

€ FCO-3022

**Depreciação de Veículos Pesados nas Empresas de Transportes de
Cargas em Moçambique**

Sábado José Tomucene

Maputo, Abril de 2008

Trabalho para Licenciatura em Contabilidade e Finanças

FACULDADE DE ECONOMIA

UNIVERSIDADE EDUARDO MONDLANE

Declaração

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

Maputo, 26 de Abril de 2008

Sábado José Tomucene

(Sábado José Tomucene)

Aprovação do Júri

Este trabalho foi aprovado com 16 valores no dia 26 de Abril de 2008 por nós, membros do júri examinador da Faculdade de Economia, Universidade Eduardo Mondlane.

[Assinatura]

(O Presidente do Júri)

[Assinatura]

(O Arguente)

[Assinatura]

(O Supervisor)

Dedicatória

Aos meus pais

Este trabalho é dedicado especialmente aos meus pais que foram os principais contribuintes para minha identidade pessoal e formação académica de maneira que me afirmasse homem, como o sou hoje, capaz de entender o mundo de forma diferente.

Agradecimentos

Aos meus pais – José Tomucene e Inês Alfândega - pela educação moral e académica, pelos ensinamentos no relacionamento interpessoal e pela motivação e “presença” no alcance dos meus objectivos individuais. Especial agradecimento à minha mãe pelo carinho e confiança depositada em mim.

Ao meu tio Júlio Waete Chicote e sua esposa Inês, pela confiança depositada, pelo encorajamento, motivação, ajuda moral e material para o meu sucesso na carreira estudantil;

Ao Doutor Ângelo António Macuâcua:

Como supervisor deste trabalho, pela sua dedicação na orientação e sugestões que foram muito importante para a melhoria do trabalho;

Como docente e director do curso de contabilidade e finanças, pelas lições e pela força de vontade de assegurar que o curso chegasse ao patamar em que se encontra actualmente;

Às empresas CIMBETÃO (na pessoa de Cristina de Tepo) e Transportes Lalgy, Lda. (na pessoa de René Rafael Pendula) pela disponibilidade e informação facultada que tornou este trabalho possível de se concretizar. Agradecer também as empresas que preferiram estar na condição de anonimato, pela informação facultada.

Aos meus irmãos, pela confiança depositada e consideração que têm por mim.

Aos docentes da faculdade de Economias e em especial aos que leccionaram o primeiro grupo dos estudantes do curso de contabilidade e finanças na UEM, pela sua dedicação na consolidação do curso.

Aos meus colegas da faculdade e do trabalho em especial Inácio Neves, Stélio Tembe, Osvaldo Massicame, Osvaldo Nhamossa, Severino Mateus e Juma Muteliha; que muito me apoiaram e motivaram na realização deste trabalho. Agradecer aos outros não referenciados acima que de forma directa ou indirecta contribuíram neste trabalho e na minha carreira estudantil.

Índice

1	Sumário.....	2
2	Introdução.....	3
2.1	Relevância do tema	4
2.2	Problema a estudar	4
2.3	Objectivos	5
2.4	Hipóteses.....	5
2.5	Metodologia	6
2.6	Limitações	7
3	Revisão da Literatura.....	8
3.1	Conceito da Depreciação.....	8
3.2	Depreciação versus Matéria Colectável	11
3.3	Causas da Depreciação.....	13
3.4	Variáveis Fundamentais na Depreciação de um Activo.....	13
3.5	Métodos de Depreciação	16
3.5.1	Método de Quotas Constantes	17
3.5.2	Métodos de Quotas Variáveis	19
3.6	Impacto dos Métodos de Depreciação na Empresa.....	23
3.7	Impacto Comparativo dos Métodos: Quotas Constantes e o DDB	24
4	Depreciação de Veículos Pesados nas Empresas de Transporte de Cargas em Moçambique.....	27
4.1	Legislação sobre a Depreciação em Moçambique	27
4.2	Factor Crítico de Desgaste dos Veículos nas Empresas.....	28
4.3	Consideração do Custo Capitalizável.....	30
4.4	Consideração do Valor Residual.....	32
4.5	Vida Útil dos Veículos Pesados	33
4.6	Consideração quanto aos Métodos de Depreciação	35
4.6.1	Crítica à Legislação no que Respeita aos Métodos de Depreciação Aplicáveis	37
5	Conclusão	39
6	Recomendações	40
7	Bibliografia.....	42
8	Anexos.....	44
8.1	Anexo 1	44
8.2	Anexo 2	48

Índice de figuras

Figura 1: Processo de depreciação. Adaptado a partir do livro de Robert F Meigs (1996: 513)... 10

Índice de tabelas

Tabela 1: Determinação das quotas de depreciação pelo método de quotas constantes e pelo método *double-declining balance method* 25

Tabela 2: Efeitos da aplicação de métodos deferentes sobre o desempenho económico da empresa 25

Tabela 3: Impacto de aplicação de diferentes métodos sobre o fluxos de caixa da empresa. 26

1 Sumário

As amortizações dos meios imobilizados constituem parte integrante do auto-financiamento das empresas e influenciam no seu desempenho económico durante um determinado período económico.

O presente trabalho tem em vista apresentar um estudo sobre a “Depreciação dos veículos pesados nas empresas de transportes de cargas em Moçambique”. Com este estudo pretende-se perceber a razoabilidade dos métodos de depreciação dos veículos aplicados para reconhecimento dos custos decorrentes do seu desgaste em cada período económico.

O estudo foi relevante na medida em que permitiu compreender o processo de depreciação aplicado nas empresas, a base da sua adopção e a sua consonância com a natureza de exploração do activo imobilizado em causa.

Em termos gerais, as empresas de transportes de cargas em Moçambique adoptam o método de quotas constantes baseado na legislação fiscal para depreciar os veículos. Este método não permite à empresa reportar custos decorrentes do desgaste sofrido nos veículos aos custos anuais no seu nível razoável em relação a realidade económica dos mesmos. Esta falta de rigor no apuramento das quotas periódicas reflecte-se por toda vida útil dos veículos na situação patrimonial e nos resultados da empresa, daí que surge a importância das amortizações na gestão empresarial.

No entanto, recomenda-se aos gestores à adopção, nas suas empresas, de um sistema de depreciação que compatibilize o desgaste verificado nos veículos e os custos a reportar em cada período económico. Ao legislador da matéria fiscal, no que respeita a depreciação dos activos imobilizados, há necessidade de actualizar as taxas actualmente usadas na depreciação para efeitos fiscais de modo que as quotas de depreciação resultantes reflectam fielmente a realidade actual dos elementos do activo imobilizado.

2 Introdução

Os veículos pesados constituem os principais meios imobilizados de exploração usados nas empresas de transportes no exercício da sua actividade económica – transporte de carga. A forma de alocação dos custos incorridos nestes meios imobilizados (por causa do seu desgaste) aos custos anuais tem uma influência na posição financeira, no desempenho económico e nos fluxos de caixa gerados pela empresa.

O valor depreciável, a vida útil e os métodos de depreciação adoptados pela empresa condicionam a razoabilidade com que o desgaste dos meios imobilizados é reconhecido nos custos do período e, por esta via, o impacto da depreciação sobre as principais demonstrações financeiras. Dado que as amortizações influenciam os fluxos de caixa da empresa, também pode-se dizer que a criação do valor da empresa (que depende dos fluxos de caixa gerados) é influenciada, em parte, pelas políticas de amortizações adoptadas pela empresa.

As normas internacionais de contabilidade exigem que as empresas apresentem as demonstrações financeiras com um rigor idêntico de um período para outro, reflectindo os efeitos de todas as transacções havidas durante o exercício. No caso da depreciação, que representa uma estimativa do desgaste dos activos imobilizados, o método usado deve reflectir o modelo por que benefícios económicos resultantes do activo sejam consumidos pela entidade. A estimativa dos custos reconhecidos como desgaste deve ser razoável por forma a balanceá-los com os benefícios económicos provenientes da utilização desses activos durante o período.

Por causa das divergências de interesse entre as entidades económicas e as autoridades fiscais, muitas vezes, os custos reconhecidos na base de estimativas nas entidades diferem com os aceites fiscalmente para a determinação da matéria colectável. “A depreciação” dos activos imobilizados é um dos pontos dessas divergências, não só por causa dos métodos de depreciação adoptados mas também pela avaliação das variáveis como vida útil, valor residual e custo capitalizável, para além da sua possibilidade de ser manipulada por forma a influenciar os resultados das entidades, daí que surge a necessidade da sua regulamentação, para efeitos fiscais, de modo a se promover uniformidade na depreciação dos activos imobilizados.

O presente trabalho tem em vista desenvolver um estudo cujo tema é: “*Depreciação dos Veículos Pesados nas Empresas de Transportes de Cargas em Moçambique*”. O pano de fundo deste trabalho é “depreciação dos veículos” no caso específico das “empresas de transportes” na perspectiva de buscar essa realidade moçambicana ao campo académico.

2.1 Relevância do tema

Um método de depreciação adoptado numa organização ou entidade económica será considerado adequado se permitir reconhecer custos razoáveis em cada período económico como resultado de depreciação do activo imobilizado de acordo com o desgaste físico decorrente da sua utilização, da passagem do tempo ou da sua perda de utilidade na empresa.

Os métodos de depreciação de um activo imobilizado adoptados dependem das políticas de depreciação definidas pela empresa, pelo que para o mesmo meio imobilizado podem ser aplicado métodos e taxas de depreciação diferentes de uma empresa para outra.

Dada a diversidade de métodos de depreciação aplicáveis aos activos imobilizados, a preocupação pelo tema assenta na tentativa de perceber a razoabilidade dos métodos e das taxas usados para depreciar os veículos pesados nas empresas de transportes de cargas ou organizações com serviços similares e a sua consonância com a forma de utilização destes mesmos activos. Esta percepção permitirá avaliar o impacto da aplicação destes métodos e taxas sobre a posição financeira, o desempenho económico e os fluxos de caixa nas respectivas empresas.

Os resultados desta pesquisa poderão ajudar aos gestores quanto à necessidade de adopção de sistemas de depreciação consonantes com a realidade económica dos activos, aos legisladores na perspectiva de adoptarem uma legislação que incentive aos empresários na realização de investimentos, promovendo o desenvolvimento, e aos académicos na percepção desta realidade no contexto moçambicano para além de constituir mais um instrumento didáctico.

2.2 Problema a estudar

Tendo em consideração a actividade realizada na exploração da frota de veículos pesados pelas empresas de transportes de cargas ou de serviços similares e o impacto da depreciação dos meios imobilizados sobre a posição financeira, o desempenho económico e os fluxos de caixa das

empresas, o desenvolvimento deste trabalho foi feito por forma à responder ao problema seguinte:

“Até que ponto o(s) método(s) e as taxas adoptado(s) na depreciação dos veículos pesados usados no transporte de cargas permitem reconhecer custos razoáveis decorrentes do seu desgaste?”

2.3 Objectivos

Geral:

“Compreender a razoabilidade dos métodos e das taxas de depreciação dos veículos pesados adoptados pelas empresas de transporte de cargas em relação à sua realidade económica.”

Específicos:

- Descrever os diferentes métodos de depreciação;
- Avaliar o impacto dos métodos sobre a posição financeira, desempenho económico e os fluxos de caixa de uma empresa;
- Identificar os métodos de depreciação adoptados nas empresas e as respectivas bases da adopção;
- Avaliar a razoabilidade dos métodos adoptados.

2.4 Hipóteses

O trabalho foi desenvolvido tomando como linha de orientação os objectivos traçados de maneira à conseguir dar resposta ao problema da pesquisa. Dentro desta filosofia, as análises foram conduzidas para refutar ou validar as hipóteses seguintes:

1. “Dada a natureza de exploração dos veículos pesados pelas empresas de transportes, a empresa toma a carga transportada como base para a depreciação dos veículos, pois o volume ou peso da carga e a natureza de carga transportada devem ser os factores chave geradores do desgaste a considerar no processo de depreciação.”

2. “Devido à natureza do meio imobilizado – veículo, o método usado no processo de depreciação toma em consideração o espaço percorrido (quilometragem) pois, é em função da distância percorrida que se verifica em grande medida o seu desgaste funcional”.

2.5 Metodologia

O trabalho é apresentado na forma dissertação e focaliza alcance dos objectivos através de uma pesquisa exploratória, descritiva e explicativa aos factos existentes nas empresas. Os procedimentos seguidos consistiram, em primeira instância, numa revisão bibliográfica em que se procurou fazer o enquadramento teórico do tema de maneira a buscar o conhecimento já existente sobre a matéria.

Posteriormente, seguiu-se o trabalho de campo em que foram identificadas empresas da área de transporte de cargas para levantamento de informação relevante no que concerne aos métodos de depreciação nelas aplicados e os fundamentos que levaram a adopção desses métodos.

A selecção das empresas foi feita tomando em consideração o peso dos investimentos em veículos pesados em relação ao activo total da empresa.

Inicialmente, foram identificadas dez (10) empresas para o processo de recolha de informação, nomeadamente: (i) CIMBETÃO; (ii) Corredores Transportes, Lda.; (iii) JVS – Transportes e Serviços, Lda.; (iv) MoviCargo – Movimentação; (v) Transportes Anuar, Lda.; (vi) Transportes Lalgy, Lda.; (vii) Transportes Duartes, Lda.; (viii) Go Logistics, (ix) MANICA Moçambique e (x) Maersk Line.

Destas empresas, apenas quatro (4) responderam ao questionário¹ a elas enviado, das quais duas (2) o fizeram na condição de anonimato. Dada a indisponibilidade das empresas no fornecimento de informação para análise, o estudo foi baseado tomando como referência as seguintes empresas²: CIMBETÃO, Transportes Lalgy, Lda e as duas em anonimato.

¹ O questionário encontra-se em anexo 1

² Far-se-á referência apenas às empresas que não impuseram condições. Os dados sobre as empresas encontram-se em anexo 2

Feita a recolha de dados e a respectiva análise, evidenciou-se as principais conclusões alcançadas e recomendações julgadas pertinentes em relação aos resultados obtidos. Para além dos métodos de depreciação adoptados e respectivas bases de adopção, na análise da informação procurou-se discutir as principais variáveis que interferem no processo de depreciação dos meios imobilizados como a vida útil esperada, o custo capitalizável e o valor residual dos veículos pesados.

Em termos gerais, com base nos procedimentos supra-citados, a metodologia usada foi a hipotético-dedutiva em que as conclusões obtidas foram com base nos dados fornecidos pelas empresas de transportes de carga ou com serviços similares (no âmbito de estudo do caso referido) para a validação ou refutação das hipóteses enunciadas.

Igualmente, foi feita a comparação entre as práticas das empresas identificadas com o manancial teórico já conhecido, o que possibilitou o enquadramento do estudo nos aspectos discutidos pela ciência contabilística. Posteriormente, fez-se comparação dos resultados obtidos com os objectivos previamente estabelecidos, de modo a verificar se houve ou não o alcance dos objectivos definidos e se foi ou não respondido o problema do trabalho.

2.6 Limitações

As limitações encontradas no âmbito do estudo relacionam-se com as fontes de informação. As empresas identificadas para recolha de informação mostraram-se relutantes no fornecimento de dados que seriam necessários para as principais conclusões deste trabalho.

Reconhece-se que a amostra não é significativa para conclusões exaustivas tiradas a partir dela, razão pela qual se admite a possibilidade de alteração das principais conclusões se a amostra do estudo fosse alargada para outras empresas de transportes ou de serviços similares.

3 Revisão da Literatura

3.1 Conceito da Depreciação

Depreciação é definida como sendo a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil. Dentro desta definição, a quantia depreciável é entendida como sendo o custo de um activo ou outra quantia substituta do custo nas demonstrações financeiras, deduzido do seu valor residual (IAS 16, parágrafo 6).

Sendo a quantia depreciável o investimento feito num activo fixo tangível, a sua imputação aos custos do período deve ser numa base sistemática durante a sua vida útil. O método de depreciação usado deve *reflectir o "modelo" por que os benefícios económicos provenientes do activo sejam consumidos pela empresa* (IAS 16: parágrafo 60).

Nesta base, o custo de depreciação em cada período deve ser reconhecido como um gasto a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo³.

De acordo com Robert F. Meigs (1996: 512), a depreciação⁴ – no contexto de contabilidade – é a imputação do custo dos activos imobilizados tangíveis para os custos dos períodos em que os serviços prestados pelo activo em referência são obtidos. Com base neste conceito, pode-se depreender que o propósito das depreciações é de alcançar o princípio de *matching* em que se procura fazer um balanceamento contabilístico entre os proveitos reconhecidos durante um certo período contabilístico e os custos incorridos na geração de tais proveitos.

O conceito do período contabilístico referido, que também será usado ao longo deste trabalho, está relacionado com o período normal em que se faz o relato das demonstrações financeiras de uma empresa que, regra geral, tem sido de um ano.

Na perspectiva de João Manuel Esteves Pereira (1988: 154), a depreciação é um processo de repartição do preço de aquisição pelos anos de utilização, ou seja, um processo de imputação do custo inicial do imobilizado pelos exercícios beneficiados com a utilização do bem.

³ Essa hipótese é verificável, geralmente, com activos imobilizados afectos aos departamentos de produção ou operacionais dentro da organização, como por exemplo, os edifícios, equipamentos ou maquinarias fabris.

⁴ O conceito aqui apresentado resulta de uma tradução livre do inglês.

Carlos Manuel Frades (2003: 297), conceitua a depreciação como uma técnica de imputação do desgaste ou perda de valor do activo immobilizado, traduzida nos custos ou gastos decorrentes da utilização dos mesmos. Para este autor, a depreciação influencia os resultados operacionais e a situação patrimonial de uma entidade, pelo que a falta de rigor no seu apuramento para cada bem pode reflectir-se por diversos exercícios económicos consoante a vida útil estimada, razão pela qual a sua importância na gestão.

Para o decreto 36/2006 de 25 de Julho, que aprova o Plano Geral de Contabilidade de Moçambique, a Depreciação representa a parte do valor dos meios immobilizados que foi imputado como custo ao longo dos vários exercícios contabilísticos, representativa da perda de valor daqueles meios em resultado do seu período ou grau de utilização ou da sua obsolescência tecnológica.

No contexto da fiscalidade, são aceites como custos as amortizações de elementos do activo immobilizado sujeito ao deprecimento, que com carácter repetitivo, sofrem perda de valor resultante da sua utilização, do decurso de tempo, do progresso tecnológico ou de quaisquer outras causas⁵.

A lei fiscal moçambicana permite que a depreciação dos activos immobilizados⁶ seja deduzida como custos do exercício a que as amortizações respeitam, pelo proprietário do activo ou, em caso de locação, pela entidade que o assume o risco da perda ou deterioração do mesmo.

Com base nos conceitos atrás apresentados, é possível detectar alguns pontos de convergência entre os autores, nomeadamente: (i) repartição do custos do activo immobilizado; (ii) pelos “períodos da utilização”⁷ do activo immobilizado. Esta situação é justificada pelo facto dos activos immobilizados serem de utilização repetitiva e potenciarem a empresa na sua capacidade de produção ou no exercício das suas actividades, pelo que os investimentos neles efectuados devam ser depreciados e reportados dentro dos períodos contabilísticos beneficiados pela utilização do

⁵ Conceitualização dada no número 1 do art. 28, decreto nº 21/2002 – Código do IRPC, para definir custos aceites fiscalmente resultantes do desgaste dos meios immobilizados.

⁶ Sujeito ao desgaste ou deprecimento

⁷ Tecnicamente designada por vida útil do activo

activo como forma de criar um balanceamento entre os proveitos obtidos e os custos incorridos naquele mesmo período.

No contexto referido acima, “a depreciação de um activo começa quando este esteja disponível para uso, isto é, quando estiver na localização e em condições necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida pela gerência e cessa na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda e a data em que o activo for “desreconhecido”. Portanto, a depreciação não cessa quando o activo se tornar ocioso ou for retirado do uso a não ser que o activo esteja totalmente depreciado”.⁸

Nesta perspectiva, a vida útil do activo imobilizado na empresa está limitada pelo intervalo de tempo referido.

Em suma, depreciação é um custo que deve ser reconhecido num período contabilístico como resultado do desgaste de um activo imobilizado durante o período económico. Nesta base, uma melhor estimativa do desgaste dos activos irá propiciar a adequada quantia do activo a ser imputado para custo do período ou produto produzido durante o período.

A figura que segue mostra o processo de imputação dos valores dos imobilizados da empresa, em forma da depreciação, aos custos do período.

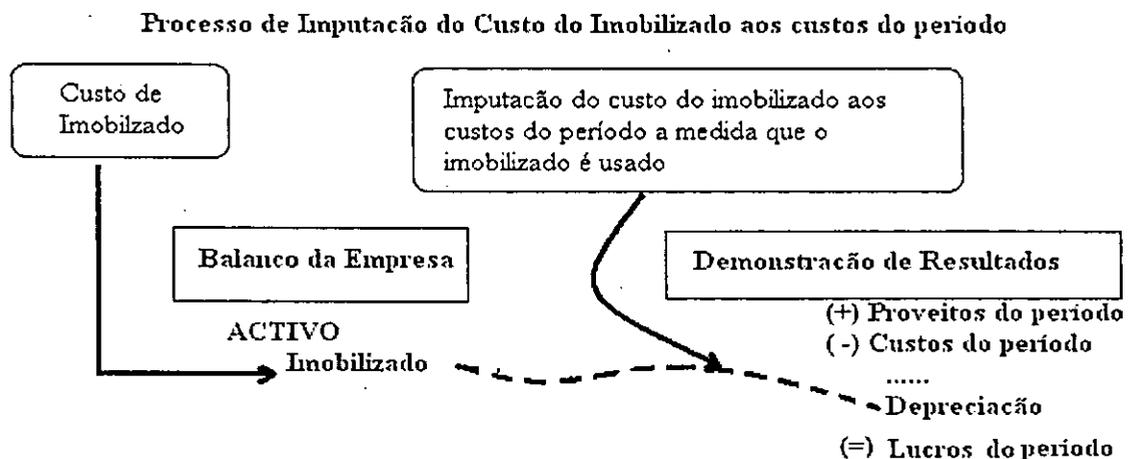


Figura 1: Processo de depreciação. Adaptado a partir do livro de Robert F Meigs (1996: 513).

⁸ IAS 16 – Activos Fixos Tangíveis (2004), parágrafo 55

Na figura acima, o investimento feito em activos imobilizados é reconhecido no balanço e à medida que o imobilizado vai prestando serviço à empresa, é depreciado – a respectiva quota levada à demonstração de resultados – para a determinação do desempenho económico da empresa ao longo do período.

Dada a dificuldade na avaliação precisa do desgaste do activo imobilizado, existem vários elementos e factores que são considerados na determinação do montante exacto a depreciar durante um certo período contabilístico. No entanto, para determinação do montante da depreciação, existem vários métodos⁹ que podem ser usados e servirem de base para o efeito tendo em consideração as políticas contabilísticas definidas pela empresa e a razoabilidade do método adoptado em função da realidade económica do activo imobilizado. Dos elementos considerados no processo de depreciação, existem aqueles que são conhecidos de uma forma objectiva e os outros, de forma subjectiva pelo que carecem de uma estimativa para sua quantificação.

3.2 Depreciação versus Matéria Colectável

Por causa da subjectividade de alguns elementos considerados no processo de depreciação do activo imobilizado, este processo é uma das matérias de divergência no relacionamento entre as empresas e as autoridades fiscais no âmbito da determinação do rendimento tributável de modo a se apurar o montante dos impostos, devido ao grau em que a regulamentação fiscal determina as políticas contabilísticas a serem adoptadas dentro das entidades. A razoabilidade com que os custos decorrentes do desgaste do activo imobilizado são reconhecidos (do lado da entidade) ao invés de regras na determinação de rendimentos tributáveis (do lado fiscal) tem influenciado para a existência de diferenças no rendimento tributável.

As diferenças verificadas no rendimento tributável entre a óptica contabilística e a óptica fiscal podem ser consequência directa da diferença dos métodos de depreciação aplicados bem como da diferença de avaliação de alguns elementos e factores considerados para determinação da quota periódica de depreciação a ser reportada como custo do período. As diferenças resultantes designam-se por diferenças temporárias pelo facto do montante a depreciar até o final da vida útil

⁹ Referenciados na secção 2.3 – Métodos de Amortização

estimada do activo immobilizado nas duas ópticas ser igual, embora existam diferenças nas quotas periódicas.

A IAS 12, define diferenças temporárias como sendo diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação. A base fiscal de um activo ou de um passivo é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para fins fiscais.

Neste contexto, “a base tributável de um activo será a quantia dedutível para finalidades fiscais contra quaisquer benefícios económicos tributáveis que fluirão para uma empresa quando ela recuperar a quantia escriturada do activo. Se esses benefícios económicos não forem tributáveis, a base tributável do activo é igual à sua quantia escriturada” (IAS 12: parágrafo 7).

Segundo a IAS 12, parágrafo 5; as diferenças temporárias podem ser:

(a) *diferenças temporárias tributáveis*, que originam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo for recuperada ou liquidada; ou

(b) *diferenças temporárias dedutíveis*, as que originam quantias dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo for recuperada ou liquidada.

Portanto, a depreciação usada na determinação do lucro tributável (perda fiscal) pode diferir da que foi usada na determinação do lucro contabilístico. A diferença temporária daí resultante é a diferença entre a quantia escriturada do activo e a sua base tributável que é o custo original do activo menos todas as deduções respeitantes a esse activo permitidas pelas autoridades fiscais na determinação do lucro tributável dos períodos correntes e anteriores.

Portanto, uma diferença temporária tributável resulta num passivo por impostos diferidos, e ocorre se a depreciação reconhecida para efeitos de tributação originar parcelas periódicas maiores em relação às reconhecidas na empresa. Contrariamente à diferença temporária tributável, uma diferença temporária dedutível resulta num activo por impostos diferidos e ocorre quando a depreciação baseada nas políticas da empresa originar parcelas periódicas maiores em relação à depreciação para fins fiscais.

3.3 Causas da Depreciação

São conhecidas três causas essenciais de depreciação, nomeadamente: (i) depreciação como resultados do desgaste funcional, (ii) depreciação como resultado de um desgaste espontâneo e (iii) depreciação como resultado da obsolescência económica.

Depreciação como consequência do desgaste funcional, que resulta da utilização do activo imobilizado no decurso normal das actividades da empresa.

Depreciação resultante do desgaste espontâneo, que ocorre pelo decurso do tempo independentemente do activo imobilizado ser usado ou não, isto é, resultante da acção normal de factores estranhos à actividade.

Depreciação resultante da obsolescência económica, uma situação comum nos nossos dias dada a elevada intensificação do uso da tecnologia nos processos produtivos e de trabalho, é caracterizada pela perda de utilidade do activo devido a aparição de novos activos com natureza de actividade igual aos activos detidos mas aperfeiçoados e com maior eficiência produtiva – *obsolescência tecnológica* – ou pelo facto da alteração das preferências dos consumidores que, como consequência, o activo imobilizado deixa de ter a utilidade porque o produto dele proveniente deixa de ter mercado – *inutilidade dos produtos*.

Em geral, todo o activo imobilizado está sujeito ao desgaste ou perda de valor em função do tempo decorrido, da intensidade de uso operacional e da crescente aceleração da evolução tecnológica.

3.4 Variáveis Fundamentais na Depreciação de um Activo

Qualquer que seja o método de depreciação dos activos imobilizados a usar deve ter em consideração dois elementos indispensáveis, a saber: o custo do activo imobilizado e a base de imputação desse custo para o período contabilístico.

O custo do activo imobilizado seria o desembolso inicial incorrido para colocar o activo à disposição da empresa para o seu uso e que deve ser imputado (em forma de custos periódicos), aos diversos exercícios económicos em que se espera do activo benefícios económicos para a empresa.

Geralmente, a base de imputação usada tem sido a vida útil do activo. Na IAS 16 - parágrafo 6, a vida útil do activo imobilizado é definida como sendo o período de tempo durante o qual se espera que um activo seja usado pela empresa ou o número de unidades de produção ou similares que se espera que seja obtido a partir da utilização do activo pela empresa.

A vida útil admite três assumpções, nomeadamente: (i) que activo é sujeito ao uso e desgaste à uma taxa razoável; (ii) será mantido durante o período razoavelmente em boas condições de uso e (iii) a consideração do período de tempo após o qual é provável que o activo seja descartado ou vendido à um valor não mais que o residual.

No contexto da vida útil estimada, é necessário perceber que este indicador não é um dado adquirido pois, a sua determinação é com base numa estimativa. Portanto, cabe aos gestores a responsabilidade de fazer as estimativas que, geralmente, se baseiam nas experiências passadas da empresa com activos similares bem como das circunstâncias presentes e de planos futuros de gestão do mesmo activo.

Por causa das dificuldades relacionadas com a precisão das estimativas, um activo pode ter vida útil estimada variando de empresa para empresa e de acordo com os responsáveis pela avaliação. Esta variação da estimativa do activo tem um impacto forte sobre o desempenho económico da empresa, pois quanto maior for a vida útil estimada menor será o montante de depreciação a incorporar em cada período contabilístico e, conseqüentemente, maiores serão os resultados de cada um dos período¹⁰. É nestas circunstâncias que se exige da gestão a prudência e a observância da razoabilidade na avaliação e/ou estimativa da vida útil esperada de um activo, exactamente pelo facto do activo imobilizado ser depreciado dentro da sua vida útil estimada.

No entanto, existem factores críticos que devem ser postos em consideração na estimativa da vida útil de um activo imobilizado a saber (IAS 16: parágrafo 56):

- (i) A utilização esperada do activo pela empresa. A utilização é avaliada com referência à capacidade esperada do activo em gerar benefícios económicos para a empresa – produção física ou similar;

¹⁰ O contrário também é valido, isto é, menor vida útil estimada implica maior quantia a reconhecer como depreciação e, por conseguinte, menores resultados em cada um dos períodos.

- (ii) O desgaste natural esperado, que depende de factores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o activo deve ser usado bem como o programa de reparação e manutenção da empresa e o cuidado e/ou manutenção do activo imobilizado enquanto estiver ocioso;
- (iii) A obsolescência técnica proveniente de alterações ou melhoramentos na produção, ou de uma alteração na procura de mercado para o serviço ou produto derivado do activo; e
- (iv) Os limites legais ou semelhantes sobre o uso do activo, tais como as datas de extinção de locações com ele relacionadas.

Ainda que estes factores sejam analisados, a estimativa da vida útil de um elemento de activo imobilizado tangível não deixa de ser uma questão de juízo de valor dos gestores que tomam como base a experiência da empresa com activos semelhantes. A vida útil de activo imobilizado, ainda que seja conhecida, carece de uma revisão¹¹ constante pela gestão para ajustá-la em função das circunstâncias (que decerto afectará as respectivas depreciações acumuladas).

A outra variável é o valor residual do activo imobilizado que é definido como sendo a quantia líquida que a empresa espera obter por um activo no fim da sua vida útil após a dedução dos custos esperados de alienação do imobilizado (IAS 16: parágrafo 6).

Com base no conceito acima referido pode-se compreender claramente que o valor residual, no contexto da norma, reflecte o valor realizável do bem deduzido dos custos necessários à sua venda no mercado após a sua vida útil estimada.

Uma questão a colocar para uma reflexão ou análise é: “Na perspectiva dada pela definição acima, porquê deduzir o valor residual do custo do activo imobilizado?”

Numa análise crítica, a representação matemática da determinação da depreciação periódica, pode levar à interpretação de tratar-se de uma parte do custo de investimento atribuída ao activo após a sua vida útil estimada que não carece de depreciação. No entanto, sendo esta interpretação verdadeira e/ou correcta, então o valor residual seria o valor contabilístico do bem na posição de “sucata”.

¹¹ A revisão da vida útil do activo aqui referida não tem nenhuma relação com o teste de imparidade a que pode estar sujeito porque não existe intenção alguma de ajustar o activo ao seu justo valor.

Na perspectiva da sua dedução e dentro do contexto da definição dada pela IAS 16, o valor residual deve ser deduzido do custo do activo immobilizado na hipótese de pretender-se depreciar o desembolso líquido pelo activo; e este desembolso é obtido pela diferença entre todos os *cash out flow's* capitalizáveis e *cash in flow's* resultantes da venda do mesmo activo.

Contudo, existem sistemas de depreciação adoptados nas empresas que assumem valor residual zero no pressuposto de que não haverá nenhum valor a obter, *cash in flow*, pela alienação do activo immobilizado após a sua vida útil¹². Também existem métodos que assumem a existência de valor residual, o que reduz o montante a depreciar e por conseguinte baixas quantias de depreciação a reportar em cada período contabilístico, como consequência, o aumento dos lucros de cada período contabilístico.

3.5 Métodos de Depreciação

O sector de transportes em Moçambique, em especial os rodoviários, é afectado por diversos factores, tanto de natureza interna (à nível organizacional) como de natureza externa, que de certo modo, podem ter influências significativas ou funcionarem como condicionantes da vida útil¹³ esperada dos veículos para as empresas de transportes de cargas. Dentre estes factores pode-se destacar, entre outros:

- (i) Vias de transporte usadas pelos veículos pesados que, no caso de Moçambique, na sua maior parte não se encontram em melhores condições,
- (ii) Natureza e o peso da carga transportada (transporte de ferro pode ser mais desgastante em relação ao transporte de algodão),
- (iii) O espaço económico de actuação da empresa – a distância percorrida pelos veículos.

Portanto, é de esperar que os métodos usados na depreciação, especificamente na determinação da vida útil destes meios de transportes, no contexto moçambicano, tenham em consideração os factores acima referidos.

¹² Na interpretação dada pela norma.

¹³ A vida útil estimada do activo deve ser, quanto muito, igual à sua vida económica, que representa a totalidade de períodos de utilização em que o activo gerará benefícios económicos independentemente de ser para a empresa ou não.

A par destas considerações, há que referenciar a consideração feita no tratamento contabilístico dos pneus dos veículos pesados. *Por causa da baixa vida útil dos pneus, é recomendado que o valor correspondente aos pneus seja deduzido do custo do veículo de modo a se obter a base do valor depreciável dos veículos. O valor deduzido deve ser reconhecido como custo do período de uma forma separada do valor depreciável do veículo.*¹⁴

Neste contexto, a entidade imputa a quantia inicialmente reconhecida com respeito ao veículo pesado às suas partes significativas (pneus e o resto) e deprecia-o separadamente dos pneus.

Os princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA) requerem que a empresa deva manter as suas políticas contabilísticas ao longo do tempo. De igual modo, no contexto da depreciação, as mesmas requerem que os critérios adoptados pela empresa devam permitir uma imputação dos custos de activos imobilizados, sob a forma de depreciação, aos custos do período numa base sistemática e racional durante a vida útil estimada do activo. É nesta base em que são aplicados métodos com objectivo fundamental de assegurar a consistência¹⁵ na depreciação dos activos imobilizados.

No que respeita aos métodos de depreciação, destacam-se dois grupos distintos: (i) métodos de quotas constantes e (ii) métodos de quotas variáveis. Os métodos de depreciação abaixo apresentados são usados em circunstâncias particulares dependendo das políticas definidas pela entidade para cada activo imobilizado na sua forma de depreciação.

3.5.1 Método de Quotas Constantes

Este é o método¹⁶ mais usado no seio das empresas por causa da facilidade que proporciona na determinação das quotas a depreciar periodicamente – simplicidade técnica e de cálculo.

¹⁴ Trata-se de uma discussão recente levanta pela John Hoag & Robi, uma empresa de contabilidade sediada em Los Angeles, no artigo "Depreciation - A quick overview of some complex rules".

¹⁵ Por causa da natureza de funcionamento e tipo de actividade de cada activo, é permitido que a empresa possa diferenciar os métodos de depreciação para activos diferentes.

¹⁶ Em muitos países do sistema contabilístico continental, caso de Moçambique, tem sido este método mais usado para determinar as depreciações a considerar para efeitos fiscais.

O método de quotas constantes considera que o desgaste do activo immobilizado (traduzindo-se em depreciação) é função do tempo ao invés da actividade produtiva desenvolvida, o que significa que a vida útil neste método é avaliada pelo tempo de utilização. O método parte de pressuposto da utilidade económica de um bem ser idêntica ao longo da sua vida útil e que não há variações significativas com os custos de conservação e reparação em cada período contabilístico.

A desvantagem da sua aplicação relaciona-se com a sobrecarga dos custos nos últimos anos, visto que as despesas de conservação e reparação crescem à medida que os activos immobilizados vão “envelhecendo”.

Determinação da quota periódica da amortização

seja “q”, a quota periódica; “Vo”, o custo do investimento do activo immobilizado; “Vr”, o valor residual e “n”, a vida útil estimada em anos do activo; assim tem-se:

$$q = \frac{V_0 - V_r}{n} \Leftrightarrow q = (V_0 - V_r) * \frac{1}{n}$$

Se “t = $\frac{1}{n}$ ” for a taxa percentual da depreciação, substituindo na fórmula:

$$q = (V_0 - V_r) * t$$

Na hipótese de “Vr” ser zero, a quota de depreciação será obtida directamente do custo do activo immobilizado.

Aplicando este critério, é de esperar que as amortizações de cada período sejam iguais, a menos que tenha havido alteração do método adoptado na depreciação do activo e das variáveis inicialmente consideradas.

No caso moçambicano, o cálculo dos encargos de “reintegração e de amortização”¹⁷ far-se-á, em regra, pelo método das quotas constantes. Poderão, todavia, utilizar-se outros métodos, quando a natureza do deprecimento ou a tradição contabilística da empresa o justificarem, se a Direcção

¹⁷ Depreciação ou amortização na linguagem fiscal.

Provincial dos Serviços de Fazenda e Contabilidade não se opuser ao critério utilizado pelo contribuinte.¹⁸

Para depreciar qualquer activo immobilizado na base fiscal, é necessário antes conhecer a classe ou grupo em que se enquadra. A portaria das amortizações categoriza quase todos activos immobilizados usados nas entidades económicas em classes. À cada classe é atribuído um período mínimo em que os activos nela incluídos devam ser depreciados. Os veículos pesados e os reboques, no caso moçambicano bem como em muitos países, têm sido enquadrados na classe dos de cinco anos para a sua depreciação.

3.5.2 Métodos de Quotas Variáveis

Nestes métodos integram-se, os métodos de (i) depreciação acelerada, (ii) de depreciação desacelerada, e (iii) de depreciação com quotas flutuantes¹⁹.

3.5.2.1 Depreciação Acelerada

Os métodos enquadrados neste grupo proporcionam grandes montantes de depreciação nos primeiros períodos da vida útil estimada do activo immobilizado e as quotas vão reduzindo à medida que a vida útil estimada reduz, o que significa que as quotas são variáveis, decrescentes e, geralmente, decorrem da aplicação de uma taxa de depreciação sobre o valor corrente do activo. Neste grupo, destacam-se os métodos seguintes:

1. **Método de saldo decrescentes**²⁰ – em que se aplica uma taxa percentual fixa sobre o valor contabilístico do immobilizado. Essa taxa é sempre superior à do método de quotas constantes e incide sobre o valor corrente do activo immobilizado.

Existem duas versões conhecidas para este método, nomeadamente:

¹⁸ A portaria n.º 20.817 de 27 de Janeiro de 1968 estabelece as taxas máximas de reintegração e amortização dos activos sujeitos ao deprecimento.

¹⁹ Uma expressão criada para significar quotas que não se pode prever o seu comportamento ao longo do tempo por estarem dependentes do nível de utilização do meio immobilizado.

²⁰ *Declining-balance method*, na literatura inglesa.

1.1. "Double declining- balance method - DDB". Este método é o mais agressivo, ao considerar 200% da taxa usada no método de quotas constantes para aplicar sobre o valor corrente do imobilizado.

Seja: "n", o número de anos da vida útil estimada do activo imobilizado, a taxa correspondente para depreciar o imobilizado será obtida a partir da fórmula seguinte:

$$t = 200\% * \frac{1}{n};$$

Esta será a taxa que deverá ser usada neste método.

1.2 "150% declining- balance method". Este método consiste em aplicar 150% sobre a taxa usada o método das quotas constantes. O nível de aceleração neste método é moderado quando comparado com a versão anterior.

Neste caso, a taxa a aplicar será dada pela seguinte fórmula:

$$t = 150\% * \frac{1}{n}$$

Seja "Vc", o valor contabilístico do activo imobilizado e "t", a taxa de depreciação já conhecida para depreciar o activo, então ter-se-á como quota do período:

$$q = Vc * t$$

Dado que o valor contabilístico vai reduzindo ao longo do tempo, as quotas periódicas também vão reduzindo simultaneamente.

2. *Método da soma dos dígitos*²¹ - esse método desenvolve-se na base da vida útil estimada avaliada em anos e, para determinar a depreciação periódica, considera o número de anos da vida útil estimada remanescente e custo inicial do investimento líquido do valor residual, se existir. A fórmula aplicada:

$$q = (Vo - Vr) * \frac{\text{Dígito dos anos remanescentes}}{\text{soma dos dígitos dos anos da vida útil estimada}}$$

Dado que o dígito dos anos remanescentes vai baixando à medida que o tempo vai passando, a quota periódica de depreciação também vai reduzindo. Este método gera uma série de

²¹ Sum-of-the-years-digits method, na literatura inglesa.

depreciações periódicas (quota periódica) decrescente em progressão aritmética sendo a razão desta série:

$$- \left[(V_0 - V_r) * \frac{1}{\text{soma dos dígitos dos anos de vida útil estimada}} \right]$$

Com excepção do método da soma dos dígitos, é de salientar que todos os métodos de depreciação acelerada conhecidos, em que a taxa de depreciação incide sobre o valor contabilístico do activo imobilizado, geram automaticamente o seu valor residual até ao final da vida útil estimada do activo imobilizado, independentemente de ter sido previamente estimado ou não.

Em oposição a este grupo de métodos de depreciação acelerada, existem os métodos de depreciação “desacelerada”²². Estes métodos caracterizam-se por reconhecerem pequenas quotas de depreciação do activo imobilizado nos primeiros períodos da sua vida útil estimada e vão proporcionando quotas crescentes à medida que se esgota a vida útil estimada.

Os métodos de depreciação “desacelerada” são utilizados sob a hipótese do activo imobilizado aumentar a sua produtividade a medida que o tempo passa, pelo que faz sentido reconhecer e atribuir grandes montantes de depreciação aos períodos que se verificam tais aumentos de produtividade, neste caso os últimos.

3.5.2.2 Depreciação com quotas Flutuantes (elásticas)

Neste grupo, as depreciações periódicas estão dependentes do nível de funcionamento, utilização ou produção do activo em cada período contabilístico.

Segundo João Manuel Esteves Pereira (1988:166), os métodos pertencentes à este grupo devem ser aplicados quando a causa da depreciação seja o desgaste funcional. A seguir são apresentados quatro métodos, contemplados neste grupo, a saber:

1. *Método das quotas proporcionais ao tempo de funcionamento* – consiste em usar o volume de utilização do activo, avaliado por exemplo pelo tempo esperado de utilização, como unidade ou base de depreciação do activo imobilizado.

²² Este método, na realidade raramente é aplicado dada a sua complexidade.

Suponhamos que “ T ”, seja o tempo esperado de funcionamento de um equipamento em cada período contabilístico; assim ter-se-á:

$$q = T_i * \frac{V_o}{\sum T_i}$$

Neste caso, é necessário estimar o tempo útil total ($\sum T_i$) esperado de funcionamento do activo, geralmente avaliado em horas, para que seja possível determinar a taxa por unidade de tempo de funcionamento:

$$\text{taxa/unidade} = \frac{V_o}{\sum T_i}$$

2. *Método das quotas proporcionais à produção* – análogo ao método anterior, neste estará em causa as unidades produzidas anualmente e a estimativa da produção total que vai constituir a vida útil estimada do activo imobilizado.

Seja “ P_i ”, a produção anual obtido da utilização de equipamento. A quota periódica a amortizar será dada pela fórmula:

$$q = P_i * \frac{V_o}{\sum P_i}$$

Observe-se que neste método, a taxa por unidade produzida ($\frac{V_o}{\sum P_i}$) pelo activo deveria servir para valorizar o produto produzido no período. A imputação da depreciação para os custos do período é uma mera questão de consideração interna de cada organização, pois as normas internacionais requerem que as depreciações de um activo que gera outro activo devam ser capitalizadas no activo gerado.

Numa situação em que a utilização do equipamento ou do activo proporciona pelo menos dois produtos diferentes, este método torna-se difícil de aplicação pelo que haverá necessidade de recorrer a outros critérios (como o de alocação de custos conjuntos à um universo de produtos diferenciados), de maneira que seja possível imputar as depreciações do activo gerador aos produtos obtidos, e destes se obter a quota do período.

No caso de empresas do sector de transportes em que o activo básico de geração de resultados são os veículos, importa destacar os métodos a seguir (contemplado no grupo das quotas elásticas) que consideram a carga transportada e o espaço percorrido²³ como base de imputação, o que significa, o desgaste funcional dos meios de transportes, como está patente nas hipóteses dadas neste trabalho, estão em função destas unidades – distância percorrida e/ou peso da carga.

3. *Métodos de quotas proporcionais ao espaço percorrido* – este método é adequado aos activos imobilizados móveis, como equipamentos de transportes – caso concreto dos veículos, navios ou aviões – e consiste na depreciação do veículos ou similar tomando como base de imputação o espaço percorrido avaliado em quilómetros ou milhas.

O processo de determinação das quotas periódicas segue a mesma lógica dos métodos anteriores em que, *a priori*, se conhece o espaço ou a distância total que o veículo ou o meio de transporte irá percorrer (constituindo a sua vida económica estimada dada em espaço). A partir deste dado, procede-se a depreciação em função do espaço percorrido em cada exercício económico.

4. *Método de quotas proporcionais a carga transportada* – sendo empresas transportadoras de cargas, este método lhes pode ser aplicável, pois toma a carga transportada como o condutor do desgaste do equipamento pelo que a depreciação deva ser efectuada relevando esta base. À semelhança do que acontece com outros métodos, é necessário um conhecimento prévio do total da carga a ser transportada durante a vida económica do activo de maneira que se tenha, também *a priori*, a quota (coeficiente de imputação) por cada unidade de carga transportada.

3.6 Impacto dos Métodos de Depreciação na Empresa

Independentemente do método usado para depreciar os activos imobilizados, a depreciação tem impacto sobre a posição e o desempenho económico e fluxos de caixa da empresa:

- (i) Na posição financeira – reduz o valor contabilístico do activo;

²³ Que é aplicável ao activo imobilizado em causa, se se pretender usar o grupo dos critérios de depreciação com quotas flutuantes (elásticas). Esse esclarecimento também é válido para o método que segue.

(ii) No desempenho económico – reduz os resultados da empresa como um todo, por se tratar de um custo para empresa; e

(iii) Nos fluxos de caixa – aumenta “as disponibilidades” do período pelo facto de constituir uma das componentes do auto-financiamento da empresa.

3.7 Impacto Comparativo dos Métodos: Quotas Constantes e o DDB

A aplicação de um método ao invés de outro dita um impacto diferente da depreciação do activo imobilizado para empresa. O exemplo abaixo apresentado, pode ajudar a perceber este impacto diferenciado entre método de quotas constantes e de depreciação acelerada (DDB).

Admita-se que se tenha adquirido um veículo pesado. Os custos associados a sua aquisição totalizam 1 000 000,00MT. Espera-se que a utilidade do veículo para a empresa seja de 5 anos e se espera um valor residual de 50 000,00MT. Assuma-se que a empresa tem o veículo como o único activo sujeito à depreciação e os resultados antes de impostos e depreciação (RAID) permaneçam constantes durante os cinco anos, num total de 250 000,00MT, os impostos aplicáveis são de 32% sobre os resultados da empresa e qualquer método de depreciação é aceite fiscalmente.

Pelo método de quotas constantes (admitindo que os proveitos resultantes da exploração são uniformes) a taxa de depreciação seria de 20%, enquanto que pelo método DDB (admitindo que os proveitos gerados na exploração do veículo vão decrescendo) a taxa de depreciação seria de 40%.²⁴

²⁴ Igual ao dobro da taxa usada no método das quotas constantes - $2 \times 20\%$.

Depreciação dos Veículos Pesados nas Empresas de Transportes de Cargas em Moçambique

ANO	Quotas Constantes		DDB	
	Valor Contabilístico	Quota periódica	Valor Contabilístico	Quota periódica
0	1 000 000.00	-	1 000 000.00	-
1	810 000.00	190 000.00	600 000.00	400 000.00
2	620 000.00	190 000.00	360 000.00	240 000.00
3	430 000.00	190 000.00	216 000.00	144 000.00
4	240 000.00	190 000.00	129 600.00	86 400.00
5	50 000.00	190 000.00	50 000.00	79 600.00 ²⁵

Tabela 1: Determinação das quotas de depreciação pelo método de quotas constantes e pelo método *double-declining balance method*

Na tabela acima, pode-se observar que o valor contabilístico decresceu a um nível acelerado pelo método DDB em relação ao de quotas constantes, apesar do valor residual ser igual. Este facto justifica-se pelo facto do valor residual ser conhecido a prior.

A diferença das quotas periódicas reconhecidas pelos dois métodos vão influenciar directamente os resultados, como é apresentado na tabela seguinte:

ANO	1	2	3	4	5
<i>Pelo método de quotas constantes</i>					
RAID	250 000.00	250 000.00	250 000.00	250 000.00	250 000.00
Depreciação	190 000.00	190 000.00	190 000.00	190 000.00	190 000.00
RAI	60 000.00	60 000.00	60 000.00	60 000.00	60 000.00
Impostos	19 200.00	19 200.00	19 200.00	19 200.00	19 200.00
Resultados	40 800.00	40 800.00	40 800.00	40 800.00	40 800.00
<i>Pelo método DDB</i>					
RAID	250 000.00	250 000.00	250 000.00	250 000.00	250 000.00
Depreciação	400 000.00	240 000.00	144 000.00	86 400.00	79 600.00
RAI	-150 000.00	10 000.00 ²⁶	106 000.00	163 600.00	170 400.00
Impostos	-	3 200.00	33 920.00	52 352.00	54 528.00
Resultados	-150 000.00	6 800.00	72 080.00	111 248.00	115 872.00

Tabela 2: Efeitos da aplicação de métodos deferentes sobre o desempenho económico da empresa

Por causa da uniformidade dos custos com depreciação, pelo uso de quotas constantes, a empresa reconhece lucros, em todos anos. Mas, pelo método DDB apresenta resultados baixos nos primeiros anos e altos nos últimos como consequência directa do decréscimo das amortizações.

²⁵ Valor ajustado porque a quota do último ano é o montante necessário para reduzir o valor contabilístico do activo para seu valor residual (129 600 - 50 000 = 79 600).

²⁶ Considerou-se que os prejuízos do ano anterior não são dedutíveis no ano corrente.

Sobre os fluxos de caixa, as amortizações têm um impacto muito mais forte pelo facto dos fluxos gerados poderem ser reinvestidos e gerar novo fluxo, assim em diante. A tabela abaixo mostra o impacto das amortizações sobre os fluxos de caixa.

ANO	1	2	3	4	5
<i>Pelo método de quotas constantes</i>					
Resultados	40 800.00	40 800.00	40 800.00	40 800.00	40 800.00
Depreciação	190 000.00	190 000.00	190 000.00	190 000.00	190 000.00
Fluxo Operacional	230 800.00	230 800.00	230 800.00	230 800.00	230 800.00
<i>Pelo método DDB</i>					
Resultados	-150 000.00	6 800.00	72 080.00	111 248.00	115 872.00
Depreciação	400 000.00	240 000.00	144 000.00	86 400.00	79 600.00
Fluxo Operacional	250 000.00	246 800.00	216 080.00	197 648.00	195 472.00

Tabela 3: Impacto de aplicação de diferentes métodos sobre o fluxos de caixa da empresa.

Apesar do comportamento dos resultados apresentados pela utilização do método de depreciação acelerada, os fluxos de caixa gerados têm um comportamento inverso. Os decrescentes fluxos de caixa é benéfico sob ponto de vista da empresa, pois estes podem ser investidos em outros projectos, o que pode incrementar o valor da empresa.

Em termos de finanças, dir-se-ia que “uma unidade monetária vale mais hoje que amanhã”, exactamente por causa do custo de oportunidade envolvido

Os impactos apresentados estão directamente relacionados com os métodos de depreciação. A consideração feita sobre outros elementos consideráveis na depreciação dos activos imobilizados (vida útil estimada e o valor residual) também influencia significativamente sobre o desempenho económico bem como para os fluxos de caixa da empresa.

4 Depreciação de Veículos Pesados nas Empresas de Transporte de Cargas em Moçambique

4.1 Legislação sobre a Depreciação em Moçambique

Em Moçambique, a matéria de depreciação encontra-se regulamentada na portaria 20.817 de 27 de Janeiro de 1968 e no código de IRPC²⁷. Este instrumento legal estabelece as taxas máximas anuais de amortizações e reintegrações dos activos imobilizados sujeitos à depreciação referidos no artigo 28 do código do IRPC.

Com a existência da portaria, pretende-se criar uma uniformidade no tratamento fiscal das reintegrações e amortizações para empresas com imobilizados similares, razão pela qual os anexos dela constantes evidenciam as taxas máximas específicas (referidas na tabela 1) usadas na depreciação em cada sector de actividade e tipo de activo imobilizado considerado e as genéricas (referidas na tabela 2).

As taxas genéricas mencionadas na tabela II só são aplicáveis nos casos em que, para os elementos do activo imobilizado dos ramos de actividade de que se trate, não estejam fixadas taxas específicas da Tabela I – artigo 2 da portaria 20.817

A tabela I contempla oito divisões representando indústria ou ramos de actividades económicas considerados, a saber: Divisão 0 – Agricultura, silvicultura, caça e pesca; Divisão I – Indústria extractiva; Divisão II e III – indústria transformadoras; Divisão IV – Construção e obras públicas, Divisão V – electricidade, gás, água e serviços de saneamento, Divisão VII – transporte, armazém e comunicações; Divisão VIII – Serviços. Estes ramos de actividades encontram-se subdivididos em classes que representam sectores de actividades económicas integráveis nas divisões referidas.

Na tabela II – onde estão fixadas as taxas genéricas – estão patentes duas divisões: (i) dos activos corpóreos, não considerado nas divisões da tabela I, subdivididos em grupos de activos com características similares e (ii) dos activos incorpóreos.

²⁷ Trata-se do decreto 21/2002, actualmente Lei 34/2007 de 31 de Dezembro

Na divisão 7 da tabela I – *Transportes, Armazenagem e Comunicações*, encontra-se a classe 71 onde estão descritas as taxas aplicáveis ao sector de transportes. Segundo a portaria em referência, os transportes rodoviários deverão ser depreciados à taxa máxima de 20% ao ano caso se trate de veículos pesados usados tanto para o transporte de passageiros bem como para transporte de mercadorias e a taxa máxima permitida de 25% para os veículos ligeiros e mistos.

Neste caso, independentemente da actividade desenvolvida na exploração de veículos pesados, aplicar-se-á mesma taxa de depreciação. Por exemplo, o veículo que é usado para transportar pedras (caso dos veículos da CIMBETÃO) durante o ano deverá ser amortizado à mesma taxa que o veículo explorado para transporte de algodão durante o mesmo período. Ainda que os veículos tenham mesmas características, o desgaste sofrido durante o período pode ser diferente por causa da natureza da carga transportada.

4.2 Factor Crítico de Desgaste dos Veículos nas Empresas

A lei fiscal reconhece que o desgaste dos activos imobilizados, a reflectir-se nos custos, pode ser consequência da utilização, da passagem de tempo e/ou da obsolescência tecnológica sofrida. Sob esta perspectiva, nas taxas máximas permitidas para depreciar os activos imobilizados não são considerados ou não estão evidentes os itens cujo grau de obsolescência tecnológica é elevado. A portaria usada como reguladora das práticas de depreciação dos elementos do activo imobilizado não fixa as taxas aplicáveis aos computadores ou electrodomésticos, facto este condicionado pela “idade” da própria portaria (1968) que se encontra “deslocada” do contexto da sua aplicabilidade em relação a realidade actualmente vivida nas empresas e ao grau com que o desgaste dos activos se verifica.

*As taxas de reintegração e amortização dos elementos do activo imobilizado a utilizar na determinação das quotas de depreciação serão as constantes de diploma complementar específico*²⁸. Com este preceituado no CIRPC, leva à percepção da revogação da portaria que actualmente sustenta a prática da depreciação nas empresas por não conseguir dar respostas a realidade económica actual dos elementos do activo imobilizado.

²⁸ Número 2 do artigo 29 do código do IRPC. O diploma ainda não está estabelecido, razão pela qual as empresas continuam sustentando sua prática de depreciação com base na portaria 20.817

Das empresas inquiridas, constatou-se que há factores diferenciados considerados como principais condicionantes do desgaste dos veículos pesados.

A CIMBETÃO é uma empresa do grupo CIMPOR²⁹ vocacionada na produção e venda de betão. A empresa usa veículos pesados para transporte da sua matéria-prima (as pedras usadas na produção do betão) para além do próprio betão que é transportado para as obras de construção dos clientes.

O factor que é considerado como de maior influência no desgaste dos veículos, na CIMBETÃO, são as vias de acesso. Dado o estado precário das vias de acesso que caracteriza o sector de transportes em Moçambique, as viaturas sofrem grande desgaste como consequência directa das vias de acesso o que condiciona para elevação dos custos de manutenção. Sob esta perspectiva, o método usado ou a taxa aplicada deveria ser o mais razoável possível que permitisse estimar custos decorrentes do desgaste sofrido.

TRANSPORTES LALGY, LDA. é uma empresa nacional vocacionada no transporte de carga diversa dos seus clientes para diversos pontos. Para esta, o factor relevante que tem influência significativa no desgaste dos veículos é a carga transportada, em termos da sua natureza e peso. Acredita-se que a passagem de tempo tenha também uma influência mas o seu significado no desgaste dos veículos é relativamente menor quando comparado com o primeiro factor indicado. Nesta base, a natureza da carga conjugada com seu peso deveriam ser os elementos fundamentais na consideração sobre as taxas de depreciação dos seus veículos bem como na estimativa da vida útil esperada sobre os veículos.

As outras duas empresas que responderam o questionário, referem-se da distância percorrida como o factor mais significativo no desgaste dos veículos, principalmente quando se trata de prestação de serviços de transporte de longo percurso. Assim sendo, considerando que a distância percorrida é factor relevante no desgaste dos veículos, o reconhecimento dos custos referentes à depreciação deveriam ser efectuados nesta base ou ao menos houvesse ponderação deste factor no processo da depreciação, o que não sucede tanto na empresa como na legislação actualmente aplicável.

²⁹ Referente à Cimentos de Portugal

Se as empresas optasse por um sistema de depreciação virado para satisfazer os objectivos de gestão interna, a preocupação seria de adequar os métodos adoptados aos factores considerados críticos no desgaste dos veículos, o que possibilitaria o reconhecimento de custos razoáveis nas demonstrações financeiras como resultado do desgaste verificado durante o ano.

4.3 Consideração do Custo Capitalizável

“Os meios imobilizados deverão ser valorizados pelo custo de aquisição ou de produção³⁰... os juros suportados com financiamento relacionado com a aquisição ou produção deverão ser imputados à compra ou produção dos meios...” (PGC, 2006: 10)

A portaria 20.817 estabelece o custo capitalizável ou custo de aquisição de um activo imobilizado como sendo *o valor de compra, de fabrico ou de construção, acrescido de todas despesas necessárias para colocar os elementos patrimoniais em condições de utilização* (nº 1; art. 3).

A portaria não faz referência aos encargos financeiros que poderiam ser suportados pelos fundos obtidos de financiamentos externos para a aquisição do activo. Esta situação reporta, mais uma vez, a falta de concordância dos dispositivos legais que retratam do mesmo aspecto.

As considerações do valor de aquisição (custo capitalizável) referenciadas nos dispositivos legais não vinculam o tratamento dos activos imobilizados doados por entidades externas, quer a portaria quer o Plano Geral de Contabilidade de Moçambique. Nesta hipótese de bens detidos por via de doações, a definição dada não pode dar resposta quanto ao valor a ser usado como base sobre a qual a taxa de depreciação deverá incidir.

No entanto, a alínea a) do artigo 3 consagra a possibilidade de se usar outro valor contabilístico na falta do valor de aquisição, desde que esteja devidamente fundamentado e aceite pelas autoridades fiscais. Verifica-se então duas condições básicas para validar o valor contabilístico requerido: “base da atribuição do valor” pela empresa, por um lado, e aceitação desta base pelas autoridades fiscais, por outro.

³⁰ Inclui todos gastos feitos directa ou indirectamente para colocar os meios imobilizados à disposição da empresa para o seu uso.

A primeira condição enunciada pode ser fácil de satisfazer pelo facto de estar à responsabilidade dos gestores, podendo usar-se os vários métodos de mensuração dos activos imobilizados, como por exemplo: o método do justo valor, o do valor realizável líquido, outros considerados razoáveis para o *item* em causa. Mas na perspectiva de aceitação do valor atribuído ao *item* depende da avaliação das autoridades fiscais porque não existem critérios pré-estabelecidos para a aceitação do valor contabilístico atribuído, tanto na portaria como em outro instrumento legal, por exemplo o código do IRPC onde a portaria encontra a sua aplicabilidade.

Em termos de elementos capitalizáveis nos veículos, verificamos que todos os custos incorridos na sua importação não são objectos de divergência entre a empresa e as autoridades fiscais, no âmbito de determinação da base sobre a qual se incide a taxa de depreciação. Estes elementos compreendem: preço da factura do veículo, custos com seguro, frete³¹, direitos alfandegários, honorários dos despachantes, parqueamentos e outros.

O veículo é um “sistema” composto de diversas componentes e congrega alguns elementos cuja durabilidade vai por toda sua vida económica e outros que carecem de substituição regular – caso dos pneus com que o veículo é adquirido. Como referido anteriormente, a discussão que se levanta na contabilidade actual, quanto aos veículos, relaciona-se com a questão do valor dos pneus integrados no veículo no momento da aquisição, se deve ser capitalizado ou tratado como custo do período em que o veículo é adquirido.

A experiência dos “Transportes Lalgy, Lda.” mostra que a duração média dos pneus tem sido de seis (6) meses e depois susceptíveis a “recauchutagens”. Nesta perspectiva, a empresa assume o valor dos pneus adquiridos para substituir como um custo anual. Mas, no que tange aos pneus incluídos nos veículos no momento da aquisição, verifica-se a sua capitalização no valor global do veículo, ou seja, o valor contabilístico no momento zero (inicial) inclui tanto o valor dos pneus como o valor das outras partes constituintes do veículo. Este tratamento é dado por outras empresas inquiridas no âmbito da pesquisa.

Considerando a natureza dos pneus integrados no veículo no momento da aquisição, a capitalização do seu valor no valor global do veículo susceptível de depreciação não é razoável

³¹ Em caso de veículos importados dos países que se localizam em outros continente onde há necessidade de transportá-los via navios.

com a realidade económica deste elemento que é parte do veículo como um todo pois, ainda que sejam recauchutáveis, os pneus com que o veículo é adquirido não podem gerar benefícios mais do que um período económico de tal forma que mereça a sua capitalização. Esta consideração é extensiva aos outros elementos que compõe o veículo cuja utilidade económica se assemelha à dos pneus, por exemplo os filtros.

As normas internacionais permitem que as empresas possam dar tratamento diferenciado na consideração das componentes integrantes de um activo imobilizado. Trata-se de erro no reconhecimento de um elemento do activo imobilizado e de consistência.

Sendo certo que os pneus que integram no veículo não levam a mesma duração que as restantes componentes do veículo, as empresas deveriam ser consistentes no tratamento destes pneus em relação ao tratamento dado aos pneus adquiridos nos momentos subsequentes.

O tratamento feito pelas empresas quanto a questão dos pneus que integram o veículo no momento da aquisição contrasta não só com a *IAS 16* (ao não satisfazer a definição do activo fixo – “... e ser usado durante mais do que um período” económico) mas também com a definição de elemento de activo imobilizado dada pela portaria 20.817 e pelo PGC (“... ser de utilização repetitiva...”).

Pela capitalização deste elemento do veículo, a empresa prescinde dos benefícios fiscais que seriam obtidos se solicitasse este tratamento dos pneus junto das autoridades fiscais, ainda que a legislação não faça referência a este aspecto.

4.4 Consideração do Valor Residual

A *IAS 16* define o valor depreciável como sendo custos de um activo deduzido do seu valor residual. A sua dedução do custo do activo depende das políticas definidas pela empresa quanto ao tratamento desta variável no processo de depreciação.

A portaria 20.817 não faz referência em nenhum dos artigos nela emanados quanto à questão do valor residual.

Pela definição dada no número 1 do artigo 3, as empresas usariam o custos de aquisição como base sobre qual se deve incidir as taxas de depreciação. Nesta base, se houvesse a consideração

do valor residual na empresa, as quotas de depreciação reconhecidas anualmente na empresa se revelariam inferior àquelas pretendidas para efeitos fiscais.

A aceitação de quotas de depreciação maiores é, em última instância, benéfica para as empresas pelo facto delas reduzirem os impostos que seriam pagos se considerasse a situação anterior ainda que reduza os resultados da empresa devido a elevação dos custos. A redução dos impostos significa uma poupança para a empresa (economia fiscal resultante de custos aceites fiscalmente) que se eleva à medida que os custos aceites fiscalmente aumentam.

Verificou-se que nenhuma empresa, das inquiridas, considera o valor residual. Este facto pode ser justificado não só pelo facto da legislação aplicável à depreciação dos activos imobilizados mas também pelo facto de se pretender aproveitar as economias fiscais como consequência da aceitação, por parte das autoridades fiscais, de uma base de incidência maior, o que origina maiores quotas periódicas de depreciação.

As economias fiscais resultantes da elevação dos custos influenciarão o aumento dos fluxos de caixa em cada período para a empresa; e este aumento nos fluxos de caixa traduzir-se-á num aumento do valor da empresa, dado que o valor da empresa é medido pelos fluxos de caixa gerados tanto pelas operações bem como pelas economias fiscais obtidas.

4.5 Vida Útil dos Veículos Pesados

A vida útil de um activo imobilizado condiciona fortemente as quotas a depreciar em cada período económico envolvido na exploração do activo.

Na avaliação da vida útil dos veículos pesados das empresas de transportes de cargas ou com serviços similares é necessário considerar duas situações: Veículos adquiridos enquanto novos e os adquirido enquanto em estado de uso (segunda mão).

Na perspectiva da portaria, considera-se a vida útil estimada de activo imobilizado ao período máximo "o que se deduz de uma taxa de reintegração ou de amortização igual à metade da taxa aplicável segundo as tabela anexas, contando este período a partir do início da sua utilização". Portanto, para os veículos pesados em que se estabelece uma taxa máxima de 20%, a sua vida útil máxima permitida deve estar compreendida entre os cinco (5) aos dez (10) anos, aplicável aos activos imobilizados adquiridos no estado novo.

A realidade económica nas empresas mostra que os activos imobilizados são afectados por factores de natureza diversa do que um simples passar do tempo. Estes factores condicionam em certa medida a utilidade económica dos mesmos para as empresas que buscam constantemente pela eficiência na sua actividade quotidiana.

Nas empresas inquiridas, constatou-se que a vida útil considerada tem sido aquela que se enquadra dentro dos parâmetros estabelecidos legalmente. Por exemplo, a CIMBETÃO considera que a utilização média dos seus veículos pesados se estende por um período de oito anos. A taxa de depreciação actualmente aplicável é de 10%³², o que faz com que a vida útil considerada para efeitos de depreciação seja de 10 anos.

A redução da vida útil para a depreciação para o período de utilização dos veículos (8 anos) iria aumentar a taxa de depreciação usada para 12.5% ao ano. Esta elevação permitiria à CIMBETÃO reconhecer quotas periódicas maiores em relação a situação actual e, por conseguinte, beneficiar-se das economias fiscais daí resultantes.

Os "Transportes Lalgy, Lda." tem uma política de investimentos em veículos pesados que consiste na aquisição de veículos em estado de uso. Baseado nesta política, a taxa de depreciação aplicável deverá ser diferente por causa da baixa vida útil a atribuir ao veículo adquirido. A experiência dos "Transportes Lalgy, Lda." mostra que a utilização média de um veículo pesado, em plena exploração, situa-se em dois anos.

O artigo 5 da portaria 20.817 consagra o tratamento de activos imobilizados reavaliados e adquiridos em segunda mão. Segundo o artigo "...os bens adquiridos em estado de uso as convenientes para reintegrar o seu valor de aquisição dentro do período da vida útil que lhes reste...".

Com base neste artigo, não está explícito se a empresa pode definir uma vida útil que considere razoável para o imobilizado ou se a vida útil estabelecida carece de aceitação por parte das autoridades fiscais de forma que se aplique uma taxa que permita depreciar o veículo dentro do período estabelecido como vida útil esperada.

³² Taxa mínima permitida pela portaria no contexto fiscal

Actualmente a empresa aplica uma taxa de 25% para depreciar os seus veículos, sejam pesados ou ligeiros, equivalente a quatro (4) anos de vida útil esperada. Pelo estatuído na portaria, a prática da empresa na depreciação dos veículos pesados está baseada na taxa de reintegração e amortização dos veículos ligeiros e mistos³³. Este tratamento reflecte uma tentativa de acelerar a depreciação dos veículos pesados por forma a aproximar a vida útil ao seu nível considerado razoável para a empresa.

Assumindo a história da empresa em relação aos veículos adquiridos, mantendo o método das quotas constantes para depreciar os veículos pesados, seria razoável para a empresa adoptar vida útil dos veículos pesados de 2 anos, o que exigiria aplicar uma taxa de depreciação de 50% ao ano. Embora os custos que resultariam da aplicação desta taxa não fossem aceites para efeitos fiscais, este tratamento resultaria num activo por impostos diferidos para a empresa que seria dedutível nos anos subsequentes.

Portanto, cabe à gestão a responsabilidade de definir políticas de depreciação que permitam depreciar activos imobilizados de acordo com sua realidade no lugar de simplesmente dar cumprimento ao que está estatuído nos dispositivos legais porque estes foram estabelecidos partindo de objectivos diferentes dos pretendidos pelas empresas. Os dispositivos legais não são de utilização obrigatória para a gestão da empresa mas sim obrigatórios para efeitos de determinação dos impostos sobre os rendimentos.

As normas internacionais advertem para a necessidade de uma constante revisão da vida útil. Mas, no âmbito da pesquisa, verificou-se que não é prática das empresas em Moçambique fazer a revisão da vida útil dos activos imobilizados detidos. Nos Transportes Lalgy, Lda., há situações que um veículo chega a ser usado em três ou quatro anos, ainda que tenha sido adquirido em estado de uso. Esta situação forçaria a empresa a rever a vida útil esperada do veículo, o que não sucede.

4.6 Consideração quanto aos Métodos de Depreciação

Ao longo da pesquisa, constatou-se que as empresas adoptam o método de *quotas constantes* na base fiscal para depreciar os seus activos imobilizados. Pela portaria, os veículos pesados para transporte de passageiro devem ser amortizados à mesma taxa que os pesados para transportes de

³³ Mesmo durante o levantamento de dados.

carga apesar de haver características distintas entre os dois tipos de veículos e o tipo de desgaste sofrido como resultado das respectivas realidades económicas.

Teoricamente, existe a interpretação de que o método de quotas constantes faz sentido na hipótese do activo em causa gerar proveitos ao mesmo nível durante a sua vida útil. A uniformidade dos proveitos deve ser acompanhada de custos com depreciação que tenha um comportamento uniforme ao longo da vida útil.

Os proveitos reconhecidos na exploração dos veículos nas empresas de transportes de cargas não apresentam um nível uniforme em todos anos. No entanto, pelo método usado para depreciar os veículos nas empresas de transportes não permite estabelecer a lógica do balanceamento entre os custos e proveitos reconhecidos em cada período económico das empresas na aplicação de quotas constantes.

A adopção do método de quotas constantes na base fiscal tem em vista compatibilizar o sistema de depreciação da empresa com o pretendido pela a legislação fiscal. Com este objectivo, as empresas não conseguem alcançar as quotas económicas de depreciação de forma que se reflecta razoavelmente o desgaste verificado durante um período nas suas demonstrações financeiras.

Embora se reconheça a nível das empresas que as quotas de depreciação reportadas em cada ano económico não sejam as adequadas para representar fielmente o desgaste dos veículos verificados ao longo do período, nunca houve a alteração do método aplicado nem das respectivas taxas consideradas na depreciação destes meios.

Das empresas inquiridas, A CIMBETÃO é a única que pretende alterar suas taxa de depreciação dos imobilizados mas mantendo o método aplicado e sua base de adopção. Esta pretensão surge como exigência do grupo CIMPOR cujo objectivo é alcançar uniformidade das políticas contabilísticas aplicadas no seio do grupo como também aplicar-se taxas de depreciação que permitam reportar custos razoáveis em relação ao desgaste.

A escolha de método de depreciação depende em parte da consideração sobre o factor crítico no desgaste do activo imobilizado, pelo que é da responsabilidade da gestão estudar este factor por forma a fazer melhor avaliação quanto a vida útil esperada. Conhecida a melhor estimativa da vida útil e custo capitalizável do imobilizado, a empresa pode conseguir adoptar método e a taxa de depreciação que melhor se adequam à realidade económica do activo imobilizado.

4.6.1 Crítica à Legislação no que Respeita aos Métodos de Depreciação Aplicáveis

A portaria consagra, no seu artigo 1, que a depreciação dos activos imobilizados deverá ser feita, em regra, com base no método de quotas constantes. No mesmo parágrafo estabelece-se a possibilidade de se aplicar "*outros métodos se a natureza do deprecimento ou a tradição contabilística da empresa o justificarem*" e se for aceite pelas autoridades fiscais.

O código do IRPC, consagra no número 2 do artigo 29 que *poderão ser usados métodos de reintegração e amortização diferente ao de quotas constantes quando a natureza do deprecimento ou actividade económica da empresa o justifique, após o reconhecimento prévio da administração tributária.*

Comparando estas duas posições dadas nos excertos acima, pode-se inferir que a portaria já se encontra desactualizada não só em relação a realidade económica actual mas também em relação aos outros dispositivos legais que retratam da matéria. A portaria admite a possibilidade das empresas poderem usar outros métodos se a tradição contabilística da empresa justificar mas o código do IRPC, revoga a questão da tradição contabilística pela natureza da actividade económica da empresa.

Os dois dispositivos convergem na ideia de aceitação do método escolhido pelas autoridades fiscais. Tal como acontece com a base de incidência das taxas de amortização, na escolha de método alternativo de depreciação no lugar do método das quotas constantes, levantam-se duas situações que condicionam a sua aplicação. No caso da empresa TRANSPORTES LALGY, LDA., poderia solicitar a adopção de outra taxa de 50%, tomando como base de justificação o pleno funcionamento dos veículos em que a média tem sido de 2 anos. Esta solicitação teria um parecer favorável após aceitação do argumento apresentado às autoridades fiscais. No entanto, levanta-se uma deficiência da legislação aplicável devido à não existência de um dispositivo legal que estabelece os critérios de aceitação das solicitações de género, o que pode levar à uma decisão arbitrária (sem uma regra rígida conhecida a priori) por parte das autoridades fiscais sobre a solicitação efectuada.

O número 4, artigo 29 do CIRPC estabelece: "em relação a cada um do elemento do activo imobilizado deverá ser usado o mesmo método de reintegração e amortização desde a sua entrada em funcionamento até a sua reintegração ou amortização total, transmissão ou inutilização".

Numa situação hipotética em que a empresa não tem uma experiência passada com o activo imobilizado em causa e pelo este facto, reconhecer que o método adoptado não é apropriado para a depreciação do item e para tal desejar a alteração do mesmo. Com base no que está estatuído no artigo citado, a empresa ficará refém desta situação até ao “desreconhecimento” deste activo no final da sua vida útil, tal como acontece actualmente.

5 Conclusão

As amortizações têm um impacto forte sobre a rendibilidade dos investimentos efectuados e sobre o auto-financiamento das empresas. Portanto, as empresas têm à sua disposição uma variedade de métodos de depreciação dos seus activos imobilizados que podem permitir reconhecer custos razoáveis em cada ano económico dependendo do método adoptado e das variáveis consideradas face realidade económica de cada activo imobilizado.

A preocupação de adequar o método de depreciação à realidade económica do activo imobilizado prende-se, em certa medida, com os propósitos de: (i) criar um balanceamento entre os proveitos do período com os custos efectivamente incorridos (dos quais, as amortizações fazem parte) por forma a determinar o desempenho económico, (ii) manter um nível de fluxo de caixa adequado em cada período para assegurar a realização de projectos de substituição dos investimentos no final da sua vida útil e (iii) assegurar que a posição financeira da empresa à data do balanço esteja reflectida de forma mais realista possível.

O estudo levado a cabo para analisar a razoabilidade dos métodos de depreciação aplicados nas empresas de transportes de cargas ou com serviços similares permitiu concluir que:

1. As empresas em Moçambique reportam o desgaste dos veículos para os custos anuais através do método de quotas constantes na base fiscal. A adopção deste método prende-se com pressuposto de adequar as amortizações reconhecidas na empresa às requeridas para fins fiscais. No entanto, esta base não considera a especificidade do tipo de actividade desenvolvida na empresa, grau de exploração nem o desgaste económico sofrido pelos veículos ao longo do exercício.

Por esta base, os métodos de depreciação adoptados pelas empresas de transportes em Moçambique não tomam em consideração nem a distância percorrida nem a carga transportada.

As taxas de depreciação estabelecidas na portaria 20.817 para o sector de transportes rodoviários são bastante genéricas. A abordagem dela constante evidencia apenas o tipo de veículo sem considerar o tipo da carga transportada nem a base a partir da qual se consideram as taxas publicadas como as adequadas para a depreciação.

2. No que diz respeito ao factor crítico considerado significativo no desgaste dos veículos pesados, as empresas divergem na sua forma de apreciação por causa da natureza da actividade desenvolvida. Apesar destas diferenças de factores consideradas como tendo influências significativas no desgaste dos veículos, as empresas convergem no método de depreciação aplicados devido a base de depreciação que está relacionada com necessidade de satisfazer aspectos legais (fiscalidade) no lugar de preservar os objectivos gestão empresarial que culmina na contabilidade (apresentar uma imagem fiel da posição financeira, desempenho económico e dos fluxos de caixa da empresa).

3. Quanto ao custo capitalizável nos veículos pesados, as empresas não deduzem o valor dos pneus com que o veículo é adquirido de maneira que seja reconhecido como custo do ano da sua aquisição ao invés da sua capitalização. Este tratamento do valor dos pneus é influenciado pelos dispositivos legais que não fazem referência a este aspecto particular dos veículos.

4. No que respeita vida útil estimada, a realidade económica (dos activos imobilizados detidos pela empresa) evidencia uma face não concordante com o período da vida útil usado para depreciar os veículos devido a base da sua adopção. Este facto penaliza a própria empresa pois, pela redução das quotas periódicas os impostos sobre os rendimentos periódicos pagos ou devidos aumentam. Como consequência, o auto-financiamento da empresa nos períodos considerados relevantes fica reduzido e, por conseguinte, os investimentos de substituição podem ser postos em causas no momento óptimo³⁴ em que deveriam ocorrer na empresa.

Dada a natureza de actividade desenvolvida pelas empresas e o tipo de imobilizados em análise não foi possível verificar a razoabilidade do método adoptado e as respectivas taxas na depreciação, pois a base da sua adopção não permite reconhecer custos adequados face ao desgaste periódico dos veículos.

6 Recomendações

Face as constatações verificadas ao longo do estudo, existem aspectos que merecem a atenção tanto dos gestores das frotas como do legislador na matéria fiscal.

³⁴ Referente ao *timing dos investimentos*, momento óptimo de se fazer investimento de forma a maximizar o valor da empresa.

1. O sistema de depreciação estabelecido na legislação fiscal não permite que a empresa reconheça custos razoáveis decorrentes do desgaste dos veículos. No entanto, há necessidade das empresas avaliarem a natureza da sua actividade e a realidade económica dos respectivos activos imobilizados detidos para adequar o método a aplicar na sua depreciação para efeitos de gestão interna do seu imobilizado que constitui base da sua actividade. Diferentemente dos objectivos pretendidos pelo legislador, as empresas devem adoptar um sistema de depreciação orientado para seus objectivos no lugar de prosseguir com o que está estatuído nos diversos dispositivos legais.

2. O número 2 do artigo 29 do CIRPC, põe em causa a validade da portaria 20.817, pelo que há necessidade (por parte do legislador) de instituir o diploma complementar específico, referido no artigo 29. O diploma a ser instituído deverá, ao menos, suprir não só as divergências existentes entre os diversos dispositivos legais que retratam a matéria de depreciação dos activos imobilizados mas também colmatar as deficiências apresentadas na portaria ora usada pelas empresas no relacionamento com o fisco;

3. Ao instituir o diploma, o legislador deveria encontrar um equilíbrio entre os objectivos do Estado e os da empresa, de tal forma que a legislação dele resultante possa promover investimentos e desenvolvimento das empresas que constituem a base da economia nacional.

7 Bibliografia

BORGES, A. R, Azevedo e Rodrigues, R.; *Elementos de Contabilidade Geral*. 16ª edição, Lisboa; 1998.

BRIGHAM, Eugene F. & WESTON, J. Fred; *Fundamentos da Administração Financeira*. 10ª edição; Makron Books; 2000.

COSTA, Carlos Baptista da e ALVES, Gabriel Correia; *Contabilidade Financeira*, 3ª edição, Vislis editores, 1999.

Decreto nº 21/2002, Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

FRADES, Carlos Manuel; *Gestão das organizações Públicas e controlo do imobilizado*. 4ª edição, Áreas editoras, 2003.

Depreciation basics, How it's figured; the choices you have;
<http://www.roadstaronline.com/2005/01/072a0501.asp>.

Depreciation: A quick Overview of some Complex Rules;
<http://www.roadstaronline.com/1999/07/9907046.asp>.

Gitman, Lawrence J.; *Principles of Managerial Finance*. Harper & Row Publishers, New York; 1988.

MEIGS, Robert F.; *at all ; Accounting: the basis for business decisions*; 9th edition; McGraw-Hill company,inc. International edition

Norma Internacional de Contabilidade – IAS 12: *Impostos sobre Rendimentos* (revista em 2000)

Norma internacional de contabilidade – IAS 16: *Activos Fixos Tangíveis*, (2004); versão consolidada (aplicável às Demonstrações Financeiras a partir de 01 de Janeiro de 2005).

PEREIRA, J.M Esteves; *Contabilidade Geral – Tomo II.*; 7ª edição; Plátano Editora, Lisboa; 1988

PEREIRA, J.M. Esteves; *Contabilidade Básica – Tomo I*. 10ª edição; Plátano editora, Lisboa; 1991.

Plano Geral de Contabilidade (PGC) em Moçambique, Decreto 36/2006 de 25 de Julho, aprovado pelo conselho de ministros.

Portaria n.º 20.817 de 27 de Janeiro de 1968, *Taxas máximas de reintegração e amortização de elementos activos sujeitos ao deprecimento*.

Trailers and heavy haulage trucks – assessing the effective life correctly;
<http://www.ato.gov.au/businesses/content.asp?doc=/content/68908.htm>.

WOOD, F. and SANGSTER, A.; *Business accounting I*. 9th edition; Prentice Hall; 2002.

8 Anexos

8.1 Anexo 1

FORMULÁRIO PARA RECOLHA DE DADOS JUNTO DAS EMPRESAS DE TRANSPORTES OU COM SERVIÇO DE TRANSPORTES DE CARGAS.

1. Identificação da entidade

Empresa:.....

Tipo de empresa:

Sociedade anónima Sociedade por quota Cooperativa

Capital

Objecto de negócio:.....

Fundação e publicação:

.....

Localização:.....

2. Secção dos Imobilizados

1. *Que tipo de imobilizado a empresa utiliza? (pode incluir outros elementos caso existam)*

Activo Imobilizado	Valor	Propriedade da empresa	Regime de Leasing	Regime de arrendamento ou aluguer
Edifícios				
Meios de transportes				
• Veículos ligeiros				
• Veículos pesados				
Mobiliário e equipamento básico				
Ferramentas e utensílios				
Activo Total da empresa				

Caso de meios de transportes

2.1 Se for da propriedade da empresa

Local de aquisição: Aquisição dentro de país Importação

Custos incorridos na aquisição dos meios de transportes (assinale com "X"):

Tipo de custos na aquisição ou importação	Custo incorrido	Custo capitalizável	Custo não capitalizável
Preço da Factura			
Seguro			
Frete			
Direitos alfandegários			
Honorários dos despachantes			
Outros			

O valor dos pneus é capitalizável? Sim Não

Se sim, qual é a base de sua capitalização?

.....
.....

Qual é a duração média dos pneus?

2.2 Se estiver em regime de leasing

Os activos immobilizados estão registados/reconhecidos no balanço?

Sim Não.....

Se sim, com que valor são registados? (Valor base para seu reconhecimento no balanço)

.....
.....

3. Elementos de depreciação que carecem de estimação

3.1 Valor Residual

1. Há consideração do valor residual na depreciação? Sim..... Não.....

Se sim, qual é a base do seu cálculo?

.....

3.2 Vida útil

1. Qual é a base da vida útil usada para depreciar os veículos pesados?

Base	Sim/Não
Número de Anos de utilização	
Número de anos na base Fiscal	
A carga transportada	
Distância percorrida	
Outra	

2. *Quais os elementos de referência para de selecção desta base de depreciação?*

.....

3. *É feita a revisão da vida útil dos veículos pesados? Sim Não*

Se sim, qual é a periodicidade?

4. *Quem faz a avaliação da vida útil dos veículos*

5. *Utilização média de um veículo pesado (em pleno funcionamento):*

4 anos 5 anos 6 anos 7 anos outra duração

4. Métodos de amortização

Nesta secção pretende-se saber o critério de amortização adoptado para depreciar os veículos pesados na empresa e a sua razoabilidade em relação ao tipo de actividade desenvolvida.

1. *Qual é o factor principal de desgaste dos veículos pesados usados na empresa?*

- a) Rotas de transporte
- b) Carga transportada: Peso da carga..... Natureza da carga
- c) Distância percorrida
- d) Outro factor Qual?

2. *Qual é o método de depreciação usado para os veículos pesados?*

Quotas constantes : Taxa Fiscal Outra Taxa

Quotas Variáveis : Qual?

3. Base de escolha do método:

.....
.....

4. Terá havido alteração do método de depreciação dos veículos pesados na empresa desde a sua existência?

Sim..... Não

Se sim, método inicialmente usado:.....

5. Qual é o método de depreciação usado para os veículos ligeiros?

Quotas constantes: Taxa Fiscal Outra Taxa

Quotas Variáveis Qual?

6. Base de escolha do método:

.....
.....

8.2 Anexo 2

LISTA DAS EMPRESAS QUE RESPONDERAM INQUÉRITO

1. TRANSPORTES LALGY, LDA

Tipo de sociedade: Sociedade por quota

Capital total: 11.058.302,00MT

Peso relativo dos veículos pesados em relação ao activo total: 70%

Objecto de negócio: TRANSPORTE DE CARGA

Fundação e publicação: ABRIL DE 1993

Localização: AV. DA UNIAO AFRICANA CIDADE DA MATOLA-MAPUTO SEDE CHIBUTO

2. CIMPOR BETÃO MOÇAMBIQUE, SARL

Tipo de sociedade: Sociedade anónima

Capital total: 5.000.000,00 MT

Peso relativo dos veículos pesados em relação ao activo total: 42%

Objecto de negócio: Produção e venda de Betão pronto

Fundação e publicação: 1997

Localização: Matola

3. OUTRAS EMPRESA

São duas empresas do sector de transportes, que responderam o formulário na condição de anonimato, razão pela qual não se apresentam os seus nomes. Estas empresas estão vocacionadas no transporte de carga para diversos pontos do país e para alguns países vizinhos, nomeadamente: Africa do Sul, Suazilândia e Zimbabwe.