perfazem o montante de 5.970,00€, tal como aconteceu no ano n. Esta consistência de valores decorre da aplicação do método da linha recta (sendo que não havendo variação dos activos, esta é notória).

Descrição Activo Fixo Tangível	Ano Aquis.	Vida útil	Taxa Depreciação	Valor de Aquisição	Depreciações		
					nos anteriore	exercício n+2	acumuladas fim período
TERRENO EDIFICIO RUA A1	n	-	-	80.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
TERRENO EDIFICIO RUA A2	n	-	-	1.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
TERRENO EDIFICIO RUA A3	n	-	-	15.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
TERRENO EDIFICIO RUA A4	n	-	-	150,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
EDIFÍCIO RUA A1	n	50,00	2,00%	250.000,00 €	10.000,00 €	5.000,00 €	15.000,00 €
EDIFÍCIO RUA A2	n	50,00	2,00%	3.000,00 €	120,00 €	60,00 €	180,00 €
EDIFÍCIO RUA A3	n	50,00	2,00%	500,00 €	20,00 €	10,00 €	30,00 €
EDIFÍCIO RUA A4	n	50,00	2,00%	45.000,00 €	1.800,00 €	900,00 €	2.700,00 €
TOTAL					11.940,00 €	5.970,00 €	17.910,00 €

Figura 2.5. Mapa de depreciações - Método da linha recta - Entidade A - Ano n+2

(Fonte própria)

Em n+2 as depreciações do exercício da entidade A foram no valor de 5.970,00€, tal como aconteceu no ano n e em n+1, o que nos leva concluir que nos casos em que as entidades investem inicialmente em activos, mas depois os investimentos nos mesmos deixam de se verificar com tanta frequência, o valor das depreciações, calculadas através do método da linha recta, serão relativamente previsíveis. Assim, nestes casos, o impacto das depreciações do exercício nos resultados é maioritariamente fácil de apurar.

Descrição Activo Fixo Tangível	Ano Aquis.	Vida útil	Taxa Depreciação	Valor de Aquisição	Depreciações		
					nos anteriore	exercício n	acumuladas fim período
TERRENO EDIFICIO RUA A1	n	-	-	80.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
TERRENO EDIFICIO RUA A2	n	-	-	1.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
TERRENO EDIFICIO RUA A3	n	-	-	15.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
TERRENO EDIFICIO RUA A4	n	-	-	150,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
EDIFÍCIO RUA A1	n	50,00	3,92%	250.000,00 €	0,00 €	9.803,92 €	9.803,92 €
EDIFÍCIO RUA A2	n	50,00	3,92%	3.000,00 €	0,00 €	117,65 €	117,65 €
EDIFÍCIO RUA A3	n	50,00	3,92%	500,00 €	0,00 €	19,61 €	19,61 €
EDIFÍCIO RUA A4	n	50,00	3,92%	45.000,00 €	0,00 €	1.764,71 €	1.764,71 €
TOTAL					0,00 €	11.705,88 €	11.705,88 €

Figura 2.6. Mapa de depreciações - Método do saldo decrescente - Entidade A - Ano n

(Fonte própria)

Através da aplicação do método do saldo decrescente, aos activos da entidade A no ano n, é possível verificar que as depreciações do exercício são de 11.705,88€. Este valor de depreciações do exercício é bastante superior ao calculado através do método da linha recta (mais de 5.000,00€ de diferença).

Descrição Activo Fixo Tangível	Ano Aquis.	Vida útil	Taxa Depreciaçãc	Valor de Aquisição	Depreciações		
					nos anteriore	exercício n+1	acumuladas fim período
TERRENO EDIFICIO RUA A1	n	-	-	80.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
TERRENO EDIFICIO RUA A2	n	-	-	1.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
TERRENO EDIFICIO RUA A3	n	-	-	15.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
TERRENO EDIFICIO RUA A4	n	-	-	150,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
EDIFÍCIO RUA A1	n	50,00	3,84%	250.000,00 €	9.803,92 €	9.607,84 €	19.411,76 €
EDIFÍCIO RUA A2	n	50,00	3,84%	3.000,00 €	117,65 €	115,29 €	232,94 €
EDIFÍCIO RUA A3	n	50,00	3,84%	500,00 €	19,61 €	19,22 €	38,82 €
EDIFÍCIO RUA A4	n	50,00	3,84%	45.000,00 €	1.764,71 €	1.729,41 €	3.494,12 €
TOTAL					11.705,88 €	11.471,76 €	23.177,65 €

Figura 2.7. Mapa de depreciações - Método do saldo decrescente - Entidade A - Ano n+1

(Fonte própria)

Em n+1 o valor das depreciações do exercício da entidade A é de 11.471,76€, através da aplicação do método do saldo decrescente. Sendo que o valor das depreciações acumuladas no final de n+1 é de 23.177,65€, que contrabalança com o valor de 11.940,00€ obtidos através do método da linha recta.

Descrição Activo Fixo Tangível	Ano Aquis.	Vida útil	Taxa Depreciaçãc	Valor de Aquisição	Depreciações		
					nos anteriore	exercício n+2	acumuladas fim período
TERRENO EDIFICIO RUA A1	n	-	-	80.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
TERRENO EDIFICIO RUA A2	n	-	-	1.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
TERRENO EDIFICIO RUA A3	n	-	-	15.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
TERRENO EDIFICIO RUA A4	n	-	-	150,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
EDIFÍCIO RUA A1	n	50,00	3,76%	250.000,00 €	19.411,76 €	9.411,76 €	28.823,53 €
EDIFÍCIO RUA A2	n	50,00	3,76%	3.000,00 €	232,94 €	112,94 €	345,88 €
EDIFÍCIO RUA A3	n	50,00	3,76%	500,00 €	38,82 €	18,82 €	57,65 €
EDIFÍCIO RUA A4	n	50,00	3,76%	45.000,00 €	3.494,12 €	1.694,12 €	5.188,24 €
TOTAL					23.177,65 €	11.237,65 €	34.415,29 €

Figura 2.8. Mapa de depreciações - Método do saldo decrescente - Entidade A - Ano n+2

(Fonte própria)

No ano n+2 as depreciações do exercício da entidade A foram de 11.237,65€, quando aplicando o método do saldo decrescente. O valor das depreciações do exercício, conforme se pode verificar pela aplicação do método do saldo decrescente, vai decrescendo à medida que a vida útil do activo vai também diminuindo. Pelo que, pela aplicação deste método as depreciações mais significativas serão as calculadas nos anos seguintes à aquisição do activo.

A entidade B apresenta um conjunto de activos mais diversificados do que a A, sendo estes maioritariamente equipamento básico e administrativo. Contrariamente ao que ocorreu na entidade A, neste caso ocorrem aquisições de activos durante o ano n+1 e n+2.

Descrição Activo Fixo Tangível	Ano Aquis.	Vida útil	Taxa Depreciação	Valor de Aquisição	Depreciações		
					nos anteriore	exercício n	acumuladas fim período
MOBILIÁRIO	n-1	8	12,50%	700,00	87,50	87,50	175,00
MOBILIÁRIO	n-1	8	12,50%	1.500,00	187,50	187,50	375,00
MOBILIÁRIO	n-2	8	12,50%	720,00	90,00	90,00	180,00
MOBILIÁRIO	n-2	8	12,50%	280,00	35,00	35,00	70,00
COFRE	n	1	100,00%	25,00	25,00	25,00	50,00
CLIMATIZADOR	n	8	12,50%	100,00	12,50	12,50	25,00
MOBILIÁRIO	n	8	12,50%	63,00	7,88	7,88	15,75
CLIMATIZADOR	n	8	12,50%	1.080,00	135,00	135,00	270,00
MOBILIÁRIO	n	8	12,50%	170,00	21,25	21,25	42,50
MOBILIÁRIO	n	8	12,50%	56,00	7,00	7,00	14,00
MOBILIÁRIO	n	8	12,50%	1.400,00	175,00	175,00	350,00
TAPETES	n	8	12,50%	430,00	53,75	53,75	107,50
MATERIAL INFORMÁTICO	n	4	25,00%	1.300,00	325,00	325,00	650,00
CADEIRAS	n-2	8	12,50%	350,00	43,75	43,75	87,50
MOBILIÁRIO	n-2	8	12,50%	900,00	112,50	112,50	225,00
TELEMÓVEL	n	1	100,00%	150,00	150,00	150,00	300,00
TOTAL					1.468,63	1.468,63	2.937,25

Figura 2.9. Mapa de depreciações - Método da linha recta - Entidade B - Ano n

(Fonte própria)

No ano n as depreciações do exercício da entidade B foram de 1.468,63€, através da aplicação do método da linha recta. A grande maioria dos activos desta entidade foram adquiridos em n, no entanto, já existam alguns activos em posse da entidade. As depreciações acumuladas no fim do exercício são de 2.937,25€.

Descrição Activo Fixo Tangível	Ano Aquis.	Vida útil	Taxa Depreciação	Valor de Aquisição	Depreciações		
					nos anteriore	exercício n+1	acumuladas fim período
MOBILIÁRIO	n-1	8	12,50%	700,00	175,00	87,50	262,50
MOBILIÁRIO	n-1	8	12,50%	1.500,00	375,00	187,50	562,50
MOBILIÁRIO	n-2	8	12,50%	720,00	180,00	90,00	270,00
MOBILIÁRIO	n-2	8	12,50%	280,00	70,00	35,00	105,00
COFRE	n	1	-	25,00	50,00	0,00	50,00
CLIMATIZADOR	n	8	12,50%	100,00	25,00	12,50	37,50
MOBILIÁRIO	n	8	12,50%	63,00	15,75	7,88	23,63
CLIMATIZADOR	n	8	12,50%	1.080,00	270,00	135,00	405,00
MOBILIÁRIO	n	8	12,50%	170,00	42,50	21,25	63,75
MOBILIÁRIO	n	8	12,50%	56,00	14,00	7,00	21,00
MOBILIÁRIO	n	8	12,50%	1.400,00	350,00	175,00	525,00
TAPETES	n	8	12,50%	430,00	107,50	53,75	161,25
MATERIAL INFORMÁTICO	n	4	25,00%	1.300,00	650,00	325,00	975,00
CADEIRAS	n-2	8	12,50%	350,00	87,50	43,75	131,25
MOBILIÁRIO	n-2	8	12,50%	900,00	225,00	112,50	337,50
TELEMÓVEL	n	1	-	150,00	300,00	0,00	300,00
SOFTWARE	n+1	3	33,33%	3.000,00	0,00	1.000,00	1.000,00
TOTAL					2.937,25	2.293,63	5.230,88

Figura 2.10. Mapa de depreciações -Método da linha recta - Entidade B - Ano n+1

(Fonte própria)

Em n+1 a entidade B investiu num equipamento administrativo, sendo que foi esta aquisição que fez aumentar as depreciações do exercício tendo-se fixado o seu valor em 2.293,63€. As depreciações acumuladas no final do período foram de 5.230,88€.

Descrição Activo Fixo Tangível	Ano Aquis.	Vida útil	Taxa Depreciação	Valor de Aquisição	Depreciações		
					nos anteriores	exercício n+2	acumuladas fim período
MOBILIÁRIO	n-1	8	12,50%	700,00	262,50	87,50	350,00
MOBILIÁRIO	n-1	8	12,50%	1.500,00	562,50	187,50	750,00
MOBILIÁRIO	n-2	8	12,50%	720,00	270,00	90,00	360,00
MOBILIÁRIO	n-2	8	12,50%	280,00	105,00	35,00	140,00
COFRE	n	1	-	25,00	50,00	0,00	50,00
CLIMATIZADOR	n	8	12,50%	100,00	37,50	12,50	50,00
MOBILIÁRIO	n	8	12,50%	63,00	23,63	7,88	31,50
CLIMATIZADOR	n	8	12,50%	1.080,00	405,00	135,00	540,00
MOBILIÁRIO	n	8	12,50%	170,00	63,75	21,25	85,00
MOBILIÁRIO	n	8	12,50%	56,00	21,00	7,00	28,00
MOBILIÁRIO	n	8	12,50%	1.400,00	525,00	175,00	700,00
TAPETES	n	8	12,50%	430,00	161,25	53,75	215,00
MATERIAL INFORMÁTICO	n	4	25,00%	1.300,00	975,00	325,00	1.300,00
CADEIRAS	n-2	8	12,50%	350,00	131,25	43,75	175,00
MOBILIÁRIO	n-2	8	12,50%	900,00	337,50	112,50	450,00
TELEMÓVEL	n	1	-	150,00	300,00	0,00	300,00
SOFTWARE	n+1	3	33,33%	3.000,00	1.000,00	1.000,00	2.000,00
MATERIAL INFORMÁTICO	n+2	3	33,33%	1.200,00	0,00	400,00	400,00
TOTAL					5.230,88	2.693,63	7.924,50

Figura 2.11. Mapa de depreciações - Método da linha recta - Entidade B - Ano n+2

(Fonte própria)

Em n+2 a entidade B voltou a investir num equipamento administrativo, que fez com que a estimativa previsível de depreciações do exercício (calculadas de acordo com o método da linha recta) se alterasse. Assim, as depreciações do exercício perfazem o montante de 2.693,63€. A previsibilidade do valor das depreciações, quando se aplica o método da linha recta, só é de fácil controlo quando a variação nos activos é irrelevante; caso contrário o seu valor será sempre variável.

Descrição Activo Fixo Tangível	Ano Aquis.	Vida útil	Taxa Depreciação	Valor de Aquisição	Depreciações		
					nos anteriores	exercício n	acumuladas fim período
MOBILIÁRIO	n-1	8	19,44%	700,00	155,56	136,11	291,67
MOBILIÁRIO	n-1	8	19,44%	1.500,00	333,33	291,67	625,00
MOBILIÁRIO	n-2	8	16,67%	720,00	300,00	120,00	420,00
MOBILIÁRIO	n-2	8	16,67%	280,00	116,67	46,67	163,33
COFRE	n	1	100,00%	25,00	0,00	25,00	25,00
CLIMATIZADOR	n	8	22,22%	100,00	0,00	22,22	22,22
MOBILIÁRIO	n	8	22,22%	63,00	0,00	14,00	14,00
CLIMATIZADOR	n	8	22,22%	1.080,00	0,00	240,00	240,00
MOBILIÁRIO	n	8	22,22%	170,00	0,00	37,78	37,78
MOBILIÁRIO	n	8	22,22%	56,00	0,00	12,44	12,44
MOBILIÁRIO	n	8	22,22%	1.400,00	0,00	311,11	311,11
TAPETES	n	8	22,22%	430,00	0,00	95,56	95,56
MATERIAL INFORMÁTICO	n	4	40,00%	1.300,00	0,00	520,00	520,00
CADEIRAS	n-2	8	16,67%	350,00	145,83	58,33	204,17
MOBILIÁRIO	n-2	8	16,67%	900,00	375,00	150,00	525,00
TELEMÓVEL	n	1	100,00%	150,00	0,00	150,00	150,00
TOTAL					1.426,39	2.230,89	3.657,28

Figura 2.12. Mapa de depreciações - Método do saldo decrescente - Entidade B - Ano n

(Fonte própria)

Pela aplicação do método do saldo decrescente na entidade B, no ano n, as depreciações do exercício são de 2.080,89€. Este valor, quando comparado com as depreciações do exercício calculadas através do método da linha recta é bastante superior.

Descrição	Ano	Vida útil	Taxa	Valor de	Depreciações		
					Activo Fixo Tangível	Depreciação	Acumuladas fim período
MOBILIÁRIO	n-1	8	16,67%	700,00	291,67	116,67	408,33
MOBILIÁRIO	n-1	8	16,67%	1.500,00	625,00	250,00	875,00
MOBILIÁRIO	n-2	8	13,89%	720,00	420,00	100,00	520,00
MOBILIÁRIO	n-2	8	13,89%	280,00	163,33	38,89	202,22
COFRE	n	1	-	25,00	25,00	0,00	25,00
CLIMATIZADOR	n	8	19,44%	100,00	22,22	19,44	41,67
MOBILIÁRIO	n	8	19,44%	63,00	14,00	12,25	26,25
CLIMATIZADOR	n	8	19,44%	1.080,00	240,00	210,00	450,00
MOBILIÁRIO	n	8	19,44%	170,00	37,78	33,06	70,83
MOBILIÁRIO	n	8	19,44%	56,00	12,44	10,89	23,33
MOBILIÁRIO	n	8	19,44%	1.400,00	311,11	272,22	583,33
TAPETES	n	8	19,44%	430,00	95,56	83,61	179,17
MATERIAL INFORMÁTICO	n	4	30,00%	1.300,00	520,00	390,00	910,00
CADEIRAS	n-2	8	13,89%	350,00	204,17	48,61	252,78
MOBILIÁRIO	n-2	8	13,89%	900,00	525,00	125,00	650,00
TELEMÓVEL	n	1	-	150,00	150,00	0,00	150,00
SOFTWARE	n+1	3	50,00%	3.000,00	0,00	1.500,00	1.500,00
TOTAL					3.657,28	3.210,64	6.867,92

Figura 2.13. Mapa de depreciações - Método do saldo decrescente - Entidade B - Ano n+1

(Fonte própria)

No ano n+1 as depreciações do exercício da entidade B são de 3.210,64€, sendo que as depreciações acumuladas no final do período são de 6.867,92€. Ambos os valores, calculados através do método do saldo decrescente são superiores aos apurados, para o mesmo período, através do método da linha recta.

Descrição	Ano	Vida útil	Taxa	Valor de	Depreciações		
					Activo Fixo Tangível	Depreciação	Acumuladas fim período
MOBILIÁRIO	n-1	8	13,89%	700,00	408,33	97,22	505,56
MOBILIÁRIO	n-1	8	13,89%	1.500,00	875,00	208,33	1.083,33
MOBILIÁRIO	n-2	8	11,11%	720,00	520,00	80,00	600,00
MOBILIÁRIO	n-2	8	11,11%	280,00	202,22	31,11	233,33
COFRE	n	1	-	25,00	25,00	0,00	25,00
CLIMATIZADOR	n	8	16,67%	100,00	41,67	16,67	58,33
MOBILIÁRIO	n	8	16,67%	63,00	26,25	10,50	36,75
CLIMATIZADOR	n	8	16,67%	1.080,00	450,00	180,00	630,00
MOBILIÁRIO	n	8	16,67%	170,00	70,83	28,33	99,17
MOBILIÁRIO	n	8	16,67%	56,00	23,33	9,33	32,67
MOBILIÁRIO	n	8	16,67%	1.400,00	583,33	233,33	816,67
TAPETES	n	8	16,67%	430,00	179,17	71,67	250,83
MATERIAL INFORMÁTICO	n	4	20,00%	1.300,00	910,00	260,00	1.170,00
CADEIRAS	n-2	8	11,11%	350,00	252,78	38,89	291,67
MOBILIÁRIO	n-2	8	11,11%	900,00	650,00	100,00	750,00
TELEMÓVEL	n	1	-	150,00	150,00	0,00	150,00
SOFTWARE	n+1	3	33,33%	3.000,00	1.500,00	1.000,00	2.500,00
MATERIAL INFORMÁTICO	n+2	3	50,00%	1.200,00	0,00	600,00	600,00
TOTAL					6.867,92	2.965,39	9.833,31

Figura 2.14. Mapa de depreciações - Método do saldo decrescente - Entidade B - Ano n+2

(Fonte própria)

Em n+2 as depreciações do exercício da entidade B de 2.965,39€, quando utilizado o método do saldo decrescente. O decréscimo de depreciações do exercício é cada vez mais evidente à medida que a vida útil do activo se vai desvanecendo. O total de depreciações acumuladas em n+2 é de 9.833,31€

A entidade C apresenta um mapa de depreciações mais completo, em termos de diversidade de activos (uma vez que a entidade detêm terrenos, edifícios, equipamento administrativo e equipamento de transporte) do que a entidade A e B. A maioria dos activos da entidade não foram adquiridos no ano n (contrariamente ao que aconteceu nas duas empresas anteriores), mas em anos anteriores.

Descrição	Ano	Vida útil	Taxa	Valor de	Depreciações		
					Depreciação	Valor de	Depreciações
Activo Fixo Tangível	Aquis.			Aquisição	anos anteriores	exercício n	cumuladas fim período
EDIFÍCIO	n-4	-	-	15.000,00	0,00	0,00	0,00
TERRENO	n-5	50	2,00%	1.000,00	100,00	20,00	120,00
OBRAS EDIFÍCIO	n-4	5	20,00%	250,00	200,00	50,00	250,00
OBRAS EDIFÍCIO	n-4	5	20,00%	1.200,00	960,00	240,00	1.200,00
OBRAS EDIFÍCIO	n-3	5	20,00%	250,00	150,00	50,00	200,00
DIVISÓRAS	n-2	3	33,33%	500,00	333,33	166,67	500,00
MESA RECTANGULAR	n-1	6	16,67%	400,00	66,67	66,67	133,33
MESA RECTANGULAR	n-1	6	16,67%	350,00	58,33	58,33	116,67
MESA RECTANGULAR	n-1	6	16,67%	400,00	66,67	66,67	133,33
SECRETÁRIA	n	6	16,67%	520,00	0,00	86,67	86,67
SECRETÁRIA	n	6	16,67%	500,00	0,00	83,33	83,33
ARMÁRIO ESCRITÓRIO	n	5	20,00%	700,00	0,00	140,00	140,00
ARMÁRIO ESCRITÓRIO	n	5	20,00%	700,00	0,00	140,00	140,00
ARMÁRIO ESCRITÓRIO	n	5	20,00%	600,00	0,00	120,00	120,00
ESTANTE	n-1	4	25,00%	1.000,00	250,00	250,00	500,00
ESTANTE	n-1	4	25,00%	1.000,00	250,00	250,00	500,00
ESTANTE	n-1	4	25,00%	950,00	237,50	237,50	475,00
ESTANTE	n-1	4	25,00%	975,00	243,75	243,75	487,50
ESTANTE	n-1	4	25,00%	975,00	243,75	243,75	487,50
ESTANTE	n	3	33,33%	350,00	0,00	116,67	116,67
VEICULO A	n-1	4	25,00%	13.000,00	3.250,00	3.250,00	6.500,00
VEICULO B	n	4	25,00%	15.000,00	0,00	3.750,00	3.750,00
TOTAL					6.410,00	9.630,00	16.040,00

Figura 2.15. Mapa de depreciações - Método da linha recta - Entidade C - Ano n

(Fonte própria)

No ano n a entidade C apresenta um valor de depreciações do exercício (método da linha recta) de 9.630,00€. O valor acumulado de depreciações que vem de exercícios anteriores é de 6.410,00€ uma vez que em anos anteriores já haviam sido adquiridos activos tangíveis.

Descrição	Ano	Vida útil	Taxa	Valor de	Depreciações		
					Depreciação	Valor de	Depreciações
Activo Fixo Tangível	Aquis.			Aquisição	anos anteriores	exercício n+1	cumuladas fim período
EDIFÍCIO	n-4	-	-	15.000,00	0,00	0,00	0,00
TERRENO	n-5	50	2,00%	1.000,00	120,00	20,00	140,00
OBRAS EDIFÍCIO	n-4	5	-	250,00	250,00	0,00	250,00
OBRAS EDIFÍCIO	n-4	5	-	1.200,00	1.200,00	0,00	1.200,00
OBRAS EDIFÍCIO	n-3	5	20,00%	250,00	200,00	50,00	250,00
DIVISÓRAS	n-2	3	-	500,00	500,00	0,00	500,00
MESA RECTANGULAR	n-1	6	16,67%	400,00	133,33	66,67	200,00
MESA RECTANGULAR	n-1	6	16,67%	350,00	116,67	58,33	175,00
MESA RECTANGULAR	n-1	6	16,67%	400,00	133,33	66,67	200,00
SECRETÁRIA	n	6	16,67%	520,00	86,67	86,67	173,33
SECRETÁRIA	n	6	16,67%	500,00	83,33	83,33	166,67
ARMÁRIO ESCRITÓRIO	n	5	20,00%	700,00	140,00	140,00	280,00
ARMÁRIO ESCRITÓRIO	n	5	20,00%	700,00	140,00	140,00	280,00
ARMÁRIO ESCRITÓRIO	n	5	20,00%	600,00	120,00	120,00	240,00
ESTANTE	n-1	4	25,00%	1.000,00	500,00	250,00	750,00
ESTANTE	n-1	4	25,00%	1.000,00	500,00	250,00	750,00
ESTANTE	n-1	4	25,00%	950,00	475,00	237,50	712,50
ESTANTE	n-1	4	25,00%	975,00	487,50	243,75	731,25
ESTANTE	n-1	4	25,00%	975,00	487,50	243,75	731,25
ESTANTE	n	3	33,33%	350,00	116,67	116,67	233,33
VEICULO A	n-1	4	25,00%	13.000,00	6.500,00	3.250,00	9.750,00
VEICULO B	n	4	25,00%	15.000,00	3.750,00	3.750,00	7.500,00
TELEMÓVEL	n+1	1	100,00%	200,00	0,00	200,00	200,00
VEICULO C	n+1	4	25,00%	12.500,00	0,00	3.125,00	3.125,00
TOTAL					16.040,00	12.498,33	28.538,33

Figura 2.16. Mapa de depreciações - Método da linha recta - Entidade C - Ano n+1

(Fonte própria)

Em n+1 as depreciações do exercício da entidade C, calculadas através do método da linha recta, foram no valor de 12.498,33€, sendo que as depreciações acumuladas no final do período ascenderam a 28.538,33€. O acréscimo verificado nas depreciações do exercício, quando comparadas com as do ano n, ficou a dever-se aos activos adquiridos em n+1.

Descrição	Ano	Vida útil	Taxa Depreciação	Valor de Aquisição	Depreciações		
					anos anteriores	exercício n+2	cumuladas fim período
EDIFÍCIO	n-4	-	-	15.000,00	0,00	0,00	0,00
TERRENO	n-5	50	2,00%	1.000,00	140,00	20,00	160,00
OBRAS EDIFÍCIO	n-4	5	-	250,00	250,00	0,00	250,00
OBRAS EDIFÍCIO	n-4	5	-	1.200,00	1.200,00	0,00	1.200,00
OBRAS EDIFÍCIO	n-3	5	20,00%	250,00	250,00	0,00	250,00
DIVISÓRAS	n-2	3	-	500,00	500,00	0,00	500,00
MESA RECTANGULAR	n-1	6	16,67%	400,00	200,00	66,67	266,67
MESA RECTANGULAR	n-1	6	16,67%	350,00	175,00	58,33	233,33
MESA RECTANGULAR	n-1	6	16,67%	400,00	200,00	66,67	266,67
SECRETÁRIA	n	6	16,67%	520,00	173,33	86,67	260,00
SECRETÁRIA	n	6	16,67%	500,00	166,67	83,33	250,00
ARMÁRIO ESCRITÓRIO	n	5	20,00%	700,00	280,00	140,00	420,00
ARMÁRIO ESCRITÓRIO	n	5	20,00%	700,00	280,00	140,00	420,00
ARMÁRIO ESCRITÓRIO	n	5	20,00%	600,00	240,00	120,00	360,00
ESTANTE	n-1	4	25,00%	1.000,00	750,00	250,00	1.000,00
ESTANTE	n-1	4	25,00%	1.000,00	750,00	250,00	1.000,00
ESTANTE	n-1	4	25,00%	950,00	712,50	237,50	950,00
ESTANTE	n-1	4	25,00%	975,00	731,25	243,75	975,00
ESTANTE	n-1	4	25,00%	975,00	731,25	243,75	975,00
ESTANTE	n	3	33,33%	350,00	233,33	116,67	350,00
VEICULO A	n-1	4	25,00%	13.000,00	9.750,00	3.250,00	13.000,00
VEICULO B	n	4	25,00%	15.000,00	7.500,00	3.750,00	11.250,00
TELEMÓVEL	n+1	1	100,00%	200,00	200,00	0,00	200,00
VEICULO C	n+1	4	25,00%	12.500,00	3.125,00	3.125,00	6.250,00
COMPUTADOR	n+2	3	33,33%	1.200,00	0,00	400,00	400,00
TOTAL					28.538,33	12.648,33	41.186,67

Figura 2.17. Mapa de depreciações - Método da linha recta - Entidade C - Ano n+2

(Fonte própria)

Em n+2 as depreciações do exercício da entidade C, calculadas através do método da linha recta, foram no valor de 12.648,33€. Este acréscimo de depreciações ficou a dever-se a um novo equipamento de transporte efectuado em n+2 que veio contrabalançar os activos que ficaram totalmente depreciados neste exercício. As depreciações acumuladas no final de n+2 foram de 41.186,67€

Descrição	Ano	Vida útil	Taxa de Depreciação	Valor de Aquisição	Depreciações		
					anos anteriores	exercício n	cumuladas fim período
Activo Fixo Tangível	Aquis.						
EDIFÍCIO	n-4	-	-	15.000,00	0,00	0,00	0,00
TERRENO	n-5	50	3,53%	1.000,00	188,24	35,29	223,53
OBRAS EDIFÍCIO	n-4	5	6,00%	250,00	233,33	16,67	250,00
OBRAS EDIFÍCIO	n-4	5	1,25%	1.200,00	1.120,00	80,00	1.200,00
OBRAS EDIFÍCIO	n-3	5	13,33%	250,00	200,00	33,33	233,33
DIVISÓRAS	n-2	3	1,20%	500,00	416,67	83,33	500,00
MESA RECTANGULAR	n-1	6	23,81%	400,00	114,29	95,24	209,52
MESA RECTANGULAR	n-1	6	23,81%	350,00	100,00	83,33	183,33
MESA RECTANGULAR	n-1	6	23,81%	400,00	114,29	95,24	209,52
SECRETÁRIA	n	6	28,57%	520,00	0,00	148,57	148,57
SECRETÁRIA	n	6	28,57%	500,00	0,00	142,86	142,86
ARMÁRIO ESCRITÓRIO	n	5	33,33%	700,00	0,00	233,33	233,33
ARMÁRIO ESCRITÓRIO	n	5	33,33%	700,00	0,00	233,33	233,33
ARMÁRIO ESCRITÓRIO	n	5	33,33%	600,00	0,00	200,00	200,00
ESTANTE	n-1	4	30,00%	1.000,00	400,00	300,00	700,00
ESTANTE	n-1	4	30,00%	1.000,00	400,00	300,00	700,00
ESTANTE	n-1	4	30,00%	950,00	380,00	285,00	665,00
ESTANTE	n-1	4	30,00%	975,00	390,00	292,50	682,50
ESTANTE	n-1	4	30,00%	975,00	390,00	292,50	682,50
ESTANTE	n	3	30,00%	350,00	0,00	105,00	105,00
VEICULO A	n-1	4	30,00%	13.000,00	5.200,00	3.900,00	9.100,00
VEICULO B	n	4	40,00%	15.000,00	0,00	6.000,00	6.000,00
TOTAL					9.646,81	12.955,53	22.602,34

Figura 2.18. Mapa de depreciações - Método do saldo decrescente Entidade C - Ano n

(Fonte própria)

No ano n a entidade C apresenta um valor de depreciações do exercício (método do saldo decrescente) de 12.955,53€. Este valor demonstra, mais uma vez, que através do método do saldo decrescente as depreciações do exercício são superiores nos primeiros anos de vida útil do activo.

Descrição	Ano	Vida útil	Taxa Depreciação	Valor de Aquisição	Depreciações		
					anos anteriores	exercício n+1	cumuladas fim período
EDIFÍCIO	n-4	-	-	15.000,00	0,00	0,00	0,00
TERRENO	n-5	50	3,45%	1.000,00	223,53	34,51	258,04
OBRAS EDIFÍCIO	n-4	5	-	250,00	250,00	0,00	250,00
OBRAS EDIFÍCIO	n-4	5	-	1.200,00	1.200,00	0,00	1.200,00
OBRAS EDIFÍCIO	n-3	5	6,00%	250,00	233,33	16,67	250,00
DIVISÓRAS	n-2	3	-	500,00	500,00	0,00	500,00
MESA RECTANGULAR	n-1	6	19,05%	400,00	209,52	76,19	285,71
MESA RECTANGULAR	n-1	6	19,05%	350,00	183,33	66,67	250,00
MESA RECTANGULAR	n-1	6	19,05%	400,00	209,52	76,19	285,71
SECRETÁRIA	n	6	23,81%	520,00	148,57	123,81	272,38
SECRETÁRIA	n	6	23,81%	500,00	142,86	119,05	261,90
ARMÁRIO ESCRITÓRIO	n	5	26,67%	700,00	233,33	186,67	420,00
ARMÁRIO ESCRITÓRIO	n	5	26,67%	700,00	233,33	186,67	420,00
ARMÁRIO ESCRITÓRIO	n	5	26,67%	600,00	200,00	160,00	360,00
ESTANTE	n-1	4	20,00%	1.000,00	700,00	200,00	900,00
ESTANTE	n-1	4	20,00%	1.000,00	700,00	200,00	900,00
ESTANTE	n-1	4	20,00%	950,00	665,00	190,00	855,00
ESTANTE	n-1	4	20,00%	975,00	682,50	195,00	877,50
ESTANTE	n-1	4	20,00%	975,00	682,50	195,00	877,50
ESTANTE	n	3	33,33%	350,00	105,00	116,67	221,67
VEICULO A	n-1	4	20,00%	13.000,00	9.100,00	2.600,00	11.700,00
VEICULO B	n	4	30,00%	15.000,00	6.000,00	4.500,00	10.500,00
TELEMÓVEL	n+1	1	100,00%	200,00	0,00	200,00	200,00
VEICULO C	n+1	4	40,00%	12.500,00	0,00	5.000,00	5.000,00
TOTAL					22.602,34	14.443,08	37.045,42

Figura 2.19. Mapa de depreciações - Método do saldo decrescente - Entidade C - Ano n+1

(Fonte própria)

Em n+1 as depreciações do exercício da entidade C, calculadas através do método do método do saldo decrescente, foram no valor de 14.443,08€. O valor das depreciações acumuladas no final do período são 37.045,42€, o que se fica a dever ao facto de a maioria dos activos ter sido adquirido antes n+1, pelo que a sua depreciação é bastante acelerada.

Descrição	Ano	Vida útil	Taxa	Valor de	Depreciações		
					Depreciação	Valor de	Depreciação
Activo Fixo Tangível	Aquis.			Aquisição	anos anteriores	exercício n+2	cumuladas fim período
EDIFÍCIO	n-4	-	-	15.000,00	0,00	0,00	0,00
TERRENO	n-5	50	3,37%	1.000,00	258,04	33,73	291,76
OBRAS EDIFÍCIO	n-4	5	-	250,00	250,00	0,00	250,00
OBRAS EDIFÍCIO	n-4	5	-	1.200,00	1.200,00	0,00	1.200,00
OBRAS EDIFÍCIO	n-3	5	-	250,00	250,00	0,00	250,00
DIVISÓRAS	n-2	3	-	500,00	500,00	0,00	500,00
MESA RECTANGULAR	n-1	6	14,29%	400,00	285,71	57,14	342,86
MESA RECTANGULAR	n-1	6	14,29%	350,00	250,00	50,00	300,00
MESA RECTANGULAR	n-1	6	14,29%	400,00	285,71	57,14	342,86
SECRETÁRIA	n	6	19,05%	520,00	272,38	99,05	371,43
SECRETÁRIA	n	6	19,05%	500,00	261,90	95,24	357,14
ARMÁRIO ESCRITÓRIO	n	5	20,00%	700,00	420,00	140,00	560,00
ARMÁRIO ESCRITÓRIO	n	5	20,00%	700,00	420,00	140,00	560,00
ARMÁRIO ESCRITÓRIO	n	5	20,00%	600,00	360,00	120,00	480,00
ESTANTE	n-1	4	1,00%	1.000,00	900,00	100,00	1.000,00
ESTANTE	n-1	4	1,00%	1.000,00	900,00	100,00	1.000,00
ESTANTE	n-1	4	1,05%	950,00	855,00	95,00	950,00
ESTANTE	n-1	4	1,03%	975,00	877,50	97,50	975,00
ESTANTE	n-1	4	1,03%	975,00	877,50	97,50	975,00
ESTANTE	n	3	0,78%	350,00	221,67	128,33	350,00
VEICULO A	n-1	4	0,08%	13.000,00	11.700,00	1.300,00	13.000,00
VEICULO B	n	4	20,00%	15.000,00	10.500,00	3.000,00	13.500,00
TELEMÓVEL	n+1	1	-	200,00	200,00	0,00	200,00
VEICULO C	n+1	4	30,00%	12.500,00	5.000,00	3.750,00	8.750,00
COMPUTADOR	n+2	3	50,00%	1.200,00	0,00	600,00	600,00
TOTAL					37.045,42	10.060,63	46.506,05

Figura 2.20. Mapa de depreciações - Método do saldo decrescente - Entidade C - Ano n+2

(Fonte própria)

Em n+2 as depreciações do exercício da entidade C, calculadas através do método do saldo decrescente, foram no valor de 10.060,63€. Este decréscimo de depreciações explica-se pelo facto de os activos terem uma vida útil, a maioria deles, anterior a n, pelo que as depreciações do exercício significativas já foram calculadas (nos primeiros anos de vida útil dos activos).

Apresentados, que estão, os dados relativos aos mapas de depreciações, os resultados das entidades antes das depreciações, e após o impacto das mesmas nos resultados são os seguintes:

	Ano n	Ano n+1	Ano n+2
Resultados antes de depreciações			
Entidade A	50.000 €	75.000 €	100.000 €
Entidade B	20.000 €	15.000 €	5.000 €
Entidade C	1.000.000 €	2.500.000 €	3.000.000 €
Depreciações do exercício - Método da linha recta			
Entidade A	5.970,00 €	5.970,00 €	5.970,00 €
Entidade B	1.468,63 €	2.293,63 €	2.693,63 €
Entidade C	9.630,00 €	12.498,33 €	12.648,33 €
Resultados após depreciações			
Entidade A	44.030,00 €	69.030,00 €	94.030,00 €
Entidade B	18.531,37 €	12.706,37 €	2.306,37 €
Entidade C	990.370,00 €	2.487.501,67 €	2.987.351,67 €

Figura 2.21. Dados Resumo com base no Método da linha recta

(Fonte própria)

Os resultados antes de impostos apresentados (quer acima, quer abaixo) são iguais de modo a permitir analisar apenas o impacto da alteração dos métodos de depreciação nos resultados.

	Ano n	Ano n+1	Ano n+2
Resultados antes de depreciações			
Entidade A	50.000 €	75.000 €	100.000 €
Entidade B	20.000 €	15.000 €	5.000 €
Entidade C	1.000.000 €	2.500.000 €	3.000.000 €
Depreciações do exercício - Método saldo decrescente			
Entidade A	11.705,88 €	11.471,76 €	11.237,65 €
Entidade B	2.230,89 €	3.120,64 €	2.965,39 €
Entidade C	12.955,53 €	14.443,08 €	10.060,63 €
Resultados após depreciações			
Entidade A	38.294,12 €	63.528,24 €	88.762,35 €
Entidade B	17.769,11 €	11.879,36 €	2.034,61 €
Entidade C	987.044,47 €	2.485.556,92 €	2.989.939,37 €

Figura 2.22. Dados Resumo com base no Método do saldo decrescente

(Fonte própria)

A comparabilidade dos valores dos resultados após depreciações permite auferir qual o impacto dos métodos de depreciação nos resultados das entidades, pelo que é este o ponto seguinte de análise.

2.3. A análise dos dados das entidades

Os mapas de depreciações das entidades apresentam alguns tipos de activos (terrenos, edifícios, equipamento administrativo, equipamento de transporte), uma vez que as entidades em questão necessitam de diferentes activos tangíveis (umas mais do que outras) para poderem prosseguir com as suas actividades.

A maioria destes mapas têm aumentos de activos que vão acontecendo ao longo dos anos, no entanto, dentro de cada ano quer os activos, quer o ano de aquisição, quer a vida útil esperada, quer o valor do activo são iguais de modo a que apenas se faça oscilar as variáveis associadas à aplicação dos métodos de depreciação (taxa de depreciação e respectivo método).

As entidades seleccionadas para o nosso estudo de caso apresentam resultados (antes e após depreciações) bastante variáveis. Assim a entidade C é aquela cujos resultados são mais avultados e crescentes ao longo dos três períodos, contrariamente a entidade B é aquela cujos resultados decrescem de ano para ano.

A influência dos métodos de depreciação nos resultados não é, conforme apresentam os resultados, uma variável estática. Ora, se por um lado o método da linha recta apresenta resultados mais ou menos constantes e previsíveis (especialmente quando não ocorrem oscilações nos activos), o método do saldo decrescente em nada se pode comparar a este.

O método do saldo decrescente imputa, aos exercícios iniciais aos quais corresponde a aquisição do activo, um valor superior de depreciações do exercício. Esta imputação de gastos ao exercício é facilmente perceptível através da análise dos mapas de depreciações apresentados anteriormente que evidenciam esse decréscimo de depreciação a imputar ao período, à medida que a vida útil do activo vai diminuindo.

Para Keating e Zimmerman (2000) as mudanças entre métodos de depreciação são ferramentas à disposição dos gestores que estes podem controlar e manipular os resultados através da aplicação de novas políticas aos activos ou parte destes.

Para percebermos qual o verdadeiro impacto que a aplicação dos diferentes métodos de depreciação tem nos resultados, decidimos calcular em que percentagem diminuiram os resultados, após a aplicação dos métodos de depreciação.

% Diminuição dos resultados			
	Método linha recta		
	n	n+1	n+2
Entidade A	-11,94%	-7,96%	-5,97%
Entidade B	-7,34%	-15,29%	-53,87%
Entidade C	-0,96%	-0,50%	-0,42%

Figura 2.23. Diminuição dos resultados (em %) decorrente da aplicação do Método da linha recta

(Fonte própria)

	Método do saldo decrescente		
	n	n+1	n+2
Entidade A	-23,41%	-15,30%	-11,24%
Entidade B	-11,15%	-20,80%	-59,31%
Entidade C	-1,30%	-0,58%	-0,34%

Figura 2.24. Diminuição dos resultados (em %) decorrente da aplicação do Método do saldo decrescente

(Fonte própria)

Pela aplicação do método da linha recta os resultados da entidade A, nos anos n, n+1 e n+2, diminuiram respectivamente 11,94%, 7,96% e 5,97%. Pela aplicação do método do saldo decrescente os resultados de A diminuiram 23,41%, 15,30% e 11,24%.

Na entidade B os resultados diminuiram, em n, n+1 e n+2 respectivamente, 11,15%, 20,80% e 59,31% pela aplicação do método do saldo decrescente e 7,34%, 15,29% e 53,87% (respectivamente) através da aplicação do método da linha recta.

A entidade C viu os seus resultados diminuir 0,96% em n, 0,50% em n+1 e 0,42% em n+2 com o método de depreciação da linha recta. Pelo método do saldo decrescente os mesmos diminuiram 1,30% em n, 0,58% em n+1 e 0,34% em n+2.

No ano n+2 a diminuição dos resultados através do método do saldo decrescente foi menor do que a diminuição dos resultados através do método da linha recta. Esta situação ficou a dever-se ao facto de a maioria dos activos terem sido adquiridos antes de n, pelo que as maiores depreciações foram registadas, através do método do saldo decrescente, antes de do ano n. Assim, as depreciações acumuladas registadas pelo método do saldo decrescente são razoavelmente superiores às registadas pelo método da linha recta.

Como é possível concluir, o método do saldo decrescente influencia os resultados de forma mais negativa, do que o método da linha recta, especialmente, no anos adjacentes à aquisição de novos activos (anos n, n+1 e n+2 para as entidades A e B; e ano n e n+1 para a entidade C).

O facto de os métodos de depreciação influenciarem de forma tão significativa os resultados faz com que haja opiniões diversas sobre os mesmos.

Em "*Benefits of changing depreciation methods: straight-line to accelerated*" é evidenciado o facto de a mudança do método da linha recta para o método do saldo decrescente acarretar gastos para as entidades⁵⁴, no entanto, o autor considera que os benefícios decorrentes desta alteração são largamente ultrapassados pelos gastos da sua implementação, o que se reflectirá num novo método de depreciação que beneficiará as demonstrações financeiras a apresentar.

Ben-Shahar, Danny *et al.* (2009) consideram que apesar do *Financial Accounting Standards Board* e do *Internacional Accounting Standars Board* defenderem que os métodos de depreciação devem estar associados aos benefícios económicos produzidos pelos activos sujeitos, o método de depreciação da linha recta é aquele cuja utilização mais se destaca pelo facto de ser o mais simples de calcular, independentemente da influência que o mesmo terá nos resultados das entidades.

Em "*The efficiency of accounting signals: a comparison between the inventory and the depreciation accounting method*", a autora alerta-nos para o facto de os administradores das entidades (mais competente, no estudo de caso apresentado) escolherem sempre o método de depreciação que permita por um lado pagar menos impostos e por outro, apresentar resultados com rendimentos que interessem aos investidores.

⁵⁴ Tais como alterações nos programas informáticos e formação dos colaboradores.

Waegenare, Anja de e Wielhouwer, Jacco L. (2008) consideram que a literatura inicial que se debruçou sobre os diferentes métodos de depreciação⁵⁵ defendia que o método "*accelerated*" era o método óptimo, uma vez que um dólar de imposto pago este ano vai diminuir o valor da empresa numa maior medida do que um dólar de imposto pago no ano seguinte. A literatura mais recente⁵⁶ defende, no entanto, que após a escolha de um dos métodos de depreciação, o mesmo não deve ser alterado. Apesar disso, é evidente que a mudança de método de depreciação pode reduzir significativamente o valor do imposto a pagar. Assim, a taxa de depreciação óptima será aquela que não só imputa gastos relevantes no exercício da alteração, mas que permita uma redução expectável em termos de pagamentos de impostos no futuro.

Baumol, William (1971) considera que as políticas de depreciação são analisadas do ponto de vista da alocação intemporal otimizada dos recursos, no entanto, o autor defende que as mesmas devem prever variáveis como o progresso tecnológico, a inflação, entre outros.

Fica assim comprovado, através dos dados apresentados no nosso estudo de caso que, contabilisticamente, os resultados das entidades podem ser desenhados - manipulando as depreciações - conforme as demonstrações financeiras que se pretenda apresentar aos diferentes utilizadores da informação financeira.

3. Considerações finais

O estudo de caso permite ao investigador analisar determinadas particularidades e observar características da amostra que de outra forma seriam de difícil percepção.

O estudo de caso, ao analisar três entidades distintas, em três períodos permitiu-nos chegar a pontos conclusivos bastante interessantes, dos quais destacamos:

- Os métodos da linha recta são muito simples e fácil de aplicar;

⁵⁵ Davidson and Drake (1961, 1964); Roemich (1978); Wakeman (1980).

⁵⁶ Berg and More (1989); Berg et al. (2001); Waegenare e Wielhouwer (2002).

- O método do saldo decrescente exige mais atenção e cuidado para o seu cálculo;
- O impacto obtido nos resultados, pela aplicação de um ou outro método será diferente, maioritariamente nos primeiros anos de vida do activo;
- As depreciações obtidas pelo método da linha recta são, na maior parte dos casos, previsíveis, especialmente quando os investimentos em activos tangíveis são reduzidos ou inexistentes;
- As depreciações obtidas pelo método do saldo decrescente são decrescentes à medida que a vida útil do activo vai tendendo para zero; o impacto que este método tem nos resultados é bastante mais significativo, especialmente nos primeiros anos de vida útil do activo, do que o método da linha recta;
- O método da linha recta é indicado para apresentar resultados cuja influência das depreciações seja razoavelmente conhecida e pouco variável, ou seja, na prática traduz-se em resultados superiores àqueles que seriam obtidos através do método do saldo decrescente (principalmente nos anos de investimentos em activos tangíveis com valores significativos);
- O método do saldo decrescente pelo facto de influenciar mais negativamente (especialmente nos primeiros anos de vida do activo) os resultados torna-o bastante apetecível para a apresentação dos resultados a nível fiscal⁵⁷.

Por último, somos da opinião, que as entidades podem, se assim o entenderem, fazer uma combinação vantajosa dos dois métodos de depreciação de forma a conseguir depreciar de forma mais rápida os activos mais sujeitos a depreciações, utilizando o método do saldo decrescente e depreciando de forma mais equitativa, através do método da linha recta, os activos menos sujeitos a desgaste.

⁵⁷ Existem, no entanto, algumas limitações ao uso do método do saldo decrescente para efeitos fiscais, que foram já apresentadas na parte anterior do trabalho.

CONCLUSÕES FINAIS

O nosso trabalho debruçou-se sobre as depreciações com o intuito de perceber qual o impacto que os diferentes métodos de depreciação têm nos resultados das entidades. Para podermos aprofundar tal facto, tivemos que, necessariamente, investigar quais os métodos de depreciação existentes e quais as suas especificidades.

A opção feita foi seleccionar os organismo emissores de normas contabilísticas com mais relevância a nível mundial e nacional. Assim, foram estudados os pormenores definidos pelo FASB, pelo IASB e pela CNC, sendo que a ideia principal a salientar foi que a relevância e pormenor exigidos para o tratamento das depreciações não é sempre o mesmo.

Na análise ao estabelecido pelo IASB e pela CNC, através da IAS 16 e NCRF 7 respectivamente, foram detectadas muitas semelhanças nas orientações a serem seguidas no tratamento das depreciações. No entanto, o FASB apresenta menos pormenores detalhados sobre o tratamento das mesmas.

O FASB, através da análise da FAS 144, permite fazer um tratamento mais subjectivo das depreciações, uma vez que não se encontram definidas algumas características que consideramos essenciais, para que a comparabilidade das demonstrações não seja posta em causa, de que são exemplos: a definição do início das depreciações e da vida útil dos activos, bem como a lacuna sobre a necessidade de revisão periódica da vida útil e valor residual dos activos.

O IASB e a CNC apesar de serem bastante mais pormenorizados na definição das especificidades sobre as depreciações, são alvo de críticas pelo facto de haver quem considere que existem pormenores em que estas normas foram longe de mais, como é o caso da separação dos activos em partes de itens com custo relevante em relação ao custo total do activo.

Ora, se por um lado algumas especificidades das normas apresentam diferenças significativas, o mesmo não podemos dizer quanto aos métodos de depreciação.

Os métodos de depreciação mais utilizados são o *straight-line* (linha recta) e o *diminishing balance* (saldo decrescente) A principal diferença entre eles está na velocidade de imputação dos gastos associados aos activos. Assim, enquanto o primeiro imputa

depreciações constantes ao longo da vida útil do activo, o segundo permite imputar depreciações mais significativas, nos primeiros anos de vida útil do activo.

A utilização de um método, em detrimento de outro, fará aumentar ou diminuir os resultados tão significativamente quanto mais ou menos nos aproximarmos dos primeiros anos de vida útil do activo. Face a esta possibilidade de intervenção directa nos resultados, os métodos de depreciação e o conhecimento sobre as suas potencialidades são um *know-how* poderoso nas mãos dos gestores.

O estudo de caso, que analisamos, é evidência do exposto, uma vez que, perante três entidades distintas e fazendo variar apenas os métodos de depreciação, em três anos distintos, os resultados a apresentar variaram significativamente (na entidade A, por exemplo, os resultados diminuíram 23% pela utilização do método do saldo decrescente e apenas 12% pelo método da linha recta).

A comparabilidade das demonstrações financeiras deve, portanto, ser feita com o máximo cuidado, uma vez que, alterações entre métodos de depreciação podem fazer alterar, incomparavelmente, os resultados das entidades. Por este motivo, os investidores devem, cada vez mais, ter conhecimentos profundos para que não sejam atraídos por um resultado interessante, que resulta apenas de depreciações "*maquilhadas*".

As entidades, por sua vez, devem seleccionar o método de depreciação que preferencialmente, espelhe o desgaste que o activo sofre com a sua utilização, pois só assim poderão saber quando é a altura ideal para o substituir. No entanto, caso esta situação não acompanhe os resultados que os gestores pretendem apresentar, deve ser feito um estudo cuidado dos impactos que as alterações dos métodos de depreciação vão provocar nos resultados e na informação disponível (ou perda da mesma) sobre os activos. Pelo que consideramos que o custo-benefício da alteração dos métodos de depreciação deve ser sempre analisado, minuciosamente, de modo a que as opções feitas no presente não prejudiquem a entidade no futuro.

Em conclusão, pensamos ter elaborado um trabalho que pode vir a servir como referência a outros estudos a realizar. Sabemos, no entanto, que muito mais há para investigar, reflectir e analisar.

BIBLIOGRAFIA

Accounting Principles Board Opinion 20 - Accounting Changes.

Accounting Research Bulletin 43 - Restatement and revision of accounting research bulletins.

Almeida, Rui M. P. et al. (2009). *O Novo Sistema de Normalização Contabilística explicado*. 2009. ATF Edições. ISBN 978-989-96412-0-4.

Barry, J. Epstein e Saafir, Nadira M. (2010). *"GAAP Pratical implementation guide and workbook"*. 2010. Wiley. ISBN: 978-0-470-059906-8.

Baum, Andrew E. (1993). *"Quality, depreciation and property performance."* The journal of real estate research. Volume 8, number4.

Baumol, William J. *"Optimal depreciation policy: pricing the producis of durable assets."* The Bell Journal of Economics and Managmente Science, Vol. 2, N. 2, 1971, p.638-656.

Ben-Shahar, Danny; Margalioth, Yoram; Sulganik, Eyal (2009). *"The straight-line depreciation is wanted, dead or alive"*. JRER – Vol31 – nº3 – 2009

"Benefits of changing depreciation methods: straight-line to accelerated". Disponível em <http://www.marietta.edu/~catalant/Project4Acct3>. Acedido em: 2010-12-15.

Bragg, Steven M. (2011). *Interpretation and application of Generally Accepted Accounting Principles*. Wiley. ISBN 978-0470-55439-5.

Borges, António; Rodrigues, Azevedo; Rodrigues, Rogério (2010). *Elementos de contabilidade geral*. 25ª Edição, Áreas editora. Lisboa.

Cain, A (2008). *IASB and FASB propose new objectives for financial statement presentation*. Disponível em: http://findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_65/ai_n31591033/. Acedido em: 15-05-2011.

Campomar, Marcos Cortez (1991). "Do uso de "estudo de caso" em pesquisas para dissertações e teses em administração". *Revista de administração*, São Paulo V.26 n.º3, p.95/97 - Julho/Setembro 1991.

Carthy, Glynnis (2008). "Practical problems encountered in the accounting for property, plant and equipment. Disponível em: <http://www.highbeam.com/doc/1P3-1454672781.html>. Acedido em: 3/04/2011.

Chasteen, Lanny G.; Flaherty, Richard E.; O'Connor, Melvin C. (1998). *Intermediate accounting. International edition. 6 edition*. Mc Graw Hill. 1998. ISBN 0-07-11227-X.

Costa, Carlos Batista da; Alves, Gabriel Correia (2007). *Contabilidade Financeira - 7ª edição* - Rei dos livros. ISBN: 972-51-1150-5. Lisboa.

Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/circ/. Acedido em: 05/05/2011.

Cravo, Domingos et al. (2009). *Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística. 3º Congresso Técnicos Oficiais de Contas*. Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. Lisboa. 2009. ISBN 978-989-95224-5-9.

Decreto-Regulamentar n.º 25/2009. Disponível em: <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>. Acedido em: 05/05/2011.

Emigh, Jacqueline (1999). "*Depreciation and amortization*". Computerworld 10/18/99 Vol.33 Issue 42, p-56. ISSN: 0010 4841.

Faustino, Isabel (2010). "*Activos fixos tangíveis e a abordagem por componentes no contexto SNC*". Revista dos revisores oficiais de contas n.º 51 (Outubro a Dezembro 2010).

Fee, Helen. "*Accounting for property - classification is key!*" Certified public accountants.

Fernandes, Luciane Alves; Gomes, José Mário Matsumura (2003). "*Relatórios de pesquisa nas ciências sociais: características e modalidades de investigação*". Contexto, v.3 n.º4. 1º semestre 2003. Brasil.

Gaeremynck, Ann (1995). "The efficiency of accounting signals: a comparison between the inventory and the depreciation accounting method." Disponível em: https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/102007/1/OR_9514.pdf. Acedido em: 01/03/2011.

Gil, António Carlos (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5ª edição. Atlas editora. Brasil.

Gil, António Carlos et al. (2005). "A utilização de estudos de caso na pesquisa em administração". Revista de administração e contabilidade de Unisinos. Janeiro/ABril 2005.

Gomes, João; Pires, Jorge. *Sistema de Normalização Contabilística - Teoria e prática*. Vida Económica. Porto. ISBN: 987-972-788-339-4. 2010.

Hann, Peter (2011). "Longer depreciation vs. shorter depreciation: which is better". Disponível em: <http://www.brighthub.com/office/finance/articles/109435.aspx?p=2#ixzz1GW4kdP5N>. Acedido em 13/03/2011.

Holt, Graham. IAS16, Property, plant and equipment. Disponível em: http://www.acca.co.uk/members/publications/accounting_business/CPD/ias_16. Acedido em: 15/10/2011.

Ibendahl, Gregory; Anderson, John (2004). "Replacing assets under accelerated depreciation laws". Paper prepared for presentation at the American Agriculture Economics Association Annual Meeting, Denver, Colorado.

International Accounting Standard 16 - Property, Plant and Equipment

International Accounting Standard 36 - Impairment of assets

Keating, A. Scott; Zimmerman, Jerold L. (2000). "*Depreciation policy changes: tax. Earnings management and investment opportunity incentives*". Journal of accounting & economics. Vol28 - 2000 - p.359-389.

Kieso, Donald D.; Weygand, Jerry J.; Warfield, Terry D. (2004). *Intermedite accounting*. Eleventh edition. Wiley international edition. 2004. ISBN 0-471-44896-6.

Manea, Marinela-Daniela, Gragoi, Elena Violeta (2010). "*Depreciation test of fixed assets - necessity, indices of value loss, certainty and frequency of assessment evaluation*." Studies and Scientific Researches - Economic Edition nº15.

Martins, Gilberto (2008). "*Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisas no Brasil*". Revista de Contabilidade e Organizações - FEARP/USP, v.2, n.2, p.8 - Jan7Abr. 2008.

McClure, Ben. "*Apreciating depreciation*". Disponível em: <http://www.investiopedis.com/articles/fundamental/04/090804.asp>. Acedido em 7/11/2010.

Mykolaitiene, Violeta; Vecerskiene, Giedre; Jankauskiene, Kristina; Valanciene, Loreta (2010). *Peculiarities of tangible fixed assets accounting*. ISSN 1392-2785 Inzinerine Ekonomika - Engineering Economics. V 21(2). p. 142-150.

Neto, Alexandre (1980). "*Depreciação: conceitos, aspectos e descapitalização*". Revista de Administração da Universidade de São Paulo. Volume 15, número 1 (Janeiro a Março 1980).

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7 - Activos fixos tangíveis.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 12 - Imparidades.

Peres, Ion; Cotlet, Dumitru; Grosu, Veronica (2009). "*Accounting alternative treatments regarding fixed assets - a national and international approach*". The annals of the "Stefan cel Mare" of Suceava. Fascicle of the faculty of economics and public administration. Vol. 9 No 2(10), 2009.

Pessoa, Fernando (1926). Revista de contabilidade e comércio.

Portugal, Mário (2010). Terrenos e edifícios - exigência (ou não) de os evidenciar. Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas nº127, p.32-33.

Proposed FASB Staff Position no. FAS 144 - c: Classifying and accounting for a depreciable assets as held-for-sale when an equity method investment is obtained. (2006).

Radu, Baluna (2008). "*Determining the optimum moment to replace the depreciable tangible assets.*" Revista Tinerior Economisti (The Young Economists Journal). p. 18-21. 2008.

Raupp, Fabiano; Beuren, Ilse. "*Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais*".

Rawat, D. S. "*Comparasion of Indian Accounting Standards (AS-6) and US GAAP (ARB-43)*"

Riley, Simon (2002). "*Extended life expectancy.*" Disponível em: http://www.accaglobal.com/students/student_accountant/archive/2002/22/256162. Acedido em 18/03/2011.

Robins, Paul (2007). "*Property, plant and equipment and tangible assets relevant to CAT*" Papers 3 and 6 and new ACCA Qualification Papers F3 and F7. Student accountant.

Rodrigues, João (2009). *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*. Porto Editora. Porto. 2009. ISBN 978-972-0-32643-0.

Rodrigues, Lúcia Lima; Pereira, Ana Alexandra Caria (2004). *Manual de contabilidade internacional. A diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional*. Publisher Team. Lisboa. ISBN: 989-601-004-8-. 2004.

Sá, Lopes António. "*Falsos lucros e depreciações*". 2006. Artigo federal 2006 / 1252.

Santos, José Luiz dos; Machado, Nilson Perinazzo; Scchmidt, Paulo. "*Teste de imparment para activos de longa duração: tratamento contábil de acordo com sfas 144*". 2003. Porto Alegre, Brasil. ISSN:1676-6016.

Scharf, Luciano; Borgert, Altair; Paes, Sabrina Grasiéle (2008). "*A depreciação e a capacidade informativa das notas explicativas e quadros suplementares*". 8º congresso da Universidade de São Paulo (Brasil) Controladoria e contabilidade.

Silva, João Miguel (2011). "*Os conflitos entre a fiscalidade e a contabilidade no âmbito do trabalho e revisão/auditoria*". Revista dos revisores oficiais de contas n.º 52 (Janeiro a Março 2010).

Stake, Robert (1995). *"The Art of Case Study Research, Paperback, Book"* ISBN: 080395767X, Educational Theory, Research & History, Barnes & Noble.com

Statement of Financial Accounting Standards 144 - Accounting for the impairment or disposal of long-lived assets.

Soroosh, Jalal; Ciesielski, Jack T. *"When good assets go bad"*. The CPA Journal, 2002.

The role that depreciation could play in local government finance. Discussion paper. CIPFA. 2002. Disponível em: http://www.cipfa.org.uk/panels/treasury_management/download/depreciation16july02.pdf. Acedido em 22/01/2010.

Upton, Wayne (2010). *"Depreciation and IFRS."* Disponível em: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/F66005DC-4E6D-4900-B791-A72FCBEDB2C8/0/DepreciationIFRS.pdf>. Acedido em 19/02/2011.

Waegenaere, Anja de; Wielhouwer, Jacco (2001). *Optimal tax depreciation lives and charges under regulatory constraints.* Discussion paper. ISSN 0924-7815.

Waegenaere, Anja de e Wielhouwer, Jacco L. (2008) *"Dynamic Tax Depreciation Strataegies"*. Discussion Paper. 2008-87. ISSN: 0924-7815.

Wang, Zgemin (2006). *"Upward revaluation of fixed assets"*. Journal of Business & Economic Research. January 2006. Volume 4. Number 1.