

EC/ECO-305

**PRINCIPIOS CONTABILÍSTICOS GERALMENTE ACEITES EM
MOÇAMBIQUE**

-Abordagem Fiscal e Contabilística-

Arcanjo Leonardo Roseiro Artur

Trabalho de Licenciatura

UNIVERSIDADE EDUARDO MONDLANE

FACULDADE DE ECONOMIA

LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E FINANÇAS

Maputo

2008
PRINCIPIOS CONTABILISTICOS GERAMLEMENTE ACEITES
EM MOÇAMBIQUE
-Abordagem Fiscal e Contabilística-

Arcanjo Leonardo Roseiro Artur

Trabalho de Licenciatura

UNIVERSIDADE EDUARDO MONDLANE
FACULDADE DE ECONOMIA
LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E FINANÇAS
Maputo

2008

PRINCIPIOS CONTABILISTICOS GERAMLEMENTE ACEITES EM
MOÇAMBIQUE

-Abordagem Fiscal e Contabilística-

Autor: Arcanjo Leonardo Roseiro Artur

Supervisor: doutor Venâncio Chirime

Trabalho de Licenciatura apresentado à
Faculdade de Economia da Universidade
Eduardo Mondlane como requisito parcial
para a obtenção de grau de licenciado.

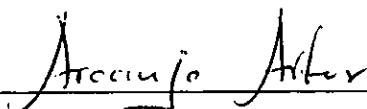
Maputo

2008

Declaração do autor

Declaro que este trabalho é da minha autoria e resulta da minha investigação. Esta é a primeira vez que o submeto para obter um grau académico, numa instituição educacional.

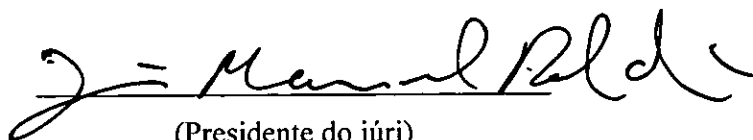
Maputo, 21 de Outubro de 2008



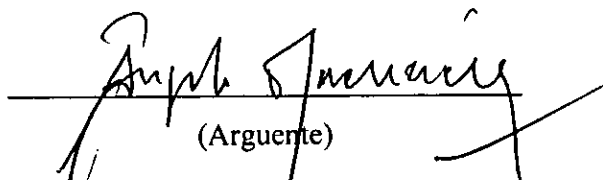
(Arcanjo Leonardo Roseiro Artur)

Aprovação do Júri

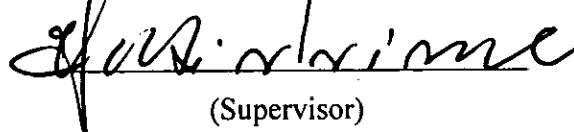
Este trabalho foi aprovado com a classificação de Quatorze valores no dia 01 de Novembro de 2008 por nós, membros do júri examinador da universidade Eduardo Mondlane



(Presidente do júri)



(Arguente)



(Supervisor)

Dedicatória

Aos meus pais

Dedico este trabalho aos meus, Arcanjo Artur e Ana Maria Roseiro Artur, que não tiveram oportunidade de se formar mais fizeram todo sacrificio para que este trabalho fosse possível.

Agradecimentos

Primeiramente agradecer a Deus, por todas realizações aqui alcançadas.

Ao doutor Venâncio Chirime pelo apoio técnico e paciência demonstrada durante o desenvolvimento do presente trabalho.

X Uma dedicatória especial para todo corpo docente, em particular aos que tive a oportunidade de através deles adquirir o conhecimento durante a minha formação.

Aos meus pais Arcanjo Artur e Ana Maria Roseiro Artur pela paciência, pela sabedoria e pelos sacrifícios demonstrados ao longo de toda a minha formação académica, para que hoje materializássemos este sonho.

Aos meus irmãos Lídia, Ornília, Costâncio, Silvia, Jeferson e Anderson e ao meu tio-amigo, Simplicio, por terem caminhado a meu lado ao longo de toda a minha trajectória académica.

Com carinho muito especial, agradecer a minha noiva, Zaituna Mussagy, pela paciência demonstrada ao longo do período de formação.

Manifesto o meu profundo agradecimento às pessoas que me ajudaram e apoiaram de várias formas ao longo do curso, compartilhando as vitórias, e encorajando nos momentos de fraqueza nomeadamente: Adelina Chilaule, Momed Fernando, Paiass Bugalho e Bernardo Mondlhane.

Por último a todos as pessoas que directa ou indirectamente contribuíram para a realização deste trabalho.

A todos o meu muito obrigado!

Epígrafe

“Aqueles que enamoram da prática sem a ciência, são como navegadores que entram num navio sem timão ou bússola, que jamais têm a certeza de onde se vai. Sempre a prática deve ser edificada sobre a boa teoria”

(Leonardo Da Vinci)

Lista de Abreviaturas

AF- Administração Fiscal

CIRPC- Código de Imposto de Rendimento de Pessoas Colectivas

DF- Demonstrações Financeiras

DL- Decreto Lei

EUA- Estados Unidos da América

FASB- Financial Accounting Standard Board

FIFO- First In First Out

IAS- International Accounting Standard

IASB- International Accounting Standard Board

LIFO- Last In First Out

NIC- Norma Internacional de Contabilidade

PCGA- Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

PEE- Princípio de Especialização dos Exercícios

PGC- Plano Geral de Contabilidade

PGCSB- Plano Geral de Contabilidade para o Sector Bancário

SIC- Standing Interpretations Committee

Resumo

O presente trabalho tem como objectivo reunir elementos que possibilitam a análise comparativa entre a abordagem fiscal e contabilística dos princípios contabilísticos geralmente aceites. A principal razão que me levou a desenvolver um trabalho sobre este tema deve-se à necessidade de compreender a importância da autonomia da contabilidade sobre a fiscalidade no sentido de salvaguardar a apresentação de demonstrações financeiras que forneçam uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da empresas.

O trabalho baseou-se numa análise comparativa de questões chave relativas ao reconhecimento de factos patrimoniais estabelecidas pela Administração Fiscal à luz da contabilidade.

De acordo com o estudo efectuado os resultados revelam que (i) para o princípio de especialização de exercício o fisco admite a utilização do critério de encerramento de obra enquanto a NIC 11 não admite tal critério pois não reflecte o resultado durante os período de vigência da obra; (ii) para o princípio da substancia sobre a forma tanto o fisco como a contabilidade são congruentes ao afirmarem que no caso de locação financeira não deve ser reconhecido como custo a parte da renda destinada a amortização financeira e se houver um excesso ao efectuar-se o *lease back* (originando uma locação financeira) este não deve ser reconhecido como proveito nas demonstrações financeiras, em vez disso deve ser diferido e imputado a resultados numa base sistemática; (iii) para o princípio da consistência tanto o fisco e a contabilidade são congruentes em afirmar que os critérios valorimétricos devem ser consistentes ao longo dos anos no caso de alguma alteração, no caso do fisco, deve ser submetida a razão da alteração à administração fiscal e, no caso da contabilidade, deve ser divulgado entretanto o fisco estabelece taxas para suportar a valorimetria dos activos como é o caso das amortizações e das provisões, portanto este

✓

procedimento de certa forma põe em causa este princípio contabilístico pois a utilização de taxas fiscais para reconhecimento de activos durante sucessivos exercícios económicos implica a não apresentação de DF's que apresentem a imagem verdadeira e apropriada da situação da empresa; (iv) para o princípio do custo histórico existe uma controvérsia inerente entre a contabilidade e o fisco na utilização do próprio princípio pois a contabilidade admite a utilização do justo valor que por si rejeita o custo histórico; (v) para o princípio da prudência existe divergências entre o fisco e a contabilidade pelo facto desta impor taxas para criação de provisões cuja taxa é de 1.5% com limite de 3% anuais enquanto a contabilidade determina que para determinar-se o valor a aprovisionar deve-se ou aplicar uma percentagem fundamentada com a experiência dos anos anteriores ou através de uma análise da antiguidade dos saldos e por via desta aplicar-se uma taxa; (vi) para os critérios da continuidade e materialidade não efectuamos nenhuma análise ou por se revelarem irrelevantes para o fisco (continuidade) visto que esta interessa apenas assegurar o cumprimento dos deveres fiscais pelos sujeitos passivos ou de importância reduzida (materialidade) pois as correcções são realizadas independentemente dos seus montantes.

Portanto, rejeita-se a hipótese H2 pois, perante as constatações verificadas no âmbito da análise comparativa dos princípios contabilísticos geralmente aceites na óptica fiscal e contabilística se constatou que os registos dos factos patrimoniais segundo critérios fiscalmente aceites põe em causa tais princípios, neste âmbito é necessário que (i) se crie uma Organização Profissional dos Contabilistas responsável pela regulamentação da profissão e interacção com o Governo para que sejam os profissionais a criar os Plano Geral de Contabilidade assim como directrizes contabilísticas de modo a normalizar o tratamento de situações da mesma natureza à luz dos padrões internacionais de contabilidade e (ii) se promova cursos de curta e média duração numa base cíclica para aumentar a capacidade dos profissionais no uso de toda a infra-estrutura contabilística de padrão internacional;

Índice

1.	Introdução	4
1.1	Apresentação	4
1.2	Problema de Pesquisa	6
1.3	Hipóteses de pesquisa	6
1.4	Relevância do estudo	6
1.5	Objectivos do trabalho	8
1.5.1	Objectivo Geral	8
1.5.2	Objectivos específicos	8
1.6	Metodologia	9
1.6.1	Pesquisa bibliográfica	9
1.6.2	Pesquisa documental	9
2.	Enquadramento Teórico	10
2.1	Definição de contabilidade	10
2.2	Conceito e âmbito da fiscalidade	11
2.3	Conceito de lucro	12
2.3.1	Lucro Contabilístico	12
2.3.2	Lucro Fiscal	13
3.	Relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade	13
3.1	Diferenças dos Sistemas Contabilísticos Internacionais	13
3.1.1	Classificação dos Sistemas Contabilísticos	14
3.1.1.1	Modelo Anglo-Saxónico	14
3.1.1.2	Modelo da Europa – Continental	15
3.1.2	Causas das diferenças Internacionais	15
3.1.2.1	Características, Natureza e Tipo de Sistema Legal Vigente	19
3.1.2.2	Forma de Captação de Recursos pelas Empresas	20
3.1.2.3	Nível de Influência, Credibilidade e <i>Status</i> (Amadurecimento) da Profissão	21
3.1.3	Outras razões	22
3.2	Princípio Contabilístico (evolução histórica, conceitos e objectivos)	23

3.2.1. Evolução do termo “princípio contabilístico”.....	23
3.2.1.1 Etapa de aceitação generalizada.....	23
3.2.1.2 Etapa lógica.....	24
3.2.1.3 Etapa teleológica.....	25
3.2.2 Princípios Contabilísticos: Conceito e objectivo	26
3.3 Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites em Moçambique.....	28
3.4 Origem histórica da relação entre a contabilidade e a fiscalidade em Moçambique	29
3.5 Tipos de relações contabilístico-fiscal	31
4. Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites e Moçambique: Abordagem Fiscal e Contabilística.....	32
4.1 Princípio da Especialização do Exercício (PEE)	33
4.1.1 Abordagem Fiscal	33
4.1.1.1 Obras de Carácter Plurianuais.....	34
4.1.1.1.1 Critério de percentagem de acabamento	34
4.1.1.1.2 Critério de encerramento de Obra.....	34
4.1.2 Abordagem Contabilística	35
4.1.3 Constatações	36
4.2 Princípio da Substância sobre a forma.....	36
4.2.1 Abordagem Fiscal	38
4.2.2 Abordagem Contabilística	39
4.2.3 Constatações	40
4.3 Princípio da Consistência.....	41
4.3.1 Abordagem Fiscal	41
4.3.2 Abordagem Contabilística	41
4.3.3 Constatações	41
4.4 Princípio do Custo Histórico.....	42
4.4.1 Valorimetria das Existências.....	42
4.4.1.1 Abordagem Fiscal	42
4.4.1.2 Abordagem Contabilística	43
4.4.2 Valorimetria do Imobilizado.....	44
4.4.2.1 Abordagem fiscal	44

4.4.2.2 Abordagem Contabilística	45
4.4.3 Constatações	47
4.5 Princípio da Prudência	48
4.5.1 Provisões para créditos incobráveis	48
4.5.1.1 Abordagem Fiscal	48
4.5.1.2 Abordagem Contabilística	50
4.5.2 Provisões para depreciação das existências	50
4.5.2.1 Aspectos Fiscais	50
4.5.2.2 Abordagem Contabilística	51
4.5.3 Provisões para Riscos e Encargos	51
4.5.3.1 Abordagem Fiscal	52
4.5.3.2 Abordagem Contabilística	52
4.5.4 Constatações	52
4.6 Princípio da Continuidade	53
4.7 Princípio da Materialidade	53
5. Convergências e divergências do actual PGC à luz das NIC's	54
6 Conclusões e Recomendações	56
6.1 Conclusões	56
6.2 Recomendações	58
7. Bibliografia	59
Anexo 1: Divergências entre o novo PGC e as IAS	62

1. Introdução

1.1 Apresentação

A Contabilidade, por ser uma ciência social aplicada, é fortemente influenciada pelo ambiente em que actua. De forma geral, valores culturais, tradição histórica, estruturas políticas, económicas e sociais acabam reflectindo nas práticas contabilísticas de uma nação e, conseqüentemente, as suas evoluções podem estar vinculadas ao nível de desenvolvimento económico de cada País.

Existem actualmente dois modelos contabilísticos que se caracterizam por factores históricos, o primeiro é o modelo anglo-saxónico caracterizado pelo facto de os principais usuários da informação contabilística serem os investidores e o segundo é o da Europa Continental, também designado por francófono, caracterizado pelo facto de o principal usuário da informação financeira ser o Estado.

Qualquer sistema contabilístico visa proporcionar informação o mais fiável e aproximada possível da realidade, isto é, informação que transmita uma imagem verdadeira e apropriada da entidade.

Assim, a definição de um conjunto de princípios contabilísticos tem como objectivo o alcance dessa imagem fiel.

Posto isto, para que um sistema contabilístico seja útil tem de cumprir os princípios contabilísticos; ou seja, para que a Contabilidade seja um sistema lógico e coerente é necessário aplicar os princípios contabilísticos, em conformidade com os objectivos e características da informação financeira, que contribuam para o cumprimento destes e conduzam assim à obtenção de uma imagem fiel da situação económica, financeira e orçamental da entidade.

Em Moçambique onde o modelo francófono herdado de Portugal, a contabilidade é severamente influenciada pela legislação tributária, no sentido desta ~~impoem~~ regras que acabam por ditar os procedimentos contabilísticos a serem adoptados, interferindo na elaboração de Demonstrações Financeiras que se esperava que proporcionassem uma imagem verdadeira e apropriada da realidade da empresa. X

Esta relação entre a contabilidade e a fiscalidade em Moçambique remonta da era colonial com principal destaque para o períodos após a revolução económico-política de 28 de Maio de 1926 quando a gestão da pasta das Finanças foi entregue ao Professor Oliveira Salazar, onde o interesse do Estado era de assegurar impostos antes do lucro, sem com isso estabelecer procedimentos para atingir tal lucro, entretanto foi na década sessenta que as preocupações centraram-se em ajustar a tributação dos lucros às realidades contabilísticas das empresas, estabelecendo disposições legais, designadamente apelando aos sãos princípios contabilísticos e fixando regras sobre amortizações, provisões, valorimetria de existências, encargos sociais facultativos, donativos, despesas de representação, etc.

O presente trabalho é composto por seis capítulos, nomeadamente o capítulo (i) constituído pela introdução, problema em estudo, relevância do estudo os seus objectivos e a metodologia utilizada para a prossecução da pesquisa em causa; o capítulo (ii) constituído pelo enquadramento teórico do tema, dando enfoque à definição da contabilidade e da fiscalidade; capítulo (iii) constituído pela descrição da relação entre a fiscalidade e contabilidade incluído a sua relação, razões das diferenças contabilísticas internacionais e dos objectivos do surgimento dos princípios contabilísticos geralmente aceites; capítulo (iv) constituído pela análise comparativa entre a abordagem fiscal e contabilística dos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites; capítulo (v) constituído pela descrição das inovações introduzidas pelo novo Plano Geral de Contabilidade e das lacunas ainda existentes á luz das Normas Internacionais de Contabilidade; e capítulo (vi) constituído pela conclusão e recomendações, onde encontram-se resumidos os pontos que

permitiu atingir a conclusão e as recomendações propostas para a solução do problema em estudo.

1.2 Problema de Pesquisa

A fixação de critérios fiscais para reconhecimento e tratamento de aspectos contabilísticos é, actualmente, um entrave a convergência total do actual Plano Geral de Contabilidade às Normas Internacionais de Contabilidade. Em face disso a questão que se coloca é se: **o tratamento de factos contabilísticos segundo os critérios fiscais põe em causa a apresentação das demonstrações financeiras que apresentem uma imagem fiel e apropriada da situação económica da entidade?**

1.3 Hipóteses de pesquisa

O estudo foi conduzido com vista a confirmar ou rejeitar qualquer uma das as seguintes hipóteses:

H1: O registo de factos patrimoniais segundo critérios fiscalmente estabelecidos põe em causa os princípios contabilísticos geralmente aceites, pois estes estão fixados com objectivo de arrecadação da receita fiscal;

H2: O registo de factos patrimoniais segundo critérios fiscalmente estabelecidos não põe em causa os princípios contabilísticos geralmente aceites, pois estes procedimentos estão fixados a luz da contabilidade.

Para testar as hipóteses acima colocadas foi feita uma análise comparativa entre a abordagem fiscal e contabilística dos princípios contabilísticos geralmente aceites.

1.4 Relevância do estudo

Tem-se vivido nos últimos tempos um movimento convergente para a Normalização Contabilística com objectivo de melhorar a qualidade das Demonstrações Financeiras com destaque a facilidade de tomada de decisões dos seus usuários independentemente da sua origem.

Para Moçambique este movimento teve o seu início em 2006 com destaque para o sector Financeiro.

Aliada ao movimento de Normalização Contabilística adiciona-se a integração regional, pois estando Moçambique rodeado de países de expressão inglesa e com sistema contabilístico anglo-saxónico, os profissionais são obrigados a actualizar-se em termos de preparação de Demonstrações Financeiras com qualidade, no sentido de não a elaborarem somente para o usuário Estado.

Portanto, o presente programa assume elevada relevância pois pretende:

- ✓ Despertar a necessidade de criação de um organismo nacional que interceda junto a Administração Fiscal de modo que seja esta a regular em termos de contabilidade;
- ✓ Consciencializar os profissionais da área contabilística na melhoria da qualidade das DF's à luz das NIC's;
- ✓ Incentivar as faculdades a alterarem os seus programas nos cursos de contabilidade de modo a acolherem a atenderem as exigências internacionais oriundas da Normalização Contabilística, i.é, considerar as NIC's como base de formação em contabilidade; e
- ✓ Despertar a necessidade de constante actualização dos profissionais da área de modo a acompanharem as evoluções internacionais em termos de relato financeiro.

Entretanto, para se pensar numa Normalização Contabilística é necessário, primeiro, dissociar-se da contabilidade para o fisco.

O presente trabalho pretende demonstrar as diferenças e ou semelhanças de abordagem dos princípios contabilísticos geralmente aceites entre o fisco e a contabilidade.

1.5 Objectivos do trabalho

1.5.1 Objectivo Geral

O objectivo geral desta pesquisa é reunir elementos que possibilitam uma análise comparativa entre a abordagem fiscal e contabilística dos princípios contabilísticos geralmente aceites.

1.5.2 Objectivos específicos

Tendo em consideração o objectivo geral supracitado, o presente trabalho terá os seguintes objectivos específicos:

- ✓ Avaliação da relação entre lucro contabilístico e lucro fiscal;
- ✓ Avaliação das causas de diferenças entre sistemas contabilísticos internacionais;
- ✓ Descrição dos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites em Moçambique; e
- ✓ Análise comparativa dos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites na óptica fiscal e contabilística.

1.6 Metodologia

A presente pesquisa foi desenvolvida com uma metodologia de carácter exploratória, pois “tem como objectivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vista a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses” (GIL,1989:63). Esta pesquisa foi desenvolvida através de uma pesquisa bibliográfica e documental.

1.6.1 Pesquisa bibliográfica

A pesquisa bibliográfica tem como objectivo o entendimento dos aspectos teóricos inerentes ao trabalho, especificamente as relações entre a contabilidade e fiscalidade assim como dos aspectos contabilísticos regulados pela administração fiscal. Para tal utilizou-se material bibliográfico disponível e consulta á paginas na *internet*.

1.6.2 Pesquisa documental

A pesquisa documental foi realizada para reforçar a pesquisa bibliográfica, foi através de consulta de decretos relevantes que regulam tanto em matéria de contabilidade como o tratamento para fins fiscais de aspectos contabilísticos.

2. Enquadramento Teórico

2.1 Definição de contabilidade

A Contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela, talvez, por isso, seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizam os da própria evolução do ser humano (Sá 1997:16) .

A definição de contabilidade tem sofrido uma evolução significativa ao longo dos tempos.

Vista, inicialmente, como uma arte e como uma técnica, hoje é, indiscutivelmente, considerada uma ciência com uma dupla visão: a teórica e a prática (Guimarães 2001:343) .

Guimarães (2001:345) citando Lopes de Amorim, considerado o revolucionário do estudo de contabilidade em Portugal, definiu a contabilidade como sendo a disciplina que tem por objecto o conhecimento do património de qualquer empresa no seu tríplice aspecto- quantitativo, qualitativo e valorativo-, em qualquer momento da sua existência, e por fim a análise da situação económica e financeira da respectiva empresa para racional orientação da sua administração.

Dentro da mesma filosofia patrimonialista Guimarães (2001:345) citando Armandino Rocha definiu a contabilidade como a ciência do equilíbrio patrimonial, preocupando-se com todos acontecimentos que o possam influenciar e por isso os identifica, selecciona, analisa e promove medidas, processos, avaliação e comunicação de dados, facilitando a tomada de decisões.

Uma outra definição de Contabilidade muito difundida é a da *American Accounting Association* que considera como o processo de identificação, medida e comunicação da

informação económica com vista a ilustrar os juizes e as decisões de quem utiliza a informação .

Podemos concluir que o objectivo da contabilidade, e conseqüentemente do seu produto final, que são as demonstrações financeiras, é proporcionar informação útil para a tomada de decisões sobre a empresa, por parte dos utentes dessas demonstrações financeiras.

2.2 Conceito e âmbito da fiscalidade

Etimologicamente a fiscalidade é palavra derivada de *fisco* e é proveniente do latim *fiscu*, a designação dada, quer ao Estado, considerado como tributador dos cidadão, quer ao tesouro público, por recolher todas as receitas provenientes de tributos.

Fiscalidade é uma expressão que hoje tem um sentido técnico amplo e que corresponde aos anseios dos que querem apetrechar-se para uma vida profissional com conhecimento variados e práticos sobre as estruturas dos órgãos da Administração Fiscal, actuação destes e dos contribuintes perante as imposições legais, designadamente as acções necessárias ao lançamento, liquidação e cobrança do imposto (Guimarães 2001:345 citando Ferreira).

Segundo Soares (1993:53) a fiscalidade é um sistema de normas jurídicas que disciplinam a relação de imposto e definem os meios e processos pelos quais se realizam os direitos emergentes daquelas relações.

Remove-se deste entendimento, a limitação da fiscalidade à disciplina da relação tributária *sticto sensu*, sendo possível incluir no âmbito da fiscalidade as normas de soberania fiscal fixando os poderes gerais do Estado, as normas de incidência, de lançamento, de liquidação, de cobrança, de organização dos serviços de fiscalização, de sanção e as de contencioso tributário (Waty 2003:22).

Os objectivos da Fiscalidade, são de redistribuição da riqueza, mas fundamentalmente objectivos com vista a conseguir a obtenção de receitas para que o Estado possa fazer face as despesas públicas. Assim sendo, as demonstrações financeiras devem ser elaboradas com base em princípios de contabilidade geralmente aceites, e devem possuir determinadas características qualitativas (entre as quais a comparabilidade, a fiabilidade e a relevância), o que conduz a que se afirme que nestas circunstâncias, elas apresentam de forma verdadeira e apropriada a situação económico-financeira da empresa e os resultados obtidos em determinado período.

2.3 Conceito de lucro

A palavra lucro, cujo étimo latino é *lucrum*, significa, ganho, benefício, interesse, utilidade.

A tributação do rendimento das empresas assenta no lucro declarado por estas sendo posteriormente sujeitos a correcções extra-contabilísticas para se apurar o lucro real.

2.3.1 Lucro Contabilístico

Segundo Ferreira (2003:87) lucro é o acréscimo, expresso em termos monetários, após a realização de determinados actos económicos que implicaram dada soma de custos, proporcionando correspondentes proveitos (se, pelo contrário, surge decréscimo, ter-se-á prejuízo, em vez de lucro).

Ainda Ferreira (2003:89) define o lucro contabilístico como o valor correspondente à subtracção aos proveitos dos custos relativos aos consumos ou gastos imputáveis a esse período, quer provenientes de dispêndios nele efectuados, quer relativos a quotas de custos plurianuais.

Porém o lucro é, por vezes, calculado com base em definições legais e até em cláusulas estatutárias para se apurar o lucro tributável.

2.3.2 Lucro Fiscal

O lucro tributável das pessoas colectivas é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do Código (nº1 artigo 17 do código de IRPC).

Desta definição do lucro tributável podemos depreender que, por um lado, está-se a tributar juntamente com lucro parcelas que, efectivamente, não o são caso de custos efectivamente suportados e não aceites fiscalmente. Por outro lado, verifica-se que o lucro que, conceitualmente, corresponde a diferença entre proveitos e custos deixou de ser real na medida em que no seu cômputo se omitem proveitos e subtractivamente, configuram-se custos que não são verdadeiros.

3. Relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade

3.1 Diferenças dos Sistemas Contabilísticos Internacionais

A Contabilidade, por ser uma ciência social aplicada, é fortemente influenciada pelo ambiente em que actua. De forma geral, valores culturais, tradição histórica, estruturas políticas, económicas e sociais acabam reflectindo nas práticas contabilísticas de uma nação e, conseqüentemente, as suas evoluções podem estar vinculadas ao nível de desenvolvimento económico de cada País.

Usualmente, a Contabilidade é considerada a linguagem “dos negócios”, ou seja, é nela em que os principais agentes económicos buscam informações (principalmente de natureza económico-financeira) sobre o desempenho empresarial e a avaliação de risco para se realizar investimentos.

Entretanto, essa linguagem não é homogénea em termos internacionais, pois cada País tem suas práticas contabilísticas próprias, o que significa que o lucro de uma empresa Moçambicana nem sempre é o mesmo se fossem adoptadas práticas contabilísticas de outros países. A busca de critérios congruentes é o processo de harmonização contabilística internacional, visando proporcionar uma compreensão dessa linguagem e a sua comparabilidade.

3.1.1 Classificação dos Sistemas Contabilísticos¹

A contabilidade, por ser uma ciência social aplicada, é produto do ambiente em que actua. Como cada país tem seu próprio ambiente político, social, cultural e económico (diferente um do outro), e sendo a contabilidade produto dessa complexa interacção, classificar sistemas contabilísticos nacionais de uma forma objectiva é difícil.

Entretanto Nobes (1995) destaca dois grandes grupos distintos: o Modelo Anglo-Saxónico e o Modelo da Europa - Continental.

3.1.1.1 Modelo Anglo-Saxónico

É composto por países como Grã-Bretanha (incluindo Inglaterra, País de Gales, Irlanda e Escócia), Austrália, Nova Zelândia, Estados Unidos da América, Canadá, Malásia, Índia, África do Sul e Singapura, cujas características predominantes são:

- ✓ Existência de uma contabilidade forte e actuante;
- ✓ Sólido mercado de capitais como fonte de captação de recursos;
- ✓ Pouca interferência governamental na definição de práticas contabilísticas; e
- ✓ Demonstrações financeiras que buscam atender, em primeiro lugar, os investidores.

¹ O termo Sistemas Contabilísticos refere-se aos procedimentos utilizados para a preparação e apresentação das Demonstrações Financeiras.

3.1.1.2 Modelo da Europa – Continental

Por sua vez, é composto por países como França, Alemanha, Itália, Japão, Bélgica, Espanha, países comunistas (Europa Oriental), países da América do Sul, entre outros e as características predominantes são:

- ✓ Contabilidade menos evoluída e pouco actuante;
- ✓ Forte interferência governamental no estabelecimento de padrões contabilísticos, notadamente a de natureza fiscal;
- ✓ As demonstrações financeiras buscam atender primeiramente aos credores e ao Governo em vez dos investidores; e
- ✓ Importância de bancos e de outras instituições financeiras (inclusive governamentais) em vez de recursos provenientes do mercado de capitais como fonte de captação pelas empresas.

Cada país tem sua estrutura económica, social, cultural e política própria, que tem impacto sobre as práticas contabilísticas, quer promulgadas pelo Governo, quer pelos profissionais da área, além de sua estrutura empresarial e do mercado.

Por estes motivos esta classificação não é definitiva e incontestável mas ajuda a compreender melhor as causas dessas diferenças internacionais em busca da harmonização contabilística.

3.1.2 Causas das diferenças Internacionais

Não existe uma data exacta que defina o início dos estudos sobre a Contabilidade Internacional, mas de acordo com Mueller (1996) pode-se traçar uma linha divisória por volta de 1950-1960, após o término da Segunda Guerra Mundial, e o restabelecimento do comércio internacional mundial.

Considerando-se que cada País tem seu conjunto de leis, regras, filosofias, procedimentos, objectivos que buscam proteger os seus interesses nacionais, é razoável

supor que os sistemas contabilísticos de cada País venham a ser condicionados por tais medidas, dependendo do seu grau de influência sobre outros.

Elliot e Elliot (1996) destacam como razões para diferenças nos sistemas contabilísticos os seguintes pontos:

- ✓ Características do sistema legal nacional;
- ✓ De que maneira as empresas obtêm seus recursos financeiros (se por meio do mercado accionário ou de credores bancários);
- ✓ relacionamento entre o Fisco e a Contabilidade;
- ✓ A influência e o *status* da profissão;
- ✓ Nível de desenvolvimento da teoria da contabilidade;
- ✓ Acidentes de história (Segunda Guerra Mundial – ocupação de países e sua influência); e Linguagem (forma de comunicação, em que algumas línguas são comparativamente mais conhecidas que outras).

Saudagahran (2004) preconiza que “a contabilidade é produto de uma complexa interação de factores sociais, económicos e institucionais de um país”. Existem dez factores importantes para modelar o desenvolvimento da contabilidade:

- ✓ Tipo de mercado de capitais;
- ✓ Tipo de regimes ou critérios de estrutura e apresentação de demonstrações financeiras;
- ✓ Tipo de empresas;
- ✓ Tipo de sistema legal;
- ✓ Nível de exigência;
- ✓ Nível de inflação;
- ✓ A vinculação económica e política com outros países;
- ✓ *Status* ou amadurecimento da profissão;
- ✓ A existência de um referencial teórico e conceptual; e
- ✓ A qualidade da educação contabilística.

Radebaugh e Gray (1993), por outro lado, destacam 14 diferentes razões que provocam diferenças internacionais:

- ✓ Estrutura das empresas;
- ✓ Factores internacionais;
- ✓ Cultura;
- ✓ Regulamentação da estrutura contabilística;
- ✓ Sistema legal;
- ✓ Inflação;
- ✓ Crescimento e desenvolvimento económico;
- ✓ Ambiente social;
- ✓ Nível de Actividade empresarial;
- ✓ Mercado financeiro e de capitais;
- ✓ Tributação;
- ✓ Profissão de contabilidade;
- ✓ Educação e pesquisa na área contabilística; e
- ✓ Sistema político.

Belkaoui (2000), citando Mueller, identificou quatro elementos responsáveis pela diferenciação:

- ✓ Nível de desenvolvimento económico;
- ✓ Nível de complexidade da Actividade empresarial;
- ✓ Sistema político (economia centralizada ou de mercado) vigente no País; e
- ✓ Sistema legal (*common-law* ou *code-law*) vigente no País.

Um dos autores que mais tem abordado o tema é Nobes. Em 1998, ele relacionou 17 razões

- ✓ Que, em seu entender, provocam diferenças internacionais no sistema contabilístico. São eles: natureza da propriedade empresarial e formas de financiamento (ou de que maneira as empresas captam recursos);
- ✓ Herança de ter sido colónia de outro País;
- ✓ Invasão;

- ✓ Tributação;
- ✓ Inflação;
- ✓ Amadurecimento e tamanho da profissão;
- ✓ Nível da educação na área contabilística;
- ✓ Estágio de desenvolvimento económico;
- ✓ Estrutura e sistema legal;
- ✓ Cultura;
- ✓ História;
- ✓ Geografia;
- ✓ Linguagem;
- ✓ Influência da teoria contabilística;
- ✓ Sistema político, clima social;
- ✓ Religião.

Deve-se registrar, entretanto, dois aspectos, que o próprio Nobes (1998) acaba sugerindo, que acabam influenciando os demais e que se destacam em sua importância:

a) **formas ou sistemas de financiamento por intermédio do qual as empresas buscam recursos** - se possuem um mercado de capitais sólidos e preços são estabelecidos num mercado competitivo ou se é um sistema de crédito, bancário ou governamental, este último, com forte presença governamental na condução da economia; e

b) **consequências ou heranças decorrentes de ter sido colonizado por outro País**, como por exemplo, a Inglaterra em relação à Austrália, Nova Zelândia, Singapura que retransmitem com fidelidade a força e a influência de um País sobre outro(s) em questões culturais e comerciais. Ao se comparar as razões das diferenças no sistema contabilístico internacional, identificadas pelos principais autores que abordaram o tema, percebe-se algumas semelhanças entre si, as quais se procuram resumir como segue.

3.1.2.1 Características, Natureza e Tipo de Sistema Legal Vigente

É unanimidade entre os autores, Elliot e Elliot (1996), Saudagahran (2004), Radebaugh e Gray (1993), Nobes (1998) e Belkaoui (2000), que as características e o tipo de sistema legal de um País têm destacada influência nas diferenças internacionais, principalmente no que diz respeito à sua classificação em duas correntes (*common-law*, conhecida como não legalista e *code-law*, legalística).

Essa estrutura legal (*common-law* ou *code-law*) é capaz de influenciar o comportamento e a direcção que um País pode assumir, inclusive quanto à profissão de contabilidade e ao sistema contabilístico. A seguir, volta-se a discutir novamente a classificação dos sistemas contabilístico, Segundo os Modelos Anglo-Saxónico e da Europa-Continental:

a) sistema legal de um país baseado em *common-law* é predominante em países como Inglaterra, Estados Unidos da América, Canadá, Austrália, Nova Zelândia, onde não se faz necessário detalhar as regras a serem aplicadas para todos os casos ou para todas as situações, e também focando o que deve ser evitado (presume-se que o que não vem a ser proibido é aceito). A Inglaterra, de certa forma, influenciou os demais países, exportando esse modelo. Por outro lado, Elliot e Elliot (1996) lembram que em países onde vigora *common-law*, a criatividade para interpretar o “espírito da lei”, que pode ser evasivo, pode também resultar em artifícios para manipular ou aproveitar as lacunas legais; e

b) sistema legal de um país baseado em *code-law*², predominante em países como Alemanha, França e Japão, tem resultado em uma estrutura legal, que requer um elevado grau de detalhe das regras a serem cumpridas, incluindo procedimentos a serem observados pelas empresas. Nesse sentido, há muito menos flexibilidade na preparação e na apresentação das demonstrações financeiras. A maior ênfase é na protecção dos credores da empresa,

² Também conhecida por lei Romana onde tudo deve estar previsto na lei

diferentemente dos países onde predominam o *common-law*, cuja maior preocupação é voltada para os accionistas.

3.1.2.2 Forma de Captação de Recursos pelas Empresas

Entre os autores pesquisados, Walton et al (2003), Elliot e Elliot (1996), Saudagahran (2004), Radebaugh e Gray (1993) e Nobes (1998), outro factor de destaque é a existência de um mercado de capitais sólido e Actuante, onde as empresas possam buscar recursos ou, por outro lado, sua dependência junto ao mercado bancário ou à fonte governamental, seus principais provedores de recursos.

A forma de captação de recursos pelas empresas é relevante para a determinação do tipo de sistema contabilístico porque quando se refere a sistemas contabilísticos, deve-se ter em mente que a contabilidade é a linguagem da comunicação empresarial e tem-se que conhecer um pouco melhor quem são os seus usuários para se saber que tipos de informações são necessárias.

Portanto, se um País tem características voltadas para financiar suas empresas com recursos oriundos do mercado de capitais, tenderá a apresentar suas demonstrações financeiras contemplando informações que privilegiem seu usuário mais importante, seus accionistas. Por outro lado, se um País tem características voltadas para financiar suas empresas com recursos oriundos do crédito bancário ou da fonte governamental, tenderá a privilegiar a apresentar as suas demonstrações financeiras contemplando informações que privilegiem seu usuário mais importante, qual seja o credor bancário ou governamental.

Saudagahran (2004), por sua vez, lembra que o nível de sofisticação do mercado de capitais tem impacto no sistema contabilístico, citando, como exemplo, que em países como EUA, onde constantemente são lançados complexos e inovadores instrumentos financeiros, os procedimentos para elaboração e apresentação das demonstrações financeiras devem ser aprimorados de modo a reflectir a substância económica de tais

operações. Por outro lado, em países onde o mercado de capitais e os instrumentos financeiros são simples ou pouco complexos, há menos necessidade de uma contabilidade voltada para acompanhar inovações financeiras.

Nesse contexto, pode-se examinar o caso de Moçambique e verificar como ele se enquadra nessas duas categorias. Aparentemente não tem um mercado de capitais sólido e actuante que seja tão importante a ponto de caracterizar como grande provedor de recursos para as empresas. Entretanto, o sistema contabilístico moçambicano também não é exactamente vinculado a atender Bancos mas o é em relação ao Governo.

3.1.2.3 Nível de Influência, Credibilidade e *Status* (Amadurecimento) da Profissão

O nível de influência da profissão contabilística na elaboração de normas contabilísticas, e o grau de credibilidade dos contabilistas e auditores perante a sociedade é explicada também pelas diferenças internacionais, segundo Elliot e Elliot (1996) e Saudagahran (2004).

Nos países onde o mercado de capitais é sólido e actuante, como Canadá, Estados Unidos da América, Inglaterra, informações financeiras confiável-relevantes e tempestivas têm sido requeridas pelos seus usuários (investidores em geral). A profissão contabilística nesses países é “autoregulamentada” (com pouca interferência do governo) e é responsável pela promulgação de padrões contabilística e de auditoria. Também é a própria profissão de contabilística que estabelece critérios para credenciar contabilistas e auditores, por intermédio de seus conselhos ou órgãos de classe, seja por meio de exames ou de certificações.

O *status* da profissão contabilística acaba influenciando positivamente na qualidade das demonstrações financeiras elaboradas, e os relatórios de auditoria são considerados, de uma forma geral, mais confiáveis e independentes.

Nos Países onde o mercado de capitais não é sólido profissão de contabilista ainda é confundida com “guarda-livro” e normalmente lembrada na hora de apresentar declaração de Imposto de Renda ou, no caso dos auditores, por ocasião de “quebra” ou falência de grandes empresas.

3.1.3 Outras razões

As seguintes variáveis, apontadas como possíveis causas das diferenças internacionais, podem ser consideradas secundárias ou fortemente correlacionadas entre si:

- a) Acidentes de percurso, invasões, localização geográfica, herança de ser colónia, linguagem etc. Tanto a França como o Japão tiveram suas culturas fortemente influenciadas pela II Guerra Mundial, com invasão e domínio de seus territórios por outro País. Wilet, Nishimura e Baydoun (1997) mostram como cada um dos países da Ásia-Oceania foi fortemente influenciado por outros países:
 - ✓ Austrália, Nova Zelândia, Hong Kong, Malásia, Singapura (influenciados pela Inglaterra);
 - ✓ Japão (influenciado pela Alemanha e depois EUA);
 - ✓ Macau (influenciado por Portugal);
 - ✓ Camboja (influenciado pela França);
 - ✓ Filipinas (influenciado pelos EUA), entre outros.

- b) Nível de inflação. Países desenvolvidos geralmente podem tender a apresentar baixa taxa de inflação. Países emergentes podem tender a apresentar elevada inflação. O nível de inflação influencia o sistema contabilístico à medida em que tradicionais conceitos de custo-histórico como base de valor deixam de ter relevância com elevada inflação, caso não venham a ser objecto de ajustamento monetário. Práticas como reavaliação de activos são menos adoptadas em países desenvolvidos.

3.2 Princípio Contabilístico (evolução histórica, conceitos e objectivos)

3.2.1. Evolução do termo “princípio contabilístico”

O termo “princípio contabilístico” não é recente, antes resulta do processo de normalização contabilística, que se vem desenvolvendo ao longo das etapas da regulamentação contabilística.

Tua Pereda (2000:164-165) divide a história da regulamentação contabilística em três etapas,

atribuindo-lhes as seguintes denominações:

- 1) etapa de aceitação generalizada (ou procura) – de 1920 a 1960;
- 2) etapa lógica – de 1960 a 1973;
- 3) etapa teleológica – desde 1973.

O objectivo de todo este processo de regulamentação da contabilidade é criar práticas contabilísticas mais homogéneas, permitindo uma maior comparabilidade da informação financeira produzida e, em simultâneo e num contexto mais actual, facilitar a harmonização contabilística e a globalização da economia.

Importa proceder a uma análise das principais características de cada uma destas etapas.

3.2.1.1 Etapa de aceitação generalizada

Esta etapa, também denominada de “período de busca”, tinha por objectivo procurar atingir uma homogeneidade das práticas contabilísticas, sem qualquer suporte teórico.

Conforme refere Tua Pereda (2000:164-165) neste período “as regras são produto da experiência mais do que da lógica”.

É precisamente nesta etapa que surgem as escolas italianas e americanas que, seguindo a chamada lógica euclidiana (postulados/princípios), procuram uma explicação para o termo “contabilidade”.

É com uma escola americana – a escola Neocontista, que se começa a utilizar o termo “princípio”. É também nesta fase que o Comité de colaboradores entre o *American Institute of Accountants* e a Bolsa de *New York*, começaram a emitir regras detalhadas (e não fundamentos lógicos) com a denominação de “princípios contabilísticos”.

Contudo, o termo princípio aparece aqui com um significado concreto: “regra de qualquer tipo, normalmente detalhada, emitida pela regulamentação contabilística, orientada para a busca de uniformidade e baseada de um modo geral na prática mais habitual e generalizada do momento”(Tua Parede 2000-164-165).

3.2.1.2 Etapa lógica

É nesta segunda etapa que se começa a utilizar o processo dedutivo, seguindo o esquema postulados-princípios-regras, por isso lhe é atribuída a denominação de “etapa lógica”.

Neste período consagra-se definitivamente a utilização do termo “princípio contabilístico” na doutrina contabilística, mas com uma acepção mais racional e lógica, definido como: “regra básica de um sistema contabilístico, vinculada ao meio envolvente e a um conjunto de conceitos básicos da nossa disciplina” (Tua Parede 2000: 164-165).

Não obstante, esta definição deve ser completada com a inclusão da vinculação dos princípios a determinados propósitos e objectivos, tal como é efectuado na terceira etapa – teleológica.

3.2.1.3 Etapa teleológica

A etapa teleológica tem por base o paradigma da utilidade, caracterizando-se pela procura da definição dos objectivos da informação financeira, em conformidade com os seus utilizadores e suas necessidades informativas, e pela aplicação das características qualitativas da informação com vista ao seu alcance.

Aplica-se aqui o chamado itinerário lógico-dedutivo que começou a ser utilizado na fase anterior.

Esta fase deu origem a vários marcos ou estruturas conceptuais, nomeadamente a do FASB e a do IASB, que seguindo o referido itinerário lógico dedutivo constituem um avanço face às normas de aceitação generalizada.

Não obstante, verifica-se que os marcos conceptuais do FASB e do IASB não utilizam o termo “princípio contabilístico”, procurando com isso uma lógica diferente e uma reordenação dos conceitos utilizados.

Assim, os princípios contabilísticos enquanto regras básicas, são nesses marcos conceptuais denominados de hipóteses básicas ou pressupostos subjacentes, ou então aparecem associados às características qualitativas da informação financeira, ou aos critérios de valorização dos elementos das demonstrações financeiras.

Apesar desta nova denominação dada aos princípios contabilísticos, este termo ainda continua a ser utilizado pelos diferentes planos de contabilidade, nomeadamente pelo PGC e pelo PGCSB, mas com uma finalidade idêntica à atribuída às hipóteses básicas.

Nesses planos os princípios contabilísticos são vistos como “regras gerais, fundamentais ou básicas, pelas quais se rege a prática da Contabilidade Financeira” (Tua Parede:2000-189).

Em suma, estas três fases de regulamentação da contabilidade revelam-se uma evolução, e não revolução, do pensamento contabilístico. Partiu-se de regras assentes na prática e na experiência sem qualquer fundamento teórico para se chegar actualmente a um suporte teórico assente na determinação de postulados, estabelecimento de princípios contabilísticos e formulação de regras específicas e detalhadas.

3.2.2 Princípios Contabilísticos: Conceito e objectivo

Em conformidade com o referido no ponto anterior, seguindo a sequência lógico-dedutiva e tendo em conta o paradigma da utilidade, os princípios contabilísticos são vistos enquanto regras básicas ou macro regras, elaboradas a partir dos objectivos da informação financeira, e atendendo às características desta e às necessidades dos seus utilizadores. Assim, e em virtude de algumas confusões terminológicas, podemos falar em princípios contabilísticos em sentido amplo e em sentido estrito segundo Cañibano Calvo et al. (1985:304-305), a saber:

Sentido amplo: os princípios contabilísticos são vistos enquanto fundamentos do sistema contabilístico, ou enquanto qualquer tipo de regra, sejam regras gerais e básicas ou concretas e detalhadas, englobando todos os conceitos do itinerário lógico, como sejam: características/requisitos, objectivos e utilizadores, da informação contabilística.

Sentido estrito (sustentado pela epistemologia da disciplina): princípios contabilísticos referem-se apenas às macro regras básicas de um sistema contabilístico, obtidas como consequência dos restantes elementos do processo dedutivo, aos princípios contabilísticos propriamente ditos, referidos nos planos de contabilidade e aos quais usualmente se denomina de “geralmente aceites”.

O sentido amplo atribuído aos princípios contabilísticos é muitas vezes utilizado, já que os princípios contabilísticos são amiúde vistos como “qualquer norma, guia ou directriz emitida por um organismo com autoridade reconhecida (...) são o produto final da normalização contabilística” (Cañibano Calvo: 1985-306).

Pretende-se aqui proceder a uma análise dos princípios contabilísticos em sentido estrito, muito mais preciso, isto é, das macro regras básicas de um sistema contabilístico, aos quais se denomina de geralmente aceites. Importa, contudo, referir que, se inicialmente, e em resultado de um processo indutivo, um princípio era considerado geralmente aceite em função da sua habitualidade ou da sua prática mais usual, actualmente, ao passarmos para um processo dedutivo, classifica-se como geralmente aceite o que é mais adequado, e aquele que seja definido como tal por um organismo regulador.

A expressão geralmente aceites significa que um organismo contabilístico normalizador, com autoridade e de larga representatividade, estabeleceu um princípio contabilístico numa dada área ou aceitou como apropriado determinado procedimento ou prática, atendendo à sua aplicação universalmente generalizada e ao seu enquadramento na estrutura conceptual (Directriz Contabilística n.º 18, capítulo 3-4) ³.

Uma vez definido o que se entende por princípio contabilístico, é necessário analisar qual o seu principal objectivo.

Qualquer sistema contabilístico visa proporcionar informação o mais fiável e aproximada possível da realidade, isto é, informação que transmita uma imagem verdadeira e apropriada (imagem fiel) da entidade.

Assim, a definição de um conjunto de princípios contabilísticos tem como objectivo o alcance dessa imagem fiel.

Posto isto, para que um sistema contabilístico seja útil tem de cumprir os princípios contabilísticos; ou seja, para que a Contabilidade seja um sistema lógico e coerente é necessário aplicar os princípios contabilísticos, em conformidade com os objectivos e características da informação financeira, que contribuam para o cumprimento destes e

³ CNC 1997, Directriz Contabilística n.º 18 capítulo 3-4

conduzam assim à obtenção de uma imagem fiel da situação económica, financeira e orçamental da entidade.

Este objectivo é definido no PGC moçambicano ao referir que a aplicação dos princípios contabilísticos aí apresentados “deve conduzir à obtenção de uma imagem correcta da situação económica e financeira”(Decreto nº 36/2006, p.p 6).

Contudo, em certas situações a aplicação de um determinado princípio contabilístico não assegura o alcance da imagem verdadeira e apropriada, também designada de imagem fiel.

Nestes casos, considerados excepcionais, “o princípio contabilístico poderá não ser seguido, mas deverá ser indicada, no anexo às demonstrações financeiras, a respectiva justificação” (Rua 2004:249-250).

Em suma, podemos dizer que a definição de princípios contabilísticos, isto é, das macro regras básicas de um sistema contabilístico, resulta das necessidades de racionalização e homogeneização da apresentação da informação financeira aos seus utilizadores, com vista à obtenção da imagem fiel, constituindo assim “um mecanismo capaz de expressar a realidade económica das transacções alcançadas” (Tua Parede:1998-750).

3.3 Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites em Moçambique

Com a introdução do novo PGC aprovado pelo decreto n.º 36/2006 de 25 de Julho, foram introduzidas novos princípios contabilísticos. Neste âmbito são aceites como princípios contabilísticos os seguintes (Decreto nº 36/2006, p.p 7):

- ✓ **Princípio da Continuidade:** segundo o qual a empresa é uma entidade que opera num âmbito temporal indefinido, entendendo-se, por consequência, que não tenciona nem necessita de entrar em liquidação ou de reduzir significativamente o volume das suas operações.

- ✓ **Princípios da Consistência:** segundo o qual a empresa deve manter as suas políticas contabilísticas durante os vários exercícios, devendo indicar no anexo as alterações consideradas materialmente relevantes.

- ✓ **Princípio da Prudência:** segundo o qual a empresa deve acautelar nas suas contas a necessária precaução para fazer face às estimativas decorrentes da sua actividade, sem que daí resulte a constituição de reservas ocultas ou provisões excessivas que afectem a quantificação de activos e proveitos por defeito ou passivos e custos por excesso.

- ✓ **Princípio da Especialização dos Exercícios:** segundo o qual a empresa deve reconhecer proveitos e custos à medida que eles ocorram, tenham ou não sido recebidos ou pagos, devendo incluí-los nas DF's dos exercícios a que respeitem.

- ✓ **Princípio do Custo Histórico:** segundo o qual a empresa deve efectuar os registos contabilísticos com base nos custos de aquisição ou de produção.

- ✓ **Princípio da Substância sobre a Forma:** segundo o qual a empresa deve contabilizar as operações com base na substância e realidade financeira, e não atender à sua forma legal.

- ✓ **Princípio da Materialidade:** segundo o qual as DF's devem evidenciar todos os elementos relevantes conducentes a sua correcta apreciação pelos utentes.

3.4 Origem histórica da relação entre a contabilidade e a fiscalidade em Moçambique

A relação entre a contabilidade e a fiscalidade em Moçambique remonta da era colonial, com principal destaque para o períodos após a revolução de 28 de Maio de 1926 quando a

gestão da pasta das Finanças foi entregue ao Professor Oliveira Salazar que considerou que práticas mais realista seria a de uma tributação assente em rendimentos normais presumíveis, com o seguinte argumento:

“O interesse do Estado seria assegurar impostos antes do lucro, evitar discussão estéril e falcatruenta sobre elementos inverificáveis, não ser solidário com prejuízos resultantes de gestão que não orienta nem fiscaliza, não protege por sistema a incapacidade nem perseguir com tributação excessiva os que, sendo bons valores económicos, eram ao mesmo tempo perante ele, sinceros confessores da verdade fiscal ” (Ferreira 271:2006)

Entretanto na década sessenta, às afirmações da Reforma de 1929 contrapuseram-se invocações divergentes, designadamente os constantes do Relatório do Código da Contribuição Industrial (seu artigo nº3):

“Não obstante em 1929 se reconhecer já a superioridade do princípio da tributação do rendimento real, tinha-se sistematicamente optado pelos rendimentos ou valores normais. Esta posição justificava-se então por exigências prementes de regeneração financeira, com todas implicações em matéria de produtividade dos impostos e também porque as estruturas da época tornavam arriscado e por via disso inviável, a tributação do rendimento real” (Ferreira 272:2006).

O legislador de sessenta pressupôs que poderiam operar-se mudanças nas estruturas e nas técnicas administrativas das empresas, assim as preocupações centraram-se em ajustar a tributação dos lucros às realidades contabilísticas das empresas, estabelecendo disposições legais (designadamente apelando aos sãos princípios contabilísticos e fixando regras sobre amortizações, provisões, valorimetria de existências, encargos sociais facultativos, donativos, despesas de representação, etc.)

Desprezando a base de tributação dos “rendimentos normais presumíveis”, adoptados pela Reforma de 1929, procurou alcançar-se uma tributação com base num lucro “lucro normalizado”, ou seja um lucro efectivo, expurgado de custos económicos desnecessários

ou excessivos, criando-se disposições legais para possibilitar a correcção do resultado contabilístico, adicionando-o de verbas a não considerar fiscalmente como custo (Ferreira 272:2006).

Ainda segundo Ferreira (2006:275), este facto inicialmente deveu-se à falta de ditames na legislação contabilística específica sobre a prestação de contas.

Em Moçambique ainda é patente a influência da fiscalidade na forma de reconhecimento dos factos patrimoniais entretanto o CIRPC estipula que “para o apuramento do resultado líquido a contabilidade deve estar organizada de acordo com o PGC sem prejuízo das disposições neste Código (Decreto n.º 21/02, artigo 17 n.º 3, alínea a)”.

Portanto, se existir algum tratamento contabilístico que ponham em causa as disposições do CIRPC estes deverão ser postas de lado.

3.5 Tipos de relações contabilístico-fiscal

Quando se alude ao relacionamento entre a Contabilidade e a Fiscalidade estão, normalmente subjacentes os diferentes ângulos de apreciação entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal. O primeiro é determinado pela aplicação dos princípios contabilísticos geralmente aceites e o segundo por regras fiscais analisada numa vertente de impostos sobre o rendimento.

De acordo com Guimarães (253:2001), as relações entre a contabilidade e a fiscalidade são analisadas numa tríplice perspectiva: (i) Subordinação da Fiscalidade à Contabilidade (o resultado fiscal é o resultado contabilístico, não havendo lugar a correcções extra contabilísticas), (ii) A subordinação da Contabilidade à Fiscalidade (o resultado contabilístico é fortemente influenciada pelas regras fiscais); e (iii) Autonomia entre a Contabilidade e a Fiscalidade (o resultado contabilístico é o ponto de partida para o resultado fiscal e as divergências entre ambos são tratadas extra contabilisticamente nas declarações de rendimentos).

A maioria dos países do Sul da Europa como Portugal, Espanha, Itália e França, através dos seus normativos contabilísticos e fiscais reconhecem a aplicação daquele último modelo (é a chamada corrente continental da normalização contabilística), e os países de corrente anglo-saxónica como a Inglaterra a Dinamarca e a Irlanda seguem o primeiro modelo, em que cada empresa apresenta o resultado contabilístico de acordo com a sua realidade económica, assente exclusivamente em critérios de gestão.

Moçambique herdou de Portugal o modelo em que há uma distinção clara da fiscalidade e contabilidade entretanto há uma interferência da Fiscalidade sobre a contabilidade, fazendo com que a autonomia seja de certa forma aparente, uma vez que a Administração Fiscal tem, por vezes, ido para além das suas normais atribuições, regulando com minúcia matéria contabilísticas. Por exemplo a Administração fiscal regulamentou desde a Reforma Fiscal da década sessenta, a matéria das amortizações, a ponto de, em tabelas, fixar as taxas anuais de amortização.

4. Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites e Moçambique: Abordagem Fiscal e Contabilística

A influência que a fiscalidade exerce sobre a contabilidade varia de país para país, de acordo com Lourenço (2000:62) a fiscalidade tem mais influência sobre a contabilidade nos países de origem francófona em relação aos países de origem anglo-saxónica, com particular destaque para o Reino Unido e os Estados Unidos da América.

Moçambique cuja origem é francófona, herdada de Portugal, tem uma administração fiscal que influencia a contabilidade de tal modo que põe em causa os princípios contabilísticos, fazendo com que, na prática, o lucro contabilísticos obedeça a critérios fiscais e não económicos como devia, de facto, ser.

4.1 Princípio da Especialização do Exercício (PEE)

No decorrer da actividade social existem proveitos de um exercício que devem ser reconhecidos nesse exercício, ainda que não tenha sido emitida documentação vinculativa, e também proveitos do exercício que respeitem a exercícios seguintes. Por sua vez existem documentos comprovativos de custos que respeitem em parte ou na totalidade aos exercícios seguintes, assim como existem custos do exercício de que não existe documentação comprovativa, na data de encerramento das contas (Lourenço 2000:304).

Segundo o regime contabilístico do acréscimo (PEE), as transacções e acontecimentos são reconhecidos quando ocorram (e não quando o dinheiro ou o seu equivalente seja recebido ou pago) e são escriturados nos registos contabilísticos e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos aos quais respeitem. Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados de acordo com uma associação directa entre os custos incorridos e a obtenção de rendimentos de itens específicos (NIC n.º 11, parágrafo 26).

O PPE, especialmente aplicado nos contractos de construção, é acolhido no código de IRPC no seu artigo 19.

Portanto, a análise efectuada relativamente ao PEE será realizada no âmbito do contracto de construção, de modo a poder realizar uma análise comparativa entre os aspectos contabilísticos e fiscais.

4.1.1 Abordagem Fiscal

A Administração Fiscal através do CIRPC adoptou as mesmas normas relacionadas com princípio de especialização de exercício, ao referir expressamente que “os proveitos e os custos assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio de

especialização dos exercício”(Decreto n.º1 do artigo 18), entretanto é mais específica ao tratar de Obras de Carácter Plurianuais.

4.1.1.1 Obras de Carácter Plurianuais

A determinação de resultados em relação a obras cujo ciclo de produção ou de tempo de construção seja superior a um ano poderá ser efectuada pelo critério de percentagem de acabamento e pelo critério de encerramento de obra (DL n.º 21/02, nº 1 artigo 19).

4.1.1.1.1 Critério de percentagem de acabamento

A utilização deste critério é obrigatório quando se verificarem facturações parciais do preço estabelecido na realização de obras públicas ou privadas efectuadas em regime de empreitada, ainda que não tenham carácter sucessivo e as mesmas tenham atingido o grau de acabamento correspondente aos montantes facturados e ainda nas obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente, à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais das mesmas” (DL n.º 21/02, nº 2 artigo 19).

4.1.1.1.2 Critério de encerramento de Obra.

A obra é considerada concluída se o grau de acabamento da obra for igual ou superior a 95% e o preço esteja estabelecido no contracto ou sendo conhecido o preço de venda, ou quando se tratando de empresas públicas em regime de empreitada, tenha lugar a recepção provisória nos termos da legislação vigente.

O grau de acabamento de uma obra é dado pela relação entre o total dos custos já incorporados na obra e a soma desses custos com os custos estimados para completar a execução da mesma (DL n.º 21/02, nºs 3-4 artigo 18).

Nos casos em que os custos totais necessários para o acabamento, ainda não tenham sido suportados, poderá ser considerada como receita antecipada a parte dos proveitos correspondentes aos custos estimados a suportar (DL n.º 21/02, n.º5 artigo 18).

4.1.2 Abordagem Contabilística

De acordo com a NIC 11 o método de percentagem de acabamento é realizado quando o desfecho de um contrato de construção puder ser fielmente estimado, o rédito do contrato e os custos do contrato associados ao contrato de construção poderem ser reconhecidos como rédito e gastos respectivamente com referência à fase de acabamento da actividade do contrato à data do balanço (NIC 11, parágrafo 22).

Existem dois tipos de situações em que a NIC expõe poder se aplicar o método de percentagem de acabamento, nomeadamente, nos contratos de preço fixo e nos contratos de *cost plus*.

Nos contratos de preço fixo o desfecho de um contrato de construção pode ser fielmente mensurado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes (NIC 11, parágrafo 23):

- ✓ Rédito do contrato possa ser mensurado fielmente;
- ✓ Seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a empresa;
- ✓ Tanto os custos do contrato para o acabar como a fase de acabamento do contrato na data do balanço possam ser fielmente mensurados; e
- ✓ Os custos de contrato atribuíveis ao contrato possam ser claramente identificados e fielmente mensurados de forma que os custos reais do contrato incorridos possam ser comparados com estimativas anteriores.

No caso de um contrato de «*cost plus*», o desfecho de um contrato de construção pode ser fielmente mensurado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes (NIC 11 parágrafo 24):

Seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a empresa; e

Os custos do contrato atribuíveis ao contrato, quer sejam ou não reembolsáveis, possam ser claramente identificados e fielmente mensurados.

Se um contrato não for fielmente mensurável deve-se:

- ✓ Reconhecer o proveito pelo montante do custo de construção incorrido que seja provável a sua recuperação; e
- ✓ Reconhecer o custo do contrato no período em que ocorreram.

4.1.3 Constatações

A NIC 11 não faz referência ao critério de encerramento da obra pelo facto deste método já não ser utilizado pois os lucros declarados na altura de encerramento de obra não dizem respeito, somente, aquele exercício específico em que a obra terminou, portanto não fornece um reflexo da actividade durante o seu curso.

No critério de percentagem de acabamento o fisco determina que este método deve ser usado quando se verifique facturações parciais dos preços enquanto que a NIC 11 determina que este método deve ser utilizado quando:

- ✓ O valor do proveito poder ser fielmente mensurado;
- ✓ For provável que benefícios económicos associados com a transacção fluirão para empresa;
- ✓ O grau de acabamento da transacção à data do balanço poder ser mensurado; e
- ✓ Os custos incorridos pela transacção e os custos por incorrer poderem ser fielmente mensurados.

4.2 Princípio da Substância sobre a forma

Existem divergência entre dois grupos de Países (Países de expressão anglo-saxónica e Países da Europa Oriental), no concernente a aceitação deste princípio.

No primeiro grupo de Países (de expressão Anglo-Saxónica) adoptou-se inicialmente o princípio da substância sobre a forma que se traduz no reconhecimento dos bens pela sua realidade financeira, por exemplo nos contractos de locação financeira os bens são reconhecidos no imobilizado do locatário, independentemente da sua realidade jurídica. Enquanto que no segundo grupo de Países (Europa Continental) se adoptava o princípio da forma sobre a substância que se traduz do reconhecimento dos bens devido a sua forma legal, por exemplo nos contractos de locação financeira os bens são reconhecidos no imobilizado do locador, cabendo apenas ao locatário assumir contabilisticamente o valor da renda (Lourenço 2000:232).

O Princípio de substância sobre a forma, especialmente aplicado aos contractos de locação financeira, é acolhido no código de IRPC no seu artigo 25.

Portanto, a análise efectuada relativamente ao princípio da prudência será realizada no âmbito da locação, de modo a poder realizar uma análise comparativa ente os aspectos contabilísticos e fiscais.

Locação é um acordo pelo qual o locador transmite ao locatário em troca de uma renda o direito de usar um activo durante o período de tempo acordado (NIC 17, parágrafo 3).

A locação é subdividida em locação operacional e locação financeira:

Locação Operacional traduz-se na celebração de um contracto de locação em que o locador cede ao locatário o uso de um bem duradouro mediante o pagamento de uma renda. Este contracto não prevê a transferência para o locatário da propriedade do bem, podendo, o locatário optar por uma das seguintes condições: compra do bem, novo contacto ou devolução do bem (Lourenço 2000:229).

Locação Financeira é uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e recompensas inerentes à posse de um activo. A titularidade pode, ou não, eventualmente ser transferida (NIC 17, parágrafo 3).

A diferença entre a locação financeira e operacional é que na primeira (locação operacional) não há transferência dos riscos e recompensas inerentes à posse do activo enquanto na segunda (locação operacional) há lugar a esta transferência.

Porém, existem ainda outras formas ou variedades de locação, como o *lease-back* (venda seguida de locação) que consiste em o proprietário de um bem vender esse bem a uma empresa locadora e em simultâneo celebrar um contracto de locação com a locadora onde é reconhecido ao locatário a opção de compra do bem no final do contracto (Lourenço 2000:231).

Os contractos de locação, tendo em conta a natureza dos bens, ainda podem ser classificados de locação mobiliário, quando consiste num contracto de locação de um bem mobiliário, e por locação imobiliária, quando tem por base um contracto de locação de um bem imobiliário.

4.2.1 Abordagem Fiscal

O CIRPC não especifica, nem diferencia, o método de reconhecimento das locações, entretanto no seu artigo 23 estipula que não são aceites como custos ou perdas as rendas de locação financeira, em relação ao locatário na parte da renda destinada a amortização financeira (DL n.º 21/02, n.º1 artigo 23).

Adiante afirma que não se considera mais –valia ou menos valia os resultados em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objecto de locação financeira (DL n.º 21/02, n.º6, artigo 44).

No caso de entrega de um bem objecto de locação financeira ao locador seguida de relocação desse bem ao mesmo locatário, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais em consequência dessa entrega, continuando o bem a ser reintegrado para efeitos fiscais pelo locatário, de acordo com o regime que vinha sendo seguido até então (DL n.º 21/02, artigo 25).

4.2.2 Abordagem Contabilística

A contabilização da locação financeira varia de acordo com a aceitação, ou não, do princípio contabilístico da substância sobre a forma, que tem sido diferente nos países de expressão anglo-saxónica e nos países da Europa Continental que adoptam as tendências contabilísticas franco-alemãs (Lourenço 2000:232).

O PGC limita-se a definir a constituição da conta, ao afirmar que as imobilizações financeiras compreendem as aplicações financeiras de carácter permanente, e os imóveis urbanos ou rústicos, que não estejam afectos a actividade da empresa, adiante afirma que o equipamento básico, explorado sobre o regime de locação financeira devem ser reflectidas em sub contas apropriadas (DL nº21/02, p.p 44).

Quando se trate de bens em regime de locação financeira, a contabilização por parte do locatário obedecerá às seguintes regras, por aplicação do princípio contabilístico da substância sobre a forma (Lourenço 2000:233):

- ✓ No momento do contrato, a locação deve ser registada por igual quantitativo no activo e no passivo, pelo mais baixo do justo valor do imobilizado nesse regime, líquido dos subsídios e de créditos de impostos, recebíveis pelo locador, se existirem, ou do valor actual das prestações, excluindo comissões e serviços do locador;
- ✓ As rendas serão desdobradas de acordo com o plano de amortização financeira e dívida a pagar, debitando a conta dos passivos pela parte correspondente à amortização do capital e levando o restante à conta de custos financeiros, a título de juros suportados;

- ✓ O activo immobilizado sujeito a locação deve ser amortizado de forma consistente com a política contabilística da empresa, se não existir certeza razoável de que o locatário obtenha a titularidade do bem no fim do contracto o activo deve ser amortizado durante o período do contracto se este for inferior ao da sua vida útil.

O tratamento contabilístico de uma venda seguida de locação (*lease-back*), deve ser do seguinte modo de acordo com o tipo de locação envolvida (Lourenço 2000:234):

- ✓ Se uma venda seguida de locação resultar numa locação financeira o excesso, se existir, do produto da venda sobre a quantia escriturada, não deve ser imediatamente reconhecido como proveito nas DF's do vendedor locatário. Em vez disso, deve ser diferido e imputado a resultados numa base sistemática durante o prazo de locação;
- ✓ Se a venda seguida de locação resultar numa locação operacional e se for claro que a venda foi estabelecida pelo justo valor, o ganho ou perda daí resultante deve ser reconhecido imediatamente; porém, se esta perda for compensada por futuras rendas que estejam abaixo do preço do mercado, deve ser diferida e amortizada na proporção destas durante o período de vida do activo. Se o preço de venda for acima do justo valor, o excesso sobre o justo valor deve ser diferido numa base durante o período de uso do activo.

Para locações operacionais, se o justo valor à data de venda seguida de locação for inferior à quantia escriturada no activo, deve ser reconhecida imediatamente uma perda igual à diferença entre a quantia escriturada e o justo valor.

4.2.3 Constatações

Diante do exposto podemos verificar que tanto o fisco como a contabilidade são unanimes em afirmar que não são consideradas como custo a parte correspondente a amortização da divida originada por uma locação financeira.

Adicionalmente quando se trate de *lease back* originando uma locação financeira, não é passível de apuramento de resultados sendo o bem diferido e imputado ao resultado numa base sistemática.

4.3 Princípio da Consistência

No CIRPC o princípio da consistência tem o seu enquadramento, quando se trata de valorimetrias.

4.3.1 Abordagem Fiscal

Os critérios adoptados para a valorimetria das existências deverão ser uniformemente seguidos nos sucessivos exercícios. Poderão, no entanto, verificar-se mudanças dos referidos critérios sempre que as mesmas se justifiquem por razões de natureza económica ou técnica e sejam Aceites pela AF (DL n.º 36/06, artigo 27).

4.3.2 Abordagem Contabilística

A apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras deve ser retida de um período para outro a menos que uma alteração significativa na natureza das operações da empresa ou uma revisão da sua apresentação demonstração financeira mostre que a alteração resultará numa apresentação mais apropriada de acontecimentos ou transacções ou seja exigida uma alteração de apresentação por uma Norma Internacional de Contabilidade ou por uma interpretação do *Standing Interpretations Committee* (NIC 1, parágrafo 27).

4.3.3 Constatações

Conclui-se que tanto o fisco como a contabilidade são unânimes em afirmar que as políticas adoptadas pelas empresas devem ser consistentes durante os períodos qualquer alteração que possa advir deve ser devidamente justificada ou divulgada.

4.4 Princípio do Custo Histórico

No CIRPC o princípio do custo histórico apresenta a sua aplicabilidade na valorimetria das existências e na valorimetria do imobilizado.

4.4.1 Valorimetria das Existências

4.4.1.1 Abordagem Fiscal

Os valores das existências a considerar nos proveitos e custos em conta na determinação do resultado do exercício são os que resultarem da aplicação dos critérios que utilizem (DL n.º 21/02, n.º1 artigo 26):

- ✓ Custos efectivos de aquisição;
- ✓ Custos padrões apurados de acordo com princípios técnicos e contabilísticos adequados: Sempre que este método de custeio conduza a desvios significativos, poderá a Administração Tributária efectuar as correcções adequadas, tendo em conta o campo de aplicação dos mesmos, o montante das vendas e das existências finais e o grau de rotação das existências.
- ✓ Preço de venda deduzidos da margem normal de lucro: este método será aceite nos sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou custo de produção se torne excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor, podendo a margem normal de lucro, nos casos de não possa ser facilmente determinável, ser substituída por uma dedução não superior a 20% do preço de venda. São havidos por preço de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pela empresa ou ainda

os que, no termo do exercício, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.

As valorimetrias especiais para as existências tidas por básicas ou normais carecem de autorização prévia da Administração Tributária, solicitada em requerimento em que se indiquem os critérios a adoptar e as razões que as justificam.

Todos estes métodos de custeio devem ser baseados nos custos de entrada e tendo como consequência o modo de valorização das existências finais, salvo no que se refere ao custo padrão, mas apenas quando este for apurado de acordo com os princípios técnicos contabilísticos adequados.

4.4.1.2 Abordagem Contabilística

A valorização das entradas é feita geralmente ao custo de aquisição ou de produção, de acordo com o princípio contabilístico do custo histórico e só excepcionalmente poderão considerar-se outros critérios (Lourenço 2000:259).

Considera-se custo de aquisição de um bem o preço de facturas acrescido de todos os gastos suportados directa e indirectamente para o colocar no seu estado actual ou no local de armazenagem. Os descontos comerciais e abatimentos idênticos são deduzidos ao preço de aquisição.

O custo de produção de um bem corresponde à soma dos custos das matérias primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais variáveis e dos custos industriais fixos, necessariamente suportadas para o produzir e colocar no estado em que se encontra e no local de armazenagem.

Os custos industriais fixos poderão ser imputados ao custo de produção, tendo em conta a capacidade normal dos meios de produção.

Por sua vez, os custos de distribuição, de administração geral e os financeiros não são incorporáveis ao custo de produção.

De acordo com a NIC nº 23 os custos dos empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo qualificável devem ser capitalizados como parte do custo desse activo (NIC 23, parágrafo 11).

A valorização das saídas podem ser efectuadas de acordo (Lourenço 2000:260):

- ✓ Custo Específico;
- ✓ Custo Médio Ponderado;
- ✓ FIFO;
- ✓ LIFO;
- ✓ Custo Padrão.

4.4.2 Valorimetria do Imobilizado

4.4.2.1 Abordagem fiscal

Para efeitos de aplicação do método das quotas constantes, a quota anual de reintegração e amortização que pode ser aceite como custo do exercício determina-se aplicando as taxas de reintegração e amortização aos seguintes valores (DL n.º 21/02, nº1 artigo 30):

- ✓ Custo de aquisição ou custo de produção;
- ✓ Valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;
- ✓ Valor real, à data da abertura de escrita, para bens objecto de avaliação para este efeito, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou o custo de produção, podendo este valor ser objecto de correcção, para efeitos fiscais, quando se mostrar exagerado.

Portanto, para o custo de amortização e reintegração ser reconhecido como fiscalmente aceites eles devem recair sobre activos que estejam valorizados nos critérios supracitados,

e calculados utilizando as taxas fixadas pela Administração Fiscal de acordo com a Portaria n.º 20817 de 27 de Junho de 1968.

O cálculo de amortizações do exercício far-se-á, em regra, pelo método de quotas constantes, entretanto outros métodos podem ser utilizados se a natureza do deprecimento ou a actividade económica o permitem, sendo consentido pela AF, entretanto esta proíbe a utilização do método de quotas degressivas (i) aos edifícios e viaturas ligeiras de passageiros, (ii) quando o activo imobilizado não tenha sido adquirido em estado de uso (neste caso é obrigatório o uso do método de quotas constantes), e ainda determina no ser que uma vez adoptada um método de amortização este deve ser utilizado até a amortização total do bem (DL n.º 21/02, artigo 29).

4.4.2.2 Abordagem Contabilística

O princípio consagrado é o de que os bens do activo imobilizado devem ser valorizados ao custo de aquisição ou de produção (DL n.º 36/06, p.p 10). O PGC impõe a adopção do custo de produção e aquisição adoptados pelas existências.

Subsequentemente o activo fixo deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada, e quaisquer perdas de imparidade acumuladas (NIC 16, parágrafo 28), ou alternativamente deve ser registado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer subsequente depreciação acumulada e perdas de imparidade acumuladas subsequentes (NIC 16, parágrafo 29).

Introduz-se assim, um novo conceito, perda por imparidade, que de acordo com a NIC 36 é a quantia pela qual a quantia escriturada de um activo excede a sua quantia recuperável.

Quando um item de activo fixo tangível seja revalorizado, qualquer depreciação acumulada à data da revalorização é (NIC 16, parágrafo 33):

- ✓ ou reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia bruta do activo a fim de que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a quantia revalorizada. Este método é muitas vezes usado quando um activo seja revalorizado por meio um de índice para o seu custo de reposição depreciado; ou
- ✓ eliminada contra a quantia bruta escriturada do activo, sendo a quantia líquida, reexpressa para a quantia revalorizada para o activo. Por exemplo, este método é usado para edifícios que sejam revalorizados para o seu valor de mercado.

Quando um item de activo fixo tangível seja revalorizado, toda a classe do activo fixo tangível à qual pertença esse activo deve ser revalorizada.

Quando uma quantia escriturada de um activo seja aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao capital próprio numa conta com o título de excedente de revalorização. Porém, um aumento de revalorização deve ser reconhecido como rendimento à medida que reverse uma diminuição de revalorização do mesmo activo anteriormente reconhecida como um gasto (NIC 16, parágrafo 37).

Quando uma quantia escriturada de um activo seja diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida como um gasto. Porém, uma diminuição de revalorização deve ser debitada directamente contra qualquer excedente de revalorização relatado até ao ponto em que a diminuição não exceda a quantia escriturada no excedente de revalorização respeitante ao mesmo activo (NIC 16 parágrafo 38).

O excedente de revalorização incluído no capital próprio pode ser transferido directamente para resultados retidos quando o excesso tiver sido realizado este pode ser realizado pela retirada ou alienação do activo. Porém, alguma parte do excesso pode ser realizado enquanto o activo estiver a ser usado pela empresa é o caso da depreciação, em tal caso, a quantia do excesso realizado oriunda da diferença entre a depreciação baseada na quantia escriturada revalorizada do activo e a depreciação baseada no custo original do activo é registada directamente nos resultados.

A quantia depreciável de um item de activo fixo tangível deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que os benefícios económicos do activo sejam consumidos pela empresa. O custo de depreciação em cada período deve ser reconhecido como um gasto a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo (NIC 16, parágrafo 41).

À medida que os benefícios económicos incorporados num activo forem consumidos pela empresa, a quantia escriturada de um activo será reduzida para reflectir este consumo, normalmente, este registo faz-se independentemente de o valor do activo exceder a sua quantia escriturada.

Pode ser usada uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem (NIC 16, parágrafo 47):

- ✓ **A depreciação em linha recta** resulta num débito constante durante a vida útil do activo;
- ✓ **O método do saldo decrescente** resulta num débito decrescente durante a vida útil do activo;
- ✓ **O método da soma das unidades** resulta num débito baseado no uso esperado ou no produto esperado do activo.

4.4.3 Constatações

Existem diferenças entre as duas abordagens, nomeadamente o facto de o fisco:

- ✓ não admitir a utilização de outros métodos de amortização para determinados bens, enquanto a contabilidade admite que a escolha do bem devem ter e consideração os benefícios económicos futuros que podem advir da utilização de tal método;

- ✓ não considerar como método de mensuração do activo fixo o justo valor no pressuposto de que a amortização apurada sobre estes bens não serem consideradas como custos fiscais, enquanto a contabilidade admite a mensuração do activo pelo justo valor; e
- ✓ fixar taxas de amortização a serem aplicada no método de quotas constantes enquanto a contabilidade determina que estas taxas devem ser calculadas de acordo com a vida útil do bem.

4.5 Princípio da Prudência

O princípio da prudência aborda a necessidade de se fazer de forma adequada, a constituição de estimativas exigidas em condições de incerteza (provisões), de maneira a evitar a sobrevalorização de activos ou proveitos e a subvalorização de passivos ou custos. Porém, a aplicação do princípio da prudência não deve permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, promovendo a divulgação inadequada das demonstrações financeiras e económicas da empresa.

4.5.1 Provisões para créditos incobráveis

Um dos aspectos principais da actividade empresarial traduz-se na venda de bens que constituem seu objecto social e na consequente avaliação do risco de incobrabilidade subjacente aos créditos concedidos aos clientes.

O não pagamento da dívida no prazo estabelecido traduz-se numa situação de incumprimento por parte do cliente, situação que deve ser reflectida na contabilidade, sendo o valor nominal das dívidas reduzidas para o seu valor esperado através da constituição da provisão para cobrança duvidosa (Lourenço 2000:280).

4.5.1.1 Abordagem Fiscal

As normas fiscais aceitam os princípios contabilísticos estabelecido mas definem com rigor as regras para a constituição das provisões para cobrança duvidosa, ao referir que podem ser deduzidas para efeitos fiscais, desde que (Decreto nº21/02, artigo 32):

- ✓ Tenham por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal da empresa;
- ✓ No fim do exercício os créditos podem ser considerados de cobrança duvidosa; e
- ✓ Sejam evidenciados como tal na contabilidade.

Daqui se pode inferir que não basta que o crédito seja considerado de cobrança duvidosa mas simultaneamente resulte também da actividade normal da empresa e que seja contabilizado como tal.

Para efeitos da constituição da provisão são considerados como crédito de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos (Decreto nº 21/02, artigo 33):

- ✓ O devedor tenha pendente processo especial de recuperação de empresas e protecção de credores ou processo de execução, falência ou insolvência;
- ✓ Os créditos tenham sido reclamados judicialmente; e
- ✓ Os créditos estejam em mora há mais de seis meses e existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

A taxa é de 1.5% anual e o limite é de 3%, de provisão para cobertura do crédito (Decreto nº 21/02, artigo 33).

Por sua vez não são considerados de cobrança duvidosa:

- ✓ Os créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval;
- ✓ Os créditos cobertos por seguros, com excepção da importância correspondente à percentagem de acabamento de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real;
- ✓ Os créditos sobre singulares ou colectivas que detenham mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais;

- ✓ Os créditos sobre empresas particulares em mais de 10% do capital.

Portanto, são apenas objecto de constituição de provisão para cobrança duvidosa apenas os créditos que resultem da actividade normal da empresa. Deste modo, ficam de fora alguns créditos importantes que a Administração Fiscal tem entendido não poderem fazer parte da base de incidência como acontece com os adiantamentos à fornecedores de imobilizado, a despachantes, a advogados, entre outros.

4.5.1.2 Abordagem Contabilística

De acordo com Guimarães (2001:64), para determinar o valor a provisionáveis de cobrança duvidosa, pesam, dois factores:

- ✓ A base provisionável (identificação dos créditos provisionáveis);
- ✓ A percentagem que incide sobre essa base provisionável.

Lourenço (2000:280-281) consubstancia a afirmação supra ao afirmar que para determinar-se o valor a provisionar deve-se ou aplicar uma percentagem fundamentada na experiência dos anos anteriores aplicada ao valor dos créditos em dívida ou analisa-se o balancete de antiguidade de saldos aplicando-se também a percentagem ao saldos em mora que varia em função da sua antiguidade.

O PGC não define regras para a quantificação das provisões, entretanto não se trata de uma limitação do mesmo plano pois de acordo com Guimarães (2001:64), não há evidências de acordo com o ordenamento contabilístico de outros Países nomeadamente Espanha e França o estabelecimento de tais regras e a eventual definição de tais regras seria subverter o sentido que subjaz à conceitualização das provisões.

4.5.2 Provisões para depreciação das existências

4.5.2.1 Aspectos Fiscais

A legislação fiscal refere que são dedutíveis para efeitos fiscais as provisões que se destinarem a cobrir a perda de valor de existências e que estas corresponderá à diferença entre o custo de aquisição ou de produção das existências constantes do balanço no fim do exercício e o respectivo preço de mercado referido à mesma data, quando este for inferior à aquele (DL n° 21/02, artigo n° 34).

Refere ainda que a provisão só poderá ser utilizada no exercício em que o prejuízo se torne efectivo.

4.5.2.2 Abordagem Contabilística

Relativamente a este aspecto o PGC limita-se simplesmente a referir que quando se verifique que a valorização dos meios circulantes materiais resulta excessiva em resultado da utilização do custo de produção ou aquisição, ou se os referidos meios podem ser considerados obsoletos, tiverem sofrido deterioração física, quebra de preços, ou outros factores semelhantes, a diferença entre o preço de venda e a valorização efectuada de acordo com aqueles critérios deverá ser expressa em adequadas contas de provisões, as quais serão reduzidas ou anuladas à medida que deixarem de existir os motivos que estiveram na base da sua constituição (DL n° 36/06, p.p 8-10).

4.5.3 Provisões para Riscos e Encargos

Esta provisão destina-se a fazer face às responsabilidades derivadas dos riscos de natureza específica e provável (contingência).

Deste modo as provisões para riscos e encargos destinam-se à contabilização dos custos destinados a compensar prejuízos estimados e actuais de provável processamento futuro ou apenas de montante actualmente incerto.

4.5.3.1 Abordagem Fiscal

O CIRPC no ser artigo 32, estipula que são deduzidos para efeitos fiscais as provisões que se destinarem a ocorrer a obrigação e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos do exercício.

4.5.3.2 Abordagem Contabilística

O Normativo contabilístico Moçambicano limita-se a afirmar que esta conta serve para registar as responsabilidades decorrentes dos riscos nas situações nela previstas quando exista probabilidade da sua ocorrência (Decreto n° 36/06, p.p 51), pelo que para sua constituição deve se cingir nos critérios de reconhecimento estipulados pelas NIC's segundo o qual a provisão para contingência deve ser reconhecido quando (NIC 37 parágrafo 14):

- ✓ Uma empresa tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
- ✓ Seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e
- ✓ Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

Se estas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida, pois um passivo pode ser contigente mais não necessariamente uma provisão.

4.5.4 Constatações

Enquanto o fisco fixa taxas a aprovisionar para clientes duvidosos a contabilidade determina que esta provisão deve ser realizada de acordo com a experiência da gestão, com intuito de reflectirem a realidade económica.

4.6 Princípio da Continuidade

O princípio da continuidade não revela importância para a AF, visto a que esta interessa apenas assegurar o cumprimento dos deveres fiscais pelos sujeitos passivos, independentemente das perspectivas de evolução da entidade fiscalizada (Guimarães 2001:235). Nesta óptica não analisaremos o impacto fiscal sobre este princípio.

4.7 Princípio da Materialidade

A relevância da informação é afectada pela sua natureza e materialidade. A informação é material se a sua omissão ou inexactidão influenciarem as decisões económicas dos utentes tomadas na base das DF's. A materialidade da dimensão do elemento ou do erro, julgado nas circunstâncias particulares da sua emissão ou inexactidão. Por consequente, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, não sendo uma característica qualitativa primária que a informação deve ter para ser útil (Lourenço 2000: 516-517).

O princípio da materialidade tem uma importância reduzida para a AF. Pois o técnico da AF não é sensível às questões da materialidade, já que procede às correspondentes correcções da matéria colectável independentemente dos seus montantes (Guimarães 2001:234). Assim, admitindo, por exemplo, que o valor de MZN 10 000 não é materialmente relevante para as DF's, é o, com certeza, para o auditor da AF que procederá à competente rectificação.

Neste sentido não analisaremos o impacto fiscal sobre este princípio contabilístico.

5. Convergências e divergências do actual PGC à luz das NIC's

Entrou em vigor em 01 de Janeiro de 2007 o actual PGC Moçambicano, aprovado pelo decreto N° 36/2006 de 25 de Julho, este aplica-se as Empresas Comerciais (públicas e privadas).

O novo PGC está idealizado para responder às crescentes exigências dos utilizadores das DF's, face ao processo de globalização das actividade económicas. Este tem por objectivo a normalização da contabilidade das empresas obrigadas a ter contabilidade organizada, melhorando a qualidade e comparabilidade da informação financeira.

As principais inovações introduzidas pelo novo PGC são (Relvas 2007: 32-26):

- ✓ Novo conceito de DF's;
- ✓ Definição das características qualitativas das DF's (aproximada à estrutura conceptual da NIC 1);
- ✓ Novas contas dentro de cada classe de contas (mais detalhe);
- ✓ Novos princípios contabilísticos (continuidade, prudência, substância sobre a forma e materialidade);
- ✓ Adopção de novos critérios valorimétricos; e
- ✓ Melhoria na apresentação da informação financeira.

Apesar destas melhorias do novo PGC existem ainda algumas inconsistências com as NIC's, nomeadamente no que refere à (vide anexo 1):

- ✓ Divulgações- Demonstração de Fluxo de Caixa e Alteração nos Capitais próprios e Anexo (NIC 1);

- ✓ Justo valor/ custo histórico (NIC 16, 38, 36);
- ✓ Imparidade/ obsolescência (NIC 36);
- ✓ Instrumentos financeiros derivados- futuros e opções (NIC 32 e 39);
- ✓ Despesas de investigação e desenvolvimento (NIC 38);
- ✓ Despesa de instalação (NIC 38);
- ✓ Diferenças de câmbios de dívidas de terceiros de médio longo prazo (NIC 21);
- ✓ Provisões (NIC 37); e
- ✓ Impostos diferidos (NIC 12).

6 Conclusões e Recomendações

6.1 Conclusões

A contabilidade é o processo de identificação, medida e comunicação da informação económica com vista a ilustrar os juizes e as decisões de quem utiliza a informação, esta tem como objectivo proporcionar informação útil para tomada de decisões sobre a empresa, por parte dos utentes dessas das DF's.

A fiscalidade é um sistema de normas jurídicas que disciplinam a relação de imposto e definem os meios e processos pelos quais se realizam os direitos emergentes daquelas relações o seu objectivo primordial é de arrecadação de receitas pelos Estado para fazer face as despesas públicas.

A relação entre estas duas ciências é dependente do sistema contabilístico que caracteriza cada País, por um lado encontra-se o modelo Anglo-Saxónico caracterizado pela (i) existência de uma contabilidade forte e actuante; (ii) sólido mercado de capitais como fonte de captação de recursos; (iii) pouca interferência governamental na definição de práticas contabilísticas; e (iv) demonstrações financeiras que buscam atender, em primeiro lugar, os investidores, por outro lado encontra-se o modelo da Europa Continental caracterizado pela existência de (i) uma contabilidade menos evoluída e pouco actuante; (ii) forte interferência governamental no estabelecimento de padrões contabilísticos, notadamente de natureza fiscal; (iii) as demonstrações financeiras buscam atender primeiramente aos credores e ao governo; e (iv) importância de bancos e outras instituições financeiras (inclusive governamentais) em vez de recursos provenientes do mercado de capitais como fonte de captação pelas empresas.

Qualquer um dos sistemas contabilísticos visa proporcionar informação que transmita uma imagem verdadeira e apropriada da entidade, para tal é necessário aplicar os princípios contabilísticos em conformidade com os objectivos e características da informação financeira.

Entretanto em Moçambique onde o modelo é o da Europa Continental a aplicação de princípios contabilísticos que proporcionem a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da entidade é posta em causa pois a Administração Fiscal na prossecução do seu macro objectivo, arrecadação de receitas, acaba pondo em causa tais princípios como notamos (i) no princípio de especialização de exercício onde o fisco admite a utilização do critério de enceramento de obra enquanto a NIC 11 não admite tal critério pois não reflecte o resultado durante os período de vigência da obra; (ii) no princípio da consistência onde tanto o fisco e a contabilidade são congruentes em afirmar que os critérios valorimétricos devem ser consistentes ao longo dos anos no caso de alguma alteração, no caso do fisco, deve ser submetida a razão da alteração à administração fiscal e, no caso da contabilidade, deve ser divulgado entretanto o fisco estabelece taxas para suportar a valorimetrias dos activos como é o caso das amortizações e das provisões, portanto este procedimento de certa forma põe em causa este princípio contabilístico pois a utilização de taxas fiscais para reconhecimento de activos durante sucessivos exercícios económicos implica a não apresentação de DF's que apresentem a imagem verdadeira e apropriada da situação da empresa; (iii) no princípio do custo histórico onde existe uma controvérsia inerente entre a contabilidade e o fisco na utilização do próprio princípio pois a contabilidade admite a utilização do justo valor que por si rejeita o custo histórico; e (iv) no princípio da prudência onde existe divergências entre o fisco e a contabilidade pelo facto desta impor taxas para criação de provisões cuja taxa é de 1.5% com limite de 3% anuais enquanto a contabilidade determina que para determinar-se o valor a provisionar deve-se ou aplicar uma percentagem fundamentada com a experiência dos anos anteriores ou através de uma análise da antiguidade dos saldos e por via desta aplicar-se uma taxa.

→ Recomendações
1 criação de
2 Enrímo

Título: PCGA em Moçambique Abordagem Fiscal e Contabilística

Portanto, rejeita-se a hipótese H2 pois, perante as constatações verificadas no âmbito da análise comparativa dos princípios contabilísticos geralmente aceites na óptica fiscal e contabilística se constatou que os registos dos factos patrimoniais segundo critérios fiscalmente aceites.

6.2 Recomendações

Como resultado das análises e conclusões do estudo são de recomendar as seguintes acções:

- ✓ Criação de uma Organização Profissional dos Contabilistas responsável pela regulamentação da profissão e interacção com o Governo para que sejam os profissionais a criar os Plano Geral de Contabilidade assim como directrizes contabilísticas de modo a normalizar o tratamento de situações da mesma natureza à luz dos padrões internacionais de contabilidade;
- ✓ Reformulação do programa de contabilidade da Universidade Eduardo Mondlane no sentido deste acolher as NIC's como a base da formação;
- ✓ Promoção de cursos de curta e média duração numa base cíclica para aumentar a capacidade dos profissionais no uso de toda a infraestrutura contabilística de padrão internacional; e
- ✓ Em caso de divergência de política contabilística inerente as diferenças de sistema contabilístico adoptado tal deve ser divulgado na nota as DF's.

Jun 2000
du

7. Bibliografia

BELKAOUI, A. R., **Accounting Theory**. 4th edition. UK: Thomson Learning, 2000.

CAÑIBANO Calvo, et all; **Naturaleza y filosofia de los principios contables**. Revista Espanhola de Contabilidade e Finaças, Vol. XIV, nº 47, Maio-Ag. 1985. Disponível em www.ufrgs.br/necon/n8/2-08.pdf. Acessado em 02 de Julho de 2008 as 17:50h

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, **Directriz Contabilística nº 18**, Portugal , 1997

Codigo de Imposto de Rendimento de Pessoas Colectivas (2002), Decreto-Lei nº 21/02, de 30 de Julho;

ELLIOT, B.; ELLIOT, J. **Financial accounting and reporting**. 2nd edition, Prentice Hill Europe, UK, 1996;

FERREIRA, Rogério Fernandes, **Análise de Contabilidade e Fiscalidade**, Publisher Team, Lisboa, 2006;

GIL, António Carlos. **Projectos de Pesquisa**, 2ª edição. São Paulo: Editora Atlas SA, 1989

GUIMARÃES, Joaquim da Cunha, **Temas de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria**, Vislis Editores, Lisboa, 2001

Jornal Oficial da União Europeia, **Normas Internacionais de Contabilidade**, Regulamento (CE) N.º 1725/2003 de 21 de Setembro de 2003,

LOURENÇO, João Cabrito, **A Auditoria Fiscal**, 2ª edição, Vislis Editores, Lisboa, 2000

NOBES, C.A., **Judgmental International Classification of Financial Reporting Practices**. *Journal of Business Finance and Accounting*, UK, 1995.

NOBES, C., PARQUER R., **Comparative International Accounting**. 4th edition UK: Prentice Hall International, 1998.

Plano Oficial de Contabilidade (2006), Decreto-Lei nº 36/06, de 25 de Julho;

RADEBAUGH, L. H.; GRAY, J. S., **International Accounting and Multinational Enterprise**. 4th edition, USA: Lehigh Press, 1993;

RELVAS, Manuel, Maio 2007, "PLANO GERAL DE CONTABILIDADE- Principais diferenças para as IFRS", *Revista Positiva*, Nº 04, pp.32-36

RUA, Susana Catarino, **Estrutura Conceptual para a Contabilidade Pública**, Lisboa, 2004.

SAUDAGHRAN, S. M. **International accounting: a user perspective**. 2nd edition. USA: South- Western, 2004;

SOARES, Martinez, **Direito Fiscal**, 7ª edição, Coimbra, 1993

TUA, Pereda Jorge, **Principios Contables versus Hipótesis Básicas, El Marco Conceptual para la Información Financiera – Análisis y comentarios**. Madrid, 2000;

WALTON, P.; HALLER, A.; RAFFOURNIER, B. **International accounting**. Londres;

WATY, Teodoro Andrede, **Introdução ao Direito Fiscal**, 2ª edição, W&W- Editora Lda, Maputo, 2004

Anexo 1: Divergências entre o novo PGC e as IAS

Rúbrica afectadas	Tratamento contabilístico- PGC	Tratamento contabilístico- IAS/ IFRS	IAS/ IFRS em conflito
Despesa de Investigação	Capitalização das despesas	Custo do exercício em que as despesas são incorridas	IAS 38
Amortização das despesas de desenvolvimento	Período de amortização até 5 anos. Período superior se devidamente explicado	Período de amortização estimado em função da vida útil, não devendo exceder os 20 anos.	IAS 38
Despesas de instalação	Capitalização das despesas	Custo do exercício em que as despesas são incorridas	IAS 38
Valorimetria do imobilizado	Reavaliação esporádica, legais ou extraordinárias, sem atender ao justo valor	O valor transportado do activo deve acompanhar o justo valor	IAS 16
Depreciação do imobilizado	Depreciação calculada em função de critérios fiscais	Taxas e métodos de amortização de uma estimativa adequada da vida útil dos bens.	IAS 16
Valorimetria dos investimentos financeiros em filiais e associadas	Utilização do método do custo em qualquer situação	Utilização do método do custo ou contabilizado como activo financeiro disponível para venda, conforme descrito na IAS 39.	IAS 27, 28, 39
Valorimetria dos investimentos financeiros temporários e permanentes	Custo de aquisição ou valor de mercado, se menor	Dependendo da classificação do instrumento financeiro, estes são mensurados ao justo valor, ao custo amortizado ou pelo seu custo	IAS 39
Subsídios governamentais	Contabilização em capitais próprios de subsídios/ apoios governamentais não especificamente relacionados com a actividade operacional	Contabilização em proveitos do exercício de subsídios/ apoios governamentais não especificamente relacionados com a actividade operacional, no exercício em que surja o direito ao recebimento. Possibilidade de diminuir o valor de um subsídio ao investimento do activo subsidiado.	IAS 20, SIC 10
Dívida de/ a terceiros em moeda estrangeira	Possibilidade de diferimento das diferenças de câmbio de médio e longo prazo, havendo expectativas da sua reversão	Reconhecimento nos resultados do exercício das diferenças cambiais resultantes de dívidas de/ a terceiros em moeda estrangeira.	IAS 21
Existences	Utilização do critério valorimétrico LIFO	Utilização dos critérios valorimétricos Custo Específico, FIFO e CMP.	IAS 2

Contractos de construção	Opção de escolha entre o método da percentagem de acabamento e o método do encerramento da obra	Método de percentagem de acabamento ou alternativamente, reconhecimento dos custos no período em que são incorridos e dos proveitos até ao valor que possa vir ser recuperado	IAS 11
Provisões e passivos contingentes	Constituição de provisões em situações a que estejam associados riscos (incobabilidade, de depreciação ou de perda). Omissão quanto ao tratamento a dar aos passivos contingentes	Identificação de provisões como obrigação presente resultante de um acontecimento passado. Em situações de <i>impairment</i> o cálculo do seu valor deve ter em conta o valor actual dos fluxos de caixa previstos do activo (excepto na generalidade das provisões para cobrança duvidosa) efectuando-se ajustamento directamente no valor do activo ou constituindo provisões. No caso das existências, a diminuição do seu valor é feita directamente não havendo lugar a constituição de provisão. Passivos contingentes não dão lugar a registo, apenas divulgados no Anexo às DF's	IAS 2, 36, 37, 39
Resultado Extraordinários	Registados ganhos ou perdas extraordinários não directamente relacionados com a actividade corrente	Não inclusão em rubricas extraordinárias dos proveitos ou gastos resultantes de acontecimentos ou transacções que difiram significativamente das actividades ordinárias da empresa e, simultaneamente, não usuais e não frequentes.	IAS 8
Erros de grande significado	Correcção apenas da informação financeira relativa ao ano em que o erro fundamental foi detectado	Correcção de um erro de grande significado que se relacione com períodos anteriores, pelo ajustamento do saldo de abertura dos resultados retidos (reservas livres ou resultados transitados), corrigindo-se simultaneamente a informação comparativa, excepto se tal for impraticável,; ou alternativamente, o valor do erro de grande significado é incluído no resultado líquido do exercício em que é detectado	IAS 8

Fonte: Revista Positiva nº 04, de Maio de 2007