



A Problemática Contabilística e Fiscal do Reconhecimento dos Ativos Fixos Tangíveis e Mensuração Subsequente – Estudo de Caso de uma Empresa do Setor Industrial

Sandra Patrícia Pereira Viana

Dissertação apresentada ao Instituto Politécnico de Viana do Castelo para obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade e Finanças

Orientada por Prof^a Doutora Marta Alexandra Silva Guerreiro

Esta dissertação inclui as críticas e sugestões feitas pelo Júri

Viana do Castelo, agosto de 2021



**A Problemática Contabilística e Fiscal do Reconhecimento dos Ativos Fixos Tangíveis e
Mensuração Subsequente – Estudo de Caso de uma Empresa do Setor Industrial**

Sandra Patrícia Pereira Viana

Orientada por Profª Doutora Marta Alexandra Silva Guerreiro

Viana do Castelo, agosto de 2021

Resumo

A adaptação dos princípios contabilísticos geralmente aceites às *Internacional Financial Reporting Standards* (IFRS) através da adoção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em 2010, traduziu-se num processo crítico para as empresas. Esta transição de normativo alterou a terminologia, impôs regras mais específicas de reconhecimento e mensuração, as quais diferem substancialmente das regras que vigoraram até 31 de dezembro de 2009 no Plano Oficial de Contabilidade (POC).

Face à relevância que os Ativos Fixos Tangíveis (AFT) apresentam na posição financeira de muitas empresas, e ao período de tempo durante o qual se encontram em funcionamento, a correta mensuração dos mesmos é fundamental para que se apresente informação financeira de qualidade, e que responda aos objetivos preconizados pelo SNC. A Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 7 Ativos Fixos Tangíveis, e a *International Accounting Standards* (IAS) 16 *Property, Plant and Equipment* contêm as regras de reconhecimento inicial dos AFT, assim como as regras de reconhecimento dos custos subsequentes, entre outras.

Nesta dissertação, pretendeu-se analisar a forma como uma empresa do setor industrial na área de energias renováveis efetua o reconhecimento e mensuração dos seus AFT, bem como o tratamento de custos subsequentes, de forma a investigar o cumprimento do normativo contabilístico aplicável. Para atender ao objetivo proposto, este trabalho inclui uma revisão de literatura, na qual é analisada a evolução do tratamento contabilístico e fiscal dos AFT e um estudo empírico baseado num estudo de caso.

Os resultados revelam que as práticas referentes à mensuração dos AFT na empresa não acompanharam a totalidade das alterações contabilísticas introduzidas pelo SNC, continuando a ser influenciadas pelas políticas fiscais. Por último, uma vez que a empresa em estudo não cumpre algumas disposições da NCRF 7, nomeadamente no que respeita a depreciação por componentes e ao desreconhecimento de ativos substituídos em grandes reparações, apresentamos uma proposta de reconhecimento e mensuração de custos subsequentes a ser implementada.

Palavras-Chave: Ativos fixos tangíveis, Custos subsequentes, Depreciações, Vida útil

Abstract

The adaptation of generally accepted accounting principles to *International Financial Reporting Standards* (IFRS) through the adoption of the Accounting Standardization System, in 2010, resulted in a critical process for companies. This transition has changed the terminology, imposed more specific rules for recognition and measurement which differ substantially from the rules in force until 31 December 2009, in Official Accounting Plan.

Given the importance of *Tangible Fixed Assets* (TFA) in the financial position of many companies and the period during which they are in use, their correct measurement is essential for the presentation of quality financial information and to fulfill the objectives of the Accounting Standardization System. The Accounting and Financial Reporting Standard 7 - *Tangible Fixed Assets*, and the International Accounting Standard 16 - *Property, Plant and Equipment* contain the initial recognition rules of TFA, as well as the rules for recognition of subsequent costs.

In this dissertation, the purpose is to analyze how a company in the industrial sector in renewable energy performs the recognition and measurement of its TFA, as well as the treatment of subsequent costs, to investigate the compliance with the applicable accounting standards. To meet this goal, this work includes a literature review, in which the evolution of the TFA accounting and tax treatment is analyzed and an empirical study based on a case study.

The results reveal that the practices related to the measurement of TFA in the company did not follow all the accounting changes introduced by the SNC, continuing to be influenced by the fiscal policies. Finally, because the company under study does not comply with some rules of Accounting and Financial Reporting Standard 7, namely with regard to the depreciation by components and the derecognition of assets replaced in major repairs, we present a proposal for the recognition and measurement of subsequent costs to be implemented.

Keywords: Tangible fixed assets, Subsequent costs, Depreciation, Useful life

Resumen

La adaptación de los principios contables generalmente aceptados a las *Internacional Financial Reporting Standards* (IFRS) mediante la adopción del Sistema de Normalización Contable en 2010 fue un proceso crítico para las empresas. Esta transición de normas cambió la terminología e impuso reglas más específicas de reconocimiento y medición, que difieren sustancialmente de las reglas que estaban en vigor hasta el 31 de diciembre de 2009 en el Plan Oficial de Contabilidad (POC).

Dada la importancia que el Activos Fijos Tangibles (AFT) presenta en la posición financiera de muchas empresas, y el periodo de tiempo durante el cual está en funcionamiento, su correcta medición es esencial para presentar una información financiera de calidad que cumpla con los objetivos recomendados por el SNC. La Norma de Contabilidad e Información Financiera (NCRF) - 7 Activos Fijos Tangibles, y la *International Accounting Standards* (IAS) - 16 *Property, Plant and Equipment* contienen las reglas para el reconocimiento inicial del inmovilizado material, así como las reglas para el reconocimiento de los costes posteriores, entre otras.

En esta disertación, se pretendía analizar la forma en que una empresa del sector industrial en el área de las energías renovables realiza el reconocimiento y la medición de su AFT, así como el tratamiento de los costes posteriores, con el fin de investigar el cumplimiento de las normas contables aplicables. Para cumplir con el objetivo propuesto, este trabajo incluye una revisión bibliográfica, en la que se analiza la evolución del tratamiento contable y fiscal del AFT y un estudio empírico basado en un caso práctico.

Los resultados muestran que las prácticas relativas a la medición de la AFT en la empresa no siguieron todos los cambios contables introducidos por el SNC, continuando la influencia de las políticas fiscales. Por último, dado que la empresa objeto de estudio no cumple con algunas disposiciones de la NCRF 7, en concreto en lo que respecta a la amortización por componentes y a la baja de los activos sustituidos en grandes reparaciones, presentamos una propuesta de reconocimiento y medición de los costes posteriores a aplicar.

Palabras-Clave: Activos fijos tangibles, Costos subsiguientes, Depreciaciones, Vida útil

Agradecimentos

Este espaço é dedicado a todas as pessoas que, direta ou indiretamente, contribuíram para que esta dissertação fosse realizada. Desta forma, deixo apenas algumas palavras de profundo e sincero agradecimento.

Em especial e de forma muito sincera à Professora Doutora Marta Guerreiro, pela sua orientação científica, apoio e disponibilidade constante ao longo de todo o período de trabalho, pelas correções, sugestões e críticas construtivas, potenciadoras de melhoria da qualidade desta dissertação.

À minha família, nomeadamente os meus pais e irmãs, por todo o incentivo que me proporcionam ao longo da vida para atingir os meus objetivos, pelo apoio e motivação nos momentos mais difíceis e nunca desistir apesar das adversidades e obstáculos.

Abreviaturas e Siglas

AFT	Ativo(s) Fixo(s) Tangível(is)
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CRP	Constituição da República Portuguesa
DC	Diretrize(s) Contabilística(s)
DF	Demonstrações Financeiras
DL	Decreto-Lei
DR	Decreto Regulamentar
EC	Estrutura Concetual
IASB	International Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
JV	Justo Valor
NCRF	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
N. °	Número
POC	Plano Oficial de Contabilidade
QE	Quantia Escriturada
QR	Quantia Recuperável
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
TFA	Tangible Fixed Assets
UE	União Europeia

Índice Geral

Resumo	V
Abstract	VII
Resumen	IX
Agradecimentos.....	XI
Abreviaturas e Siglas	XIII
Índice Geral	XV
Índice de Figuras	XVIII
Índice de Tabelas	XVIII
Introdução.....	1
Capítulo 1 – Enquadramento Contabilístico.....	5
1.1 A harmonização contabilística internacional.....	5
1.2 A regulamentação contabilística dos ativos fixos tangíveis	6
1.2.1 A NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis	6
1.2.1.1 Reconhecimento e mensuração no reconhecimento.....	7
1.2.1.1.1 Custos iniciais	9
1.2.1.1.2 Custos subsequentes.....	9
1.2.1.1.3 Ativos fixos tangíveis realizados pela própria entidade	12
1.2.1.2 Mensuração após reconhecimento	12
1.2.1.2.1 Modelo do custo	12
1.2.1.2.2 Modelo da revalorização	13
1.2.1.3 Depreciação	15
1.2.1.4 Vida útil.....	16
1.2.1.5 Valor residual	16
1.2.1.6 Depreciação por componentes	17
1.2.1.7 Quantia depreciable e período de depreciação	18
1.2.1.8 Métodos de depreciação	18
1.2.1.8.1 Método da linha reta.....	19
1.2.1.8.2 Método do saldo decrescente	20
1.2.1.8.3 Método das unidades de produção.....	20
1.2.1.9 Desreconhecimento	21
1.2.2 Imparidade de ativos fixos tangíveis	21

Capítulo 2 – O Tratamento Fiscal dos Ativos Fixos Tangíveis	25
2.1 Os ativos fixos tangíveis e o sistema fiscal português.....	25
2.2 O tratamento fiscal dos ativos fixos tangíveis no âmbito do decreto regulamentar 25/2009	26
2.2.1 Quantia depreciable	27
2.2.2. Vida útil.....	27
2.2.3 Métodos de depreciação	29
2.2.4 Custos subsequentes.....	30
Capítulo 3 - Estudo Empírico	34
3.1 Objetivos do estudo de caso e métodos de investigação	34
3.2 Caracterização da empresa	36
3.3 Resultados das entrevistas	38
3.4 Discussão dos resultados	39
3.4.1 Reconhecimento de custos subsequentes	40
3.4.2 Vida útil e depreciação dos AFT da empresa	40
3.4.3 Método de depreciação.....	41
3.4.4 Outros assuntos	42
3.5 Proposta de reconhecimento das grandes reparações/revisões.....	42
3.5.1 Problemática contabilística.....	42
3.5.1.1 Exemplo prático 1 – Grande revisão com substituição de peças significativas, sem alteração da vida útil.....	41
3.5.1.2 Exemplo prático 2 – Grande reparação com prolongamento da vida útil.....	47
3.5.2 Problemática fiscal	49
Conclusão.....	51
Referências bibliográficas	54
Apêndices.....	58
Apêndice I - Preparação da entrevista	59
Apêndice II - Pedido de autorização para a recolha de dados	60
Apêndice III - Guião da entrevista	62
Questões da Pesquisa	63

Índice de Figuras

Figura 1: Reconhecimento de um Ativo	8
Figura 2: Reconhecimento de Custos Subsequentes	11
Figura 3: Modelo do Custo	13
Figura 4: Modelo da Revalorização	14
Figura 5: Tratamento Contabilístico da Revalorização	15
Figura 6: Substituição de partes de um item do AFT	17
Figura 7: Conceitos Estruturantes da Imparidade	22

Índice de Tabelas

Tabela 1: Detalhes dos entrevistados e das entrevistas.....	35
---	----

Introdução

O desenvolvimento da economia mundial tem vindo acentuar-se com a internacionalização da atividade económica, marcada pelo crescimento do investimento em países estrangeiros.

Com o desenvolvimento da União Europeia (UE), muitas empresas dos Estados-membros passaram a operar a nível europeu, originando maior integração de operações. A procura de investidores a nível global reforçou significativamente a necessidade de demonstrações financeiras (DF) comparáveis. A contabilidade evoluiu para responder às exigências crescentes dos utilizadores da informação financeira, constituindo um sistema de informação fundamental para a tomada de decisão, obedecendo a normas e critérios próprios de registo.

Num esforço no sentido da harmonização contabilística dos seus Estados-membros, a UE começou por emitir diretivas comunitárias e, reconhecendo a insuficiência das mesmas, optou por uma aproximação ao *International Accounting Standards Board* (IASB). A diversidade contabilística existente na UE representava um obstáculo à otimização dos recursos económicos, numa economia globalizada em que as decisões de alocação de recursos se baseiam fundamentalmente na informação contabilística disponível (Santos, 2017).

Consequentemente, na última década, verificaram-se alterações profundas na contabilidade em Portugal. Num primeiro momento, através da adoção, em 2005, das IAS/IFRS emitidas pelo IASB, pelas empresas com valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado, na apresentação das suas contas consolidadas. Num segundo momento, com a introdução do SNC, o qual consistiu na adaptação em Portugal, das normas emanadas pelo IASB, por meio das NCRF (Santos, 2017).

O SNC veio, nesta linha de raciocínio, contribuir para a harmonização internacional e para a qualidade da informação financeira, através de um auxílio à integração das empresas nacionais nos mercados internacionais. Os investidores passaram a poder analisar, avaliar e compreender o relato financeiro de qualquer empresa, em qualquer parte do mundo, devido à harmonização de critérios, mesmos procedimentos e terminologias. Com o SNC, as diferenças que possam existir com outros normativos contabilísticos são atenuadas, suprimidas ou corrigidas, facilitando-se deste modo, os negócios entre empresas de países diferentes.

Este tema tem sido alvo de vários estudos e análises, tendo muitos deles os AFT como objeto de estudo. Uma vez que os AFT são uma matéria permanente e transversal à maioria das empresas, estes têm um elevado impacto na informação financeira apresentada e grande relevância na sua realidade económica. Neste contexto, o adequado reconhecimento e mensuração dos AFT é fundamental para que as DF apresentem uma imagem verdadeira e apropriada da posição

financeira das empresas e dos respetivos resultados, para que os utilizadores da informação financeira possam tomar as suas decisões com base em informação fiável, credível e comparável.

A problemática dos AFT tem também implicações a nível fiscal, dada a possibilidade de surgirem divergências entre o tratamento contabilístico e o tratamento fiscal (Semedo, 2015). Assim sendo, torna-se importante conhecer quais as reais práticas das empresas face às alterações introduzidas pelo SNC.

No que se refere à depreciação dos AFT existem, desde há muitos anos, regras bastante específicas em sede fiscal com a definição clara de períodos máximos e mínimos de vida útil, os quais têm sido regularmente considerados pelas empresas, mesmo nas situações em que há indicadores de que os ativos têm duração mais prolongada. É muito comum verificar-se nas empresas a existência de ativos totalmente depreciados, mas em perfeita utilização. Esta situação é frequentemente associada a questões de natureza fiscal, ainda que com prejuízo da qualidade da informação financeira (Semedo, 2015). Como consequência, é também importante entender se o novo normativo contabilístico se sobrepõe a uma cultura fortemente influenciada por fatores de natureza fiscal, ou pelo contrário, as empresas ainda não sobrepõem as regras do normativo contabilístico em detrimento dos fatores fiscais.

A realização deste trabalho decorre também do exercício de funções no departamento financeiro da empresa objeto de análise, com responsabilidades na gestão do AFT, e com o consequente envolvimento no respetivo processo de depreciação tendo em consideração o SNC.

Desta forma, este trabalho tem como objeto o estudo da problemática do AFT, com especial relevância na abordagem por componentes em termos de tratamento das depreciações e consequente vida útil, num grupo homogéneo de AFT, aplicando a norma contabilística correspondente, tendo em consideração o impacto fiscal. Consequentemente, a elaboração de uma proposta de contabilização dos custos subsequentes é também objetivo desta dissertação, uma vez que a mesma pode constituir mais uma ferramenta de apoio e esclarecimento sobre esta matéria, principalmente para estudantes, professores e contabilistas certificados.

Este trabalho é composto por três capítulos. No primeiro aborda-se o enquadramento da harmonização contabilística, a adaptação das normas internacionais para o normativo nacional, apresentando-se de forma evolutiva o normativo contabilístico aplicável aos AFT no panorama contabilístico português, mais propriamente a NCRF 7 que trata os AFT ao nível do reconhecimento e mensuração.

Seguidamente, no segundo capítulo, uma vez que não podemos desagregar a contabilidade da fiscalidade, aborda-se o enquadramento do tema no sistema fiscal português, apresentando-se de forma sucinta as regras fiscais relacionadas com os AFT, nomeadamente ao nível do Código do

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) e legislação complementar, ou seja, o Decreto Regulamentar (DR) n.º 25/2009, de 14 de setembro. No terceiro capítulo, realizamos o estudo empírico. Assim, apresentamos os respetivos métodos de investigação, seguidamente é feita uma breve caracterização da empresa em estudo, apresentamos os resultados e procedemos à sua discussão. Encontradas algumas lacunas na contabilização de custos subsequentes, apresentamos uma proposta de reconhecimento das grandes reparações/revisões a implementar na respetiva empresa.

Por fim, apresentamos as principais conclusões relativas ao estudo realizado, as suas limitações, incluindo ideias e linhas de orientação para futuras investigações.

Capítulo 1 – Enquadramento Contabilístico

No presente capítulo começamos por abordar os conceitos relacionados com a harmonização contabilística. Posteriormente, apresentamos o normativo contabilístico aplicável no tratamento de AFT, enunciando a NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis que regula os AFT, e seguidamente, a NCRF 12 – Imparidade de Ativos que regula as imparidades.

1.1 A harmonização contabilística internacional

Em consequência do processo de globalização e internacionalização da economia surgiu uma crescente necessidade de comparação da informação financeira, impulsionando o desenvolvimento da normalização e harmonização internacional da contabilidade, tanto no âmbito empresarial, como público. A convergência das práticas contabilísticas no âmbito internacional tornou-se uma realidade neste início de século, e deve-se ao contexto de globalização dos mercados, de forma que a informação financeira prestada pelas empresas fosse o mais comparável possível (Tavares, 2011). O caminho para atingir esta comparação da informação financeira entre países é conseguido através da harmonização contabilística, sendo esta definida como o processo em que se avança no sentido da diversidade para a comparabilidade global, e como o processo que visa incrementar a compatibilidade das práticas contabilísticas, mediante o estabelecimento de limites ao seu grau de variação.

O processo de harmonização contabilística foi instituído por vários organismos internacionais, tendo dois deles uma atuação decisiva no processo de harmonização contabilística europeu, particularmente em Portugal: a UE, cujas normas têm carácter vinculativo nos Estados-membros; e o IASB, que pela qualidade das suas normas se afirmou internacionalmente.

Portugal acompanhou a evolução da harmonização contabilística internacional destacando três momentos, numa primeira fase pela criação do primeiro POC em 1977 e vigorando até 1989, seguidamente até 2004 ajustando o normativo contabilístico português às Diretivas Comunitárias, bem como pela emissão de Diretrizes Contabilísticas (DC) pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC), e por último de 2005 até 2010 através da obrigatoriedade da aplicação das normas do IASB adotadas pela UE. Mais recentemente, com a publicação do SNC, aprovado através do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho o SNC, tendo entrado em vigor a 1 de janeiro de 2010. Posteriormente, houve várias alterações a esta versão, tendo a mais significativa ocorrido em 2015, com a publicação do Decreto-lei n.º 98/2015, de 2 de junho. O SNC é constituído entre outros elementos, por um conjunto de NCRF elaboradas em sintonia com as normas internacionais do IASB. Desta forma, o SNC veio aproximar o normativo contabilístico português ao normativo existente a nível internacional, colmatando as carências concetuais, nomeadamente ao nível de reconhecimento e mensuração dos AFT, evidenciadas nos planos contabilísticos anteriormente vigentes.

A implementação do SNC em Portugal não representou um corte radical com o POC, que já apresentava alguma aproximação às normas internacionais por via das diretrizes contabilísticas (Semedo, 2015). A necessidade de maior transparência e comparabilidade das DF, provocada principalmente pela globalização dos mercados financeiros, foi o argumento que esteve sempre presente no processo de harmonização contabilística.

Em síntese, a harmonização contabilística foi um dos grandes objetivos do IASB com vista à comparabilidade das DF das empresas a nível internacional. A UE optou pela aproximação ao IASB, sendo as suas normas adotadas em vários Estados-membros, com ou sem modificações. A introdução do SNC em Portugal surge como consequência, de forma a aproximar o normativo contabilístico português ao normativo contabilístico internacional.

O SNC contempla numa só norma, na NCRF 7, as regras contabilísticas relativas aos AFT, sendo complementada com a NCRF 12 no que respeita às imparidades. De seguida, é apresentada uma síntese das principais disposições destas normas.

1.2 A regulamentação contabilística dos ativos fixos tangíveis

1.2.1 A NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis

A NCRF 7 tem por base a IAS 16, sendo que ambas tratam os AFT de forma autónoma, facto que confirma a sua importância em qualquer empresa. Enquanto o POC incluía a denominação de imobilizações corpóreas, o SNC altera a denominação para ativos fixos tangíveis. Esta norma tem como objetivo estabelecer o tratamento contabilístico dado aos diferentes AFT de uma empresa, com vista a que os utilizadores das DF consigam obter proveito da informação constante nas mesmas, sendo estas um instrumento importante no processo de tomada de decisão (NCRF 7, §1).

Os AFT correspondem a todos os bens tangíveis que são detidos por uma entidade para produção ou fornecimento de bens e serviços, para arrendamento a terceiros ou para fins administrativos. Espera-se que estes itens apresentem uma duração de mais de um ano, ou seja, é expectável que os bens transitem entre períodos económicos subsequentes, dado que possuem carácter duradouro.

A norma deve ser aplicada na contabilização dos AFT, exceto quando exista outra norma que se sobreponha e deva ser seguida pela entidade (NCRF 7, §2). Tendo em conta o seu objetivo, torna-se necessário proceder à definição de diversos termos, com vista a evitar a dualidade de interpretações.

Os principais aspetos a considerar na contabilização dos AFT são o seu reconhecimento e mensuração (NCRF 7, §1). A aplicação da NCRF 7 permite conhecer as transações existentes, tanto

no que se refere a abates e alienações, como a aquisições de bens integrantes do AFT. Sendo também registadas as respetivas depreciações, ou seja, a imputação periódica efetuada com o intuito de dar a conhecer o desgaste dos bens. A contabilização dos AFT tem em conta, não só os critérios de reconhecimento dos mesmos, mas também a mensuração e divulgação, sendo estabelecidas diretrizes para tais aspetos.

Devemos também salientar que a imparidade dos AFT é regulada pela NCRF 12 - Imparidades de ativos, que tem por base a IAS 36.

1.2.1.1 Reconhecimento e mensuração no reconhecimento

O reconhecimento de um AFT baseia-se na noção de custo, sendo este a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou de outra retribuição dada para adquirir um ativo no momento de aquisição ou construção, ou quando aplicável, a quantia atribuída a esse ativo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos (NCRF 7, § 6).

Segundo a estrutura concetual (EC) do IASB, um ativo é um recurso controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados, do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros (EC, § 49 (a)), e o seu custo possa ser mensurado fiavelmente (NCRF 7, § 7). *AFT são itens tangíveis que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos e espera-se que sejam usados durante mais do que um período* (NCRF 7, § 6). Os benefícios económicos futuros incorporados num ativo são o potencial de contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa da entidade, e podem fluir para a entidade de diversas maneiras (EC, § 54):

- Usando o ativo isoladamente ou em combinação com outros ativos para produção e venda de bens e serviços;
- Trocando o ativo por outros ativos;
- Usando o ativo para liquidar um passivo;
- Distribuindo o ativo aos proprietários da entidade.

Um item reconhecido como AFT deve ser mensurado pelo seu custo (NCRF 7, §16). O custo de um bem do AFT inclui:

- preço de compra, direitos de importação, impostos não reembolsáveis, após dedução de descontos e abatimentos;
- custos incorridos com o objetivo de colocar o ativo na localização pretendida e apto a operar;
- custos de desmantelamento e remoção do bem, custos de transporte, instalação, montagem, entrega, preparação do local, honorários e teste de funcionamento do item (NCRF 7, §17-18).

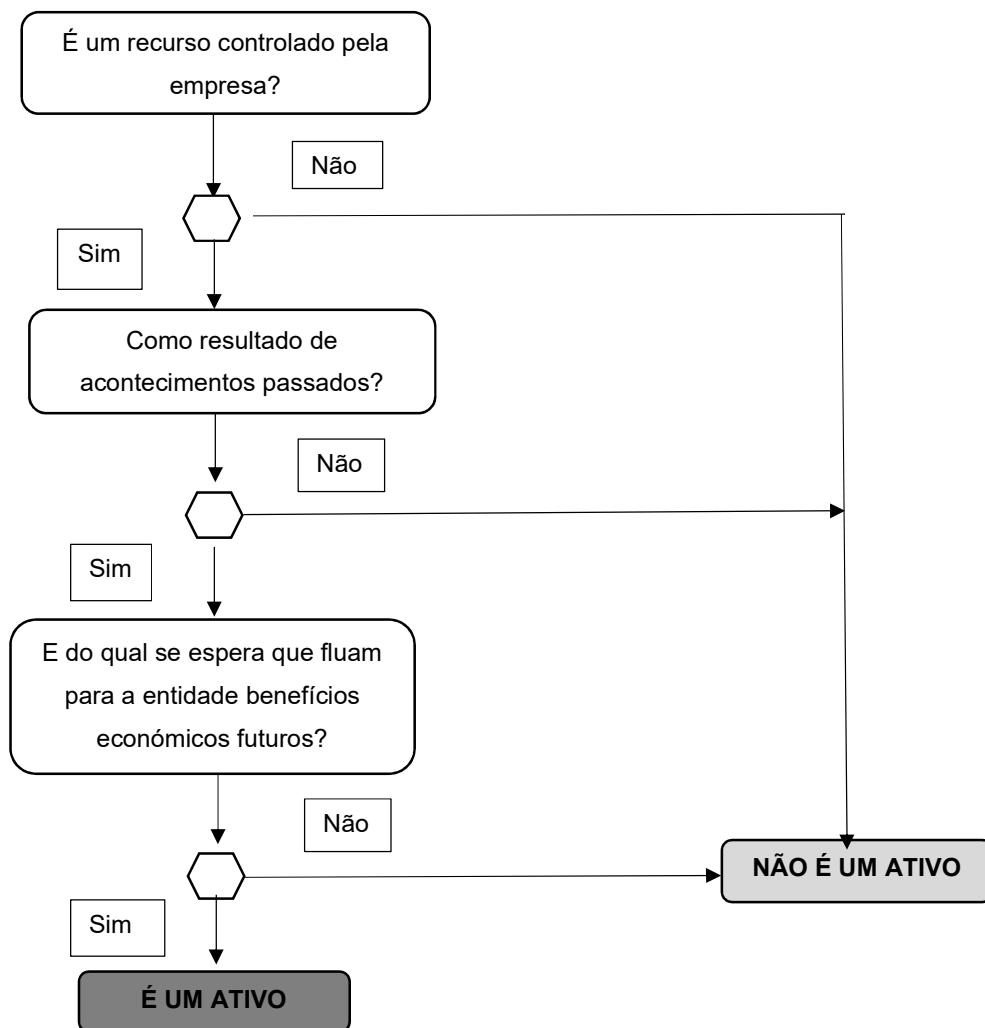
Bandeira, Neto e Sousa (2008) efetuam a comparação entre o SNC e o POC, apresentando diferentes definições de forma comparativa. Assim, enquanto o SNC define que um custo diz

respeito a uma retribuição dada para obter um ativo, o POC não apresenta qualquer definição neste sentido.

De acordo com Grady (2014), os custos realizados em AFT em determinado período apresentam como objetivo a obtenção de benefícios futuros, pelo que torna importante efetuar a periodização dos referidos custos, facto que pode ocorrer através do registo dos mesmos no âmbito do ativo imobilizado.

Segundo Pires & Gomes (2010), pode ser seguida uma árvore de decisão para concluir se o ativo deve ser reconhecido, conforme a Figura 1 a seguir apresentada.

Figura 1: Reconhecimento de um ativo



Fonte: Pires & Gomes (2010:23)

Da análise desta árvore de decisão depreendemos que um ativo só deverá ser reconhecido, se for provável que os benefícios económicos futuros relacionados fluam para a entidade, e o seu custo ou valor possam ser mensurados com fiabilidade.

1.2.1.1.1 Custos iniciais

Os custos iniciais correspondem ao valor necessário para obtenção dos benefícios económicos futuros (NCRF 7, § 12). Correspondem a todos os custos inerentes para colocar o ativo na localização e condição de funcionamento.

A NCRF 7 enfatiza a questão da continuidade e da permanência dos bens no seio da entidade. No entanto não indica a unidade de medida para reconhecimento, tornando-se necessário efetuar juízos de valor ao aplicar os critérios de reconhecimento dos diferentes AFT, consoante as circunstâncias existentes em cada entidade (NCRF 7, § 9) tal como a respetiva atividade. Por outro lado, considera que alguns itens que se tornam insignificantes de forma individual, possam ser contabilizados de forma conjunta. Além dos bens com quantias imateriais, também os bens com menos de três anos de vida útil podem ser considerados desta forma (NCRF 7, § 11).

Os custos relativos à aquisição e construção de um bem, relacionados com melhoramentos relevantes ao nível de instalações, podem ser reconhecidos no âmbito do AFT desde que aumentem a sua vida útil e gerem benefícios económicos futuros, conforme indica a NCRF 7 no § 12.

Hightower (2008) analisa em termos teóricos o que deve ou não ser incluído no âmbito do AFT. A autora defende que apenas deve ser contabilizado no ativo fixo o custo inicial do bem, as despesas de instalação e montagem deste, bem como os testes de ativo que sejam necessários realizar.

1.2.1.1.2 Custos subsequentes

Em relação aos custos subsequentes, estes surgem quando os ativos têm diferentes vidas úteis e diferente capitalização para várias das suas partes (NCRF 7, § 13-15). Os custos com assistências diárias, nomeadamente o custo de mão-de-obra e dos consumíveis, são reconhecidos nos resultados como um gasto do período na rubrica de conservação e reparação, facto que muitas vezes decorre com base em juízos de valor (NCRF 7, §13). Tal como defendem os autores Bandeira et al. (2008), em que os custos com assistência diária como as pequenas reparações devem ser contabilizados como gasto do período em conformidade com o SNC. No POC era estabelecido que os bens que não provocavam o aumento da vida útil deveriam ser registados como gastos do exercício na rubrica relativa às conservações e reparações. Estes autores definem também os custos que não devem ser contabilizados no ativo, sendo exemplo as ações promocionais e os custos com formação.

Por outro lado, os custos relativos a grandes reparações devem ser reconhecidos na quantia escriturada (QE) do AFT, assim como as substituições regulares efetuadas que requerem que a peça substituída seja desreconhecida para posteriormente ser reconhecida a nova peça (NCRF 7, § 14). A NCRF 7 não permite que seja efetuado o reconhecimento da diferença de valor entre os dois itens.

No que se refere a inspeções necessárias, caso haja conhecimento da sua ocorrência futura, estas podem ser reconhecidas logo no momento inicial aquando da aquisição ou construção do bem (NCRF 7, § 15).

Fombrun e Gardberg (2006) analisam a conciliação entre os comportamentos de carácter obrigatório, comportamentos que se espera realizar e as alterações inesperadas nos diferentes países. Assim, de acordo com os autores, torna-se necessário efetuar a conciliação entre o que surge como obrigatório no âmbito das normas internacionais relativamente à contabilização de custos subsequentes de bens do ativo, e aquilo que é esperado tendo em conta a atividade da empresa, o desgaste dos bens e o sentido lógico de cada despesa incorrida. Por outro lado, a referida conciliação aumenta a sua complexidade com as alterações verificadas, como as que resultaram da introdução do SNC, o qual alterou as normas estabelecidas anteriormente pelo POC.

Os custos com manutenção, limpeza e substituição, bem como os custos com reorganização do bem e todas as peças adicionais, segundo Hightower (2008), não devem ser incluídos no ativo mas reconhecidos como custo do exercício. Além destes, também os custos com a análise da oferta existente no mercado devem ser reconhecidos como gasto do período e não constituir o AFT. Para a autora Hightower (2008) as reparações correspondem a custos de funcionamento, pelo que não apresenta sentido contabilístico que as mesmas sejam incorporadas no ativo.

Moreira (2013) define os AFT como os que apresentam carácter de permanência, não se destinando a venda. O autor menciona a necessidade de emitir juízos de valor em diversas situações existentes aquando da contabilização de custos subsequentes, sendo que se considera que nos bens de valor insignificante pode ocorrer a agregação de itens. Os custos subsequentes relativos à melhoria de processos devem ser reconhecidos no AFT ocorrendo o mesmo com a substituição de componentes, embora neste caso deva ocorrer o desreconhecimento da componente substituída. No que se refere à assistência diária, esta deve ser considerada um gasto do período.

Segundo Grady (2014), caso um custo subsequente influencie a vida útil do bem e tendo sido todo contabilizado no período em que ocorreu, o resultado final apresenta-se subestimado, na medida em que os gastos surgem sobrestimados. Desta forma, qualquer decisão tomada acerca da contabilização de um custo relativo aos bens do AFT deve ser devidamente justificada, para que não ocorram interpretações incorretas por parte dos investidores. O autor considera que periodicamente deve ser revista a contabilização efetuada no âmbito do ativo, dado que os

pressupostos e justificações apresentadas podem alterar-se por motivos intrínsecos à atividade desenvolvida. Caso exista correção das políticas de contabilização utilizadas, deverá ser justificada adequadamente tal como acontece no reconhecimento inicial do custo subsequente em causa.

Nikolova (2017) efetua um estudo relativamente ao processo de contabilização de custos subsequentes, dado que estes custos podem conduzir ao aumento significativo de qualquer ativo, facto que torna necessário uma análise cuidada desta temática. No caso de empresas com elevados montantes em AFT, como é o caso do setor industrial, transportes ou construção, a contabilização dos custos relativos aos bens do ativo podem apresentar um impacto significativo no resultado líquido das empresas. Para além disto, existem diferentes tipos de situações, tais como reparações, melhorias, reconstrução e modernização, em que cada situação deve ser analisada individualmente. A dificuldade em efetuar a distinção entre os diferentes tipos de situações torna, por vezes, necessário recorrer a peritos especializados nas respetivas áreas para avaliação. Dados os elevados custos que esta situação acarreta, os órgãos de controlo financeiro tomam a decisão de contabilização com base na natureza do custo, na finalidade do mesmo, no efeito obtido e nas disposições legais existentes, embora estas últimas apresentem um carácter geral. Por outro lado, Nikolova (2017) faz referência à diferença entre o critério fiscal e o critério contabilístico, os quais divergem. De acordo com a autora, todos os registos devem ser devidamente comprovados, sendo que o responsável pela contabilização deve seguir a experiência, o bom conhecimento da situação em que ocorreu um custo subsequente e o método de controlo financeiro utilizado pela entidade. Nikolova (2017) apresenta quatro diretrizes no que refere ao controlo financeiro dos custos subsequentes. A primeira diretriz diz respeito às reparações dos AFT, sendo relevante que as despesas sejam apresentadas com fiabilidade. A segunda diretriz refere-se aos custos subsequentes com a melhoria de bens do ativo, sendo que, neste caso, ocorrem melhorias nas estimativas conduzindo à atualização do plano de depreciações inicial. A terceira diretriz refere-se à afetação a uso pessoal de um bem, enquanto a última diretriz faz referência a questões fiscais relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Seguidamente, através da Figura 2, apresentamos a forma de reconhecimento de custos subsequentes ao nível das pequenas e grandes reparações.

Figura 2: Reconhecimento de custos subsequentes



Fonte: Elaboração Própria

De salientar que as grandes reparações englobam reparações e benfeitorias que podem originar um aumento dos benefícios económicos futuros, devem ser capitalizados integrando o valor do bem. As pequenas reparações integram os custos de assistência de um item do AFT e são feitos para restaurar ou manter os benefícios económicos futuros, para um determinado nível de desempenho, sendo os mesmos reconhecidos como gasto, no período em que ocorrem.

1.2.1.1.3 Ativos fixos tangíveis realizados pela própria entidade

O custo de um ativo construído pela própria entidade determina-se utilizando os mesmos princípios quanto a um ativo adquirido. Se uma entidade produzir ativos idênticos para venda, no decurso das suas operações, o custo do ativo é normalmente o mesmo que o custo de construir um ativo para venda (NCRF 7, § 23).

Durante a construção do AFT, quer por terceiros, ou pela própria entidade, podem desenvolver-se operações relacionadas com o ativo, mas não necessárias para a sua localização e colocação em funcionamento. Os rendimentos e gastos relacionados com tais operações devem ser reconhecidos nos resultados, e não afetar o custo do ativo em construção (NCRF 7, § 22).

1.2.1.2 Mensuração após reconhecimento

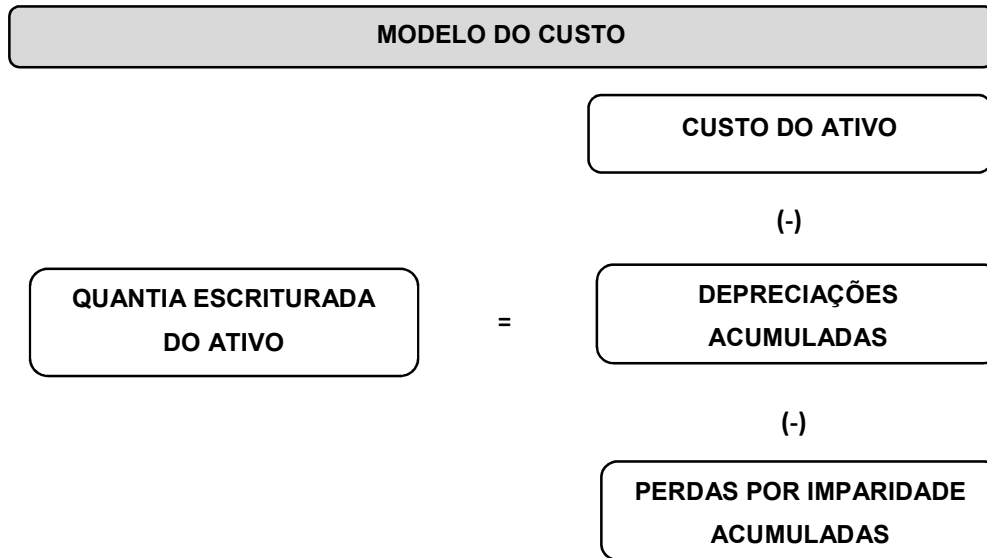
Para a mensuração de um AFT, uma entidade deve escolher a política contabilística mais adequada, sendo que pode optar pelo modelo do custo ou pelo modelo da revalorização (NCRF 7, § 29). A aplicação de um destes modelos a determinado ativo implica a aplicação do mesmo a toda a classe de AFT.

1.2.1.2.1 Modelo do custo

Neste modelo, o valor contabilístico de um item do AFT após o reconhecimento como ativo deve ser reconhecido pela diferença entre a QE, as depreciações acumuladas e perdas por imparidades acumuladas do bem (NCRF 7, § 30).

Tradicionalmente, o modelo de custo é o mais utilizado pelas empresas, sendo aquele que apresenta menor complexidade de tratamento e o que menor subjetividade incorpora na informação financeira, o qual passamos a apresentar através da Figura 3.

Figura 3: Modelo do custo



Fonte: Elaboração Própria

No modelo de custo, o valor contabilístico dos AFT a considerar nas DF será o resultado da diferença apresentada acima.

1.2.1.2.2 Modelo da revalorização

Neste modelo um item deve ser reconhecido pela diferença entre o justo valor (JV) à data da revalorização, as depreciações acumuladas subsequentes e perdas por imparidade acumuladas subsequentes. Caso as empresas optem por este modelo, devem efetuar revalorizações com suficiente regularidade, para assegurar que a QE não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do JV à data do balanço (NCRF 7, § 31).

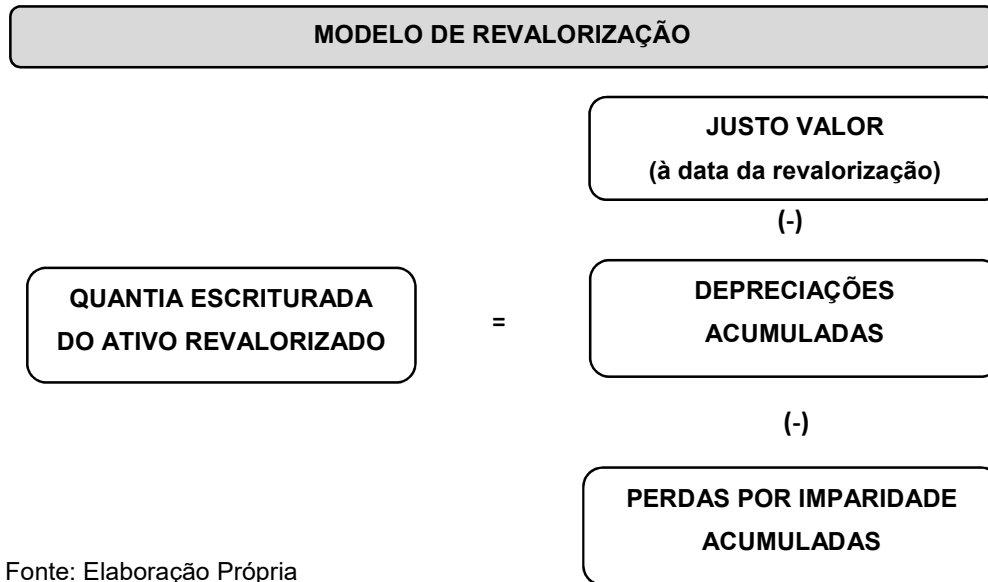
O JV dos AFT pode ser obtido de várias formas (NCRF 7, § 32):

- Para terrenos e edifícios, deverá ser determinado com base em provas obtidas no mercado e com recurso a serviços de avaliadores qualificados e independentes;
- Para instalações e equipamentos é geralmente determinado por avaliação.

Dada a natureza e particularidades do item do AFT, pode não ser possível determinar o JV com base no mercado. Nesta situação pode ser utilizada uma abordagem pelo rendimento ou o custo de reposição depreciado (NCRF 7, § 35).

A seguir descrevemos o modelo de revalorização através da Figura 4.

Figura 4: Modelo de revalorização



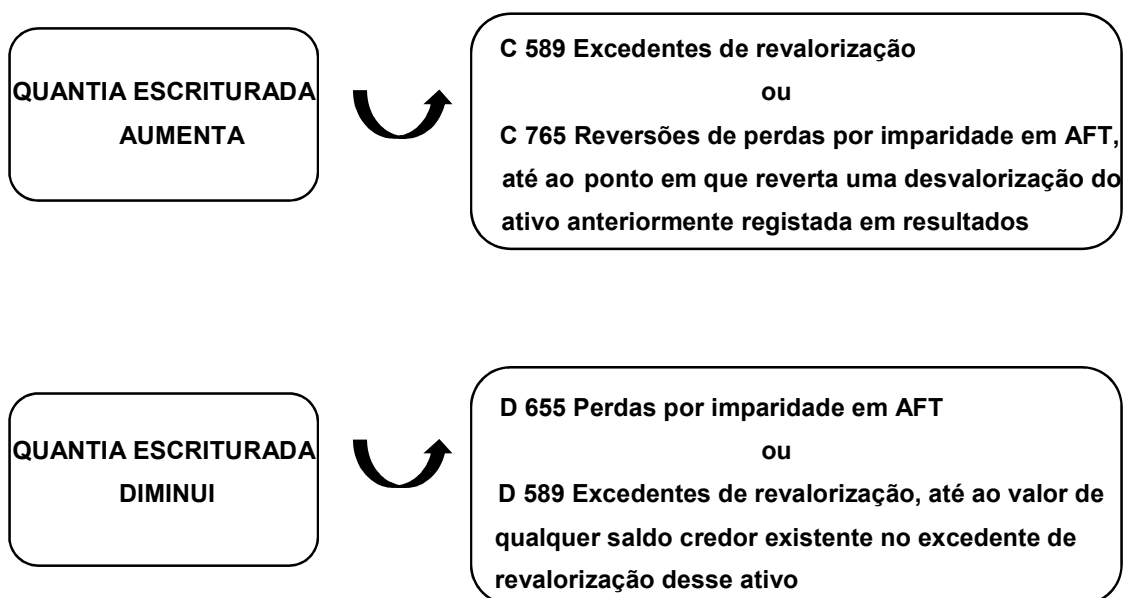
Fonte: Elaboração Própria

Quando se procede à revalorização de um item do AFT, toda a classe à qual pertence devem ser objeto de revalorização (NCRF 7, § 36) a fim de ser evitada a revalorização seletiva de ativos, e o relato de quantias nas DF sejam uma mistura de custos e valores em datas diferentes (NCRF 7, § 38). A frequência das revalorizações de uma classe de ativos, que se encontre mensurada pelo modelo de revalorização, depende muito da natureza e das especificidades dos AFT que se encontram a ser revalorizados. Sempre que for expectável que o JV de um ativo revalorizado diferir materialmente da sua QE, é exigida uma nova revalorização. De referir que, para itens de AFT em que o seu JV é sensível e volátil, a entidade deve proceder a revalorizações com uma frequência anual. Já os itens que apresentem uma estabilidade ao nível do seu JV, estes podem ser revalorizados apenas a cada três ou cinco anos (NCRF 7, § 34).

A opção entre o modelo de custo e o de revalorização pode implicar efeitos significativos nas DF. No caso do modelo de custo, este irá implicar capitais próprios subavaliados e menores encargos com depreciações. No caso do modelo de revalorização, este irá implicar capitais próprios mais próximos do seu valor real e encargos com depreciações mais elevados (Rodrigues, 2009).

Seguidamente, através da Figura 5, apresentamos o tratamento contabilístico em caso de revalorização.

Figura 5: Tratamento contabilístico da revalorização



Fonte: Guerreiro (2010) (Adaptado)

Quando se procede a uma revalorização de um item de AFT, as depreciações acumuladas à data da revalorização devem ser reexpressas proporcionalmente ou eliminadas contra a QE bruta do ativo. Sempre que ocorre a revalorização e o bem do ativo aumenta o seu valor, tal aumento deve ser creditado no capital próprio da entidade numa conta destinada aos excedentes de revalorização. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de valorização do mesmo ativo previamente reconhecido nos resultados (NCRF 7, § 40). Sempre que se verifiquem diminuições no valor do AFT decorrentes de revalorizações, estas são levadas a capital próprio, até ao montante dos excedentes de revalorização existentes, sendo o remanescente reconhecido como gasto do período (NCRF 7, § 40).

1.2.1.3 Depreciação

O conceito de depreciação do SNC baseia-se no consumo dos benefícios económicos futuros incorporados no ativo que ocorre através do seu uso. O ativo reduz o seu valor devido à diminuição dos benefícios económicos futuros que tem incorporados, e que ocorreu com o seu uso (Guerreiro, 2010).

Segundo a NCRF 7 (§ 6), a *depreciação é a imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil*. A depreciação deve iniciar a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, na localização e condição necessárias para operar na forma pretendida, assim como cessar na data em que o ativo seja classificado como detido para venda, ou seja desreconhecido, das duas a que ocorrer mais cedo (NCRF 7, § 55).

1.2.1.4 Vida útil

Para um correto tratamento contabilístico das depreciações, deve-se ter sempre presente o conceito de vida útil, porque os bens do AFT têm, regra geral, uma vida útil limitada, devendo por isso ser depreciados em função da sua utilização. Segundo a NCRF 7 (§ 6) podemos definir vida útil como:

- O período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso; ou
- O número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo.

Na determinação da estimativa de vida útil de um AFT, fatores como a obsolescência técnica ou comercial, desgaste normal enquanto o ativo permanece ocioso ou a própria política de gestão de ativos da entidade, podem originar uma diminuição dos benefícios económicos futuros que poderiam ter sido obtidos, pelo que para uma melhor estimativa da vida útil, a entidade deve ter em consideração todos os aspetos que entenda pertinentes. O § 56 da NCRF 7, enuncia os seguintes fatores:

- Uso esperado do ativo. O uso é avaliado por referência à capacidade ou produção física esperadas do ativo;
- Desgaste normal esperado, que depende de fatores operacionais, como utilização por turnos, programas de reparação e manutenção, cuidados e manutenção enquanto o ativo estiver ocioso;
- Obsolescência técnica ou comercial, resultante de alterações ou melhoramentos na produção, alteração na procura do mercado para o serviço ou produto derivado do ativo;
- Limites legais na utilização do ativo, tais como as datas de extinção de locações relacionadas com a utilização do ativo;

A vida útil é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. Pode não haver correspondência entre a vida útil e a vida económica do ativo. A vida económica pode ser longa, mas a entidade pode ter uma política de substituição que permita que o ativo permaneça durante um período mais curto. Em conclusão, *a estimativa da vida útil é uma questão de juízo de valor baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes* (NCRF 7, § 57).

1.2.1.5 Valor residual

A NCRF 7 (§ 6) define valor residual como a *quantia estimada que uma entidade obterá correntemente pela alienação de um ativo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o ativo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil*. Este é outro aspeto a ter em consideração, no correto tratamento das depreciações.

A vida útil e o valor residual de um AFT devem ser revistos pelo menos no final de cada período económico, e sempre que as expectativas diferirem das estimativas anteriores, assim como as

alterações devem ser contabilizadas de acordo com a NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros (NCRF 7, § 51).

1.2.1.6 Depreciação por componentes

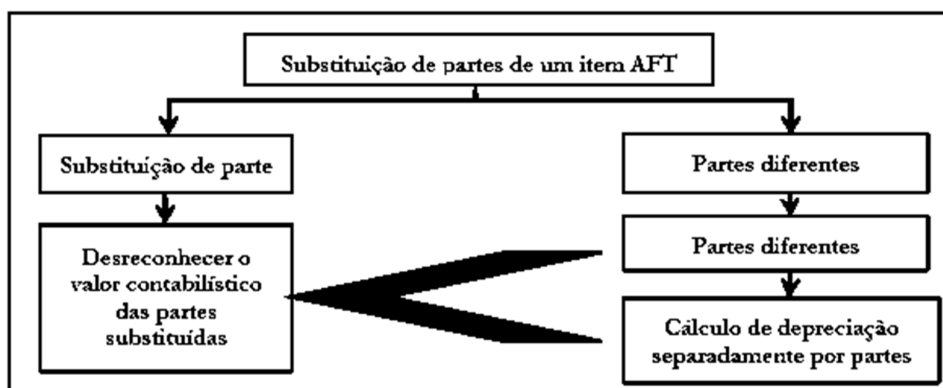
A depreciação por componentes requer sempre bom senso por parte do preparador da informação financeira, devendo ter presente a relação de benefício/custo.

Cada parte de um item do AFT que apresente um *custo significativo em relação ao custo total do ativo deve ser depreciada separadamente* (NCRF 7, § 43). Contudo, caso as diferentes partes significativas possuam a mesma vida útil e utilizem o mesmo método de depreciação, estas podem ser agrupadas e depreciadas de forma conjunta (NCRF 7, § 45). Ainda assim, existe a opção de proceder a esta depreciação de forma individual, pois se as partes tiverem vida útil diferente, as depreciações devem ocorrer separadamente (NCRF 7, § 47).

Faustino (2010) analisa a NCRF 7 enfatizando a questão da mensuração no reconhecimento e as implicações fiscais de todo o processo relativo aos AFT. Em termos práticos, a autora analisa a abordagem por componentes, apresentando exemplos práticos e efetuando o estudo destes exemplos. Em conclusão, a autora refere que nos AFT, cada vez mais se recorre a estimativas ao invés de valores reais, tanto ao nível do reconhecimento dos diferentes componentes, como nas imparidades e na depreciação dos referidos ativos. Assim, considera que o fator mais importante para que todo o processo decorra de forma mais adequada é a formação do pessoal qualificado que procede ao registo, mensuração e divulgação destes ativos. Por outro lado, a autora considera que o Revisor Oficial de Contas desempenha um papel muito importante neste processo, dado que deve analisar detalhadamente as estimativas efetuadas, bem como os métodos de depreciação, a revalorizações efetuadas e a divulgação a que se procede.

De acordo com Gomes e Pires (2015), ao substituímos uma parte de um item do AFT faz com que o mesmo continue sujeito a depreciações, como se pode constatar na Figura 6 abaixo apresentada.

Figura 6: Substituição de partes de um item do AFT



Fonte: Gomes e Pires (2015) (Adaptado)

Da análise deste esquema concluímos que as reparações, a manutenção e substituição de ativos, têm uma dada relevância para manter o nível de benefícios económicos futuros expectáveis. Por isso, consideramos que é sempre necessário as entidades procederem à substituição de, pelo menos parte de um item do AFT, de modo a não permitir quebras nas expectativas futuras.

1.2.1.7 Quantia depreciable e período de depreciação

A quantia depreciable de um ativo é determinada após dedução do seu valor residual. Na prática, é muitas vezes insignificante, sendo imaterial no cálculo da quantia depreciable (NCRF 7, § 53). *O gasto de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que seja incluído na QE de um outro ativo* (NCRF 7, § 48). Regra geral, são reconhecidos em resultados no período em que os mesmos ocorreram. Contudo, quando os benefícios económicos futuros são absorvidos na produção de outros ativos, o gasto de depreciação incorrido constitui parte do custo do outro ativo, e está incluído na sua QE (NCRF 7, § 49). São também considerados gastos do período, na medida em que a quantia depreciable dos bens depende da vida útil estimada (NCRF 7, § 49). No entanto, as expectativas alteram-se e os bens sofrem diversos eventos, facto que torna necessário uma revisão periódica tanto da vida útil estimada como do valor residual considerado para cada bem (NCRF 7, § 51).

1.2.1.8 Métodos de depreciação

Sousa e Moura (2011) analisam os diferentes métodos de depreciação dado que consideram que a definição do método surge como uma componente importante, permitindo a distribuição satisfatória dos custos, qualquer que seja o nível de produção de uma entidade. Independentemente do método de depreciação de um ativo fixo, deve ocorrer a possibilidade de renovação do ativo, conduzindo à possível existência de custos subsequentes. Quando um ativo fixo é revalorizado através da existência de custos subsequentes, a depreciação pode ser reexpressa proporcionalmente com a alteração da QE, ou em alternativa, a depreciação anterior deve ser eliminada dado que se deprecia o novo montante atribuído ao bem. Assim sendo, existe a possibilidade de registos dos custos subsequentes como ativo.

Por outro lado, deve ter-se em conta a divergência entre a componente fiscal e a componente contabilística, uma vez que conduz à dualidade de critério no processo de reconhecimento dos custos subsequentes. A autora faz ainda referência aos custos subsequentes com valor inferior a 1.000,00 €, defendendo que estes devem ser contabilizados como gasto do período, ou em alternativa, caso sejam registados no ativo sejam depreciados num único período.

Quanto às depreciações, Semedo (2015) conclui que 49% das empresas deprecia o ativo tendo em conta o tempo que está disponível para uso e não numa base anual, o que evidencia que a maior parte das empresas privilegia a questão fiscal ao invés do rigor contabilístico. Mais de 96% das empresas recorrem ao método das quotas constantes, e por outro lado apenas 23% das empresas recorrem a um perito externo para avaliar a questão das depreciações. A autora conclui ainda que mais de 70% das empresas não considera o valor residual dos AFT, e quanto à sua depreciação, as taxas consideradas pela Administração Fiscal são conservadoras comparativamente ao tempo de funcionamento dos bens.

A NCRF 7 no § 62, prevê a utilização do método da linha reta, do método do saldo decrescente e do método das unidades de produção, devendo cada entidade selecionar o método que mais se aproxime do modelo esperado, de consumo dos benefícios económicos futuros incorporados no AFT.

1.2.1.8.1 Método da linha reta

Na utilização do método da linha reta ou das quotas constantes, verifica-se *um débito constante durante a vida útil do ativo se o seu valor residual não se alterar* (NCRF 7, § 62). Este método pressupõe que o desgaste do AFT é diretamente proporcional ao tempo, procedendo-se ao reconhecimento do gasto na medida em que o tempo vai decorrendo sobre o período de vida útil estimado.

O gasto anual a reconhecer, obtém-se a partir da divisão do valor do AFT, deduzido do valor residual estimado, pelo número de anos da vida útil estimada. As depreciações do período são obtidas pela seguinte Equação 1.

$$\text{Gasto de Depreciação Periodica} = \frac{\text{Quantia Depreciavel}}{\text{Nº Periodos de Vida Util Estimada}}$$

As principais vantagens deste método são a sua simplicidade e consistência do gasto, fazendo com que o mesmo seja o mais utilizado pelas entidades, considerando também que este é o método regra para efeitos fiscais (nº 1 do artigo 4º do DR n.º 25/2009 de 14 de setembro). Como desvantagem e apesar do valor do gasto ser constante, as despesas de conservação e reparação aumentam com a antiguidade do ativo, provocando gastos muito elevados nos últimos anos da sua vida útil. Nesta ótica, este método pode mostrar-se penalizador, agudizando o seu efeito à medida que o ativo se aproxima do final da sua vida útil.

1.2.1.8.2 Método do saldo decrescente

Este método é também designado por método das quotas degressivas, sendo que a depreciação *resulta num débito decrescente durante a vida útil do AFT* (NCRF 7, § 62). A aplicação deste método origina um gasto de depreciação superior nos primeiros anos de vida útil, verificando-se, na fase final da vida útil do ativo uma diminuição gradual do gasto de depreciação, em função do coeficiente de depreciação aplicado.

Neste método, a depreciação de cada período, é obtida através de uma fração para cada ano da vida útil, em que o denominador é a soma dos algarismos, resultante da soma do número de anos de vida útil do AFT, e o numerador será o número de anos de vida útil remanescente. As depreciações do período são obtidas pela seguinte Equação 2.

$$\text{Gasto Depreciação Periódica} = \text{Quantia Depreciável} \times \frac{\text{Vida Útil Remanescente}}{\text{Soma dos Dígitos}}$$

Traduzem-se, numa sobreavaliação das depreciações dos AFT e numa subvalorização do ativo da entidade, afetando diretamente a verdadeira e apropriada imagem, a fiabilidade e a comparabilidade das DF.

Acrescenta-se que a utilização deste método, pode tornar-se bastante dispendiosa e morosa, requerendo uma elevada alocação de recursos humanos e técnicos, uma vez que exige cálculos mais complexos e uma alteração recorrente das taxas de depreciação aplicadas a cada AFT, sendo por consequência mais suscetível à ocorrência de erros.

1.2.1.8.3 Método das unidades de produção

O método das unidades de produção *resulta num débito baseado no uso ou produção esperada. Este método é aplicado consistentemente de período para período, a menos que ocorra uma alteração no modelo esperado de consumo dos benefícios económicos futuros* (NCRF 7, § 62).

Este método tem por base, as unidades de produção estimadas para a vida útil do ativo, derivando o gasto com a depreciação em função da quantidade de unidades produzidas para um determinado período. O gasto de depreciação anual é apurado pela seguinte Equação 3.

$$\text{Gasto Depreciação Unidade} = \frac{\text{Quantia Depreciável}}{\text{Nº Unidades Atividade Previstas por Vida Útil}}$$

$$\text{Gasto Depreciação Periódica} = \text{Gasto Depreciação Unidade} \times \text{Nº Unidades Atividade Periódica}$$

referido DR, possibilita mediante apresentação de requerimento devidamente fundamentado, a adoção de outros métodos de depreciação não previstos nas alíneas anteriores deste artigo.

As entidades deverão selecionar o método de depreciação que reflita com mais precisão, o modelo esperado de consumo dos benefícios económicos futuros incorporados nos AFT (NCRF 7, § 62).

1.2.1.9 Desreconhecimento

De acordo com a NCRF 7, a QE de um bem do AFT deve ser desreconhecida quando ocorre a alienação do bem, quando se espera que já não resultem benefícios económicos futuros com o seu uso ou devido a sinistros e abates (NCRF 7, § 66). Assim, o desreconhecimento do AFT deve ser incluído nos resultados do período (NCRF 7, § 67), com a exceção da mais valia resultante da venda seguida de locação financeira. O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento refere-se à diferença entre os proveitos líquidos, se os houver, e a QE líquida do AFT (NCRF 7, § 70).

Ressalve-se que, quando a entidade procede ao desreconhecimento de um AFT que se encontra a ser depreciado por componentes, a entidade deve proceder ao desreconhecimento de todas as componentes constituintes desse AFT.

O § 69 da NCRF 7 prescreve que, para os AFT em que a entidade reconhece na QE o custo de uma substituição de parte do item, esta deve desreconhecer a QE da parte substituída, independentemente de esta ter sido depreciada ou não separadamente. Caso não seja possível estimar com fiabilidade a QE da parte substituída, a entidade pode usar o custo da substituição como indicação do custo da parte substituída reportada ao momento em que foi adquirida ou construída.

1.2.2 Imparidade de ativos fixos tangíveis

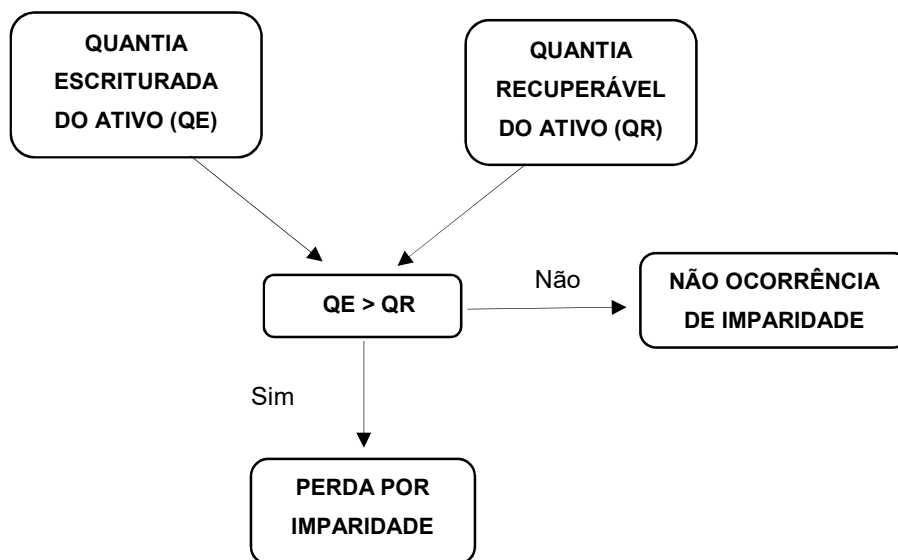
A NCRF 7 remete para a NCRF12 no que respeita ao tratamento contabilístico da imparidade de AFT, sendo definida como uma redução do valor dos ativos provocada por situações não previsíveis, e não consideradas na estimativa do gasto de depreciação periódico. A NCRF 12 explica como uma entidade revê a QE dos seus ativos, como determina a quantia recuperável (QR) de um ativo, e quando reconhece ou reverte o reconhecimento de uma perda por imparidade. Tem como objetivo *assegurar que os ativos não se encontram escriturados por não mais que a sua QR* (NCRF 12, §1).

Para cumprimento do objetivo da norma, uma entidade a cada data de relato, deve avaliar se existe qualquer indicação de que o ativo possa estar em imparidade. Observa-se que, um ativo está em imparidade quando a QE no balanço é superior ao benefício económico futuro, passível de ser gerado pela venda ou uso do ativo. A imparidade constitui assim uma estimativa de redução de valor

dos ativos, assegurando desta forma que as informações divulgadas nas DF proporcionam uma imagem verdadeira e apropriada face à realidade do mercado.

Existem duas definições estruturantes para o tratamento da imparidade, QE e QR, sendo que a imparidade traduz uma perda de valor ocorrendo sempre que a QR seja inferior a QE, num dado momento. Desta forma e através de uma árvore de decisão apresentada na Figura 7, identificamos como reconhecer uma perda por imparidade.

Figura 7: Conceitos estruturantes da imparidade



Fonte: Elaboração Própria

Em conclusão, a QE é a quantia pela qual um ativo é reconhecido, após dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes, e a QR é a quantia mais alta entre o JV de um ativo menos os custos de vender e o seu valor de uso (NCRF 12, § 4).

Em síntese, a importância que os AFT têm na grande maioria das empresas, pelo seu valor, pelas suas especificidades e também pelo seu interesse para os utilizadores da informação financeira, faz com que esta seja uma das áreas que requer especial atenção na sua contabilização, mensuração e divulgação.

Com a introdução do SNC, verificou-se uma mudança substancial na terminologia utilizada, nomeadamente o conceito de depreciação baseado no consumo dos benefícios económicos incorporados no ativo implica, por um lado, a revisão periódica do método de depreciação, da vida

útil e do valor residual e, por outro lado, a adoção de outros métodos de depreciação, além do método das quotas constantes, e dos saldos decrescentes (Semedo, 2015).

Para além destes conceitos, o SNC prevê na NCRF 7 o tratamento contabilístico no que respeita à mensuração subsequente dos AFT, podendo fazer-se pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização, deduzindo depreciações, e perdas por imparidade acumuladas, quando existam (Bandeira et al., 2008).

Capítulo 2 – O Tratamento Fiscal dos Ativos Fixos Tangíveis

Neste capítulo abordamos o sistema fiscal português, apresentando de forma sucinta as regras fiscais relacionadas com os AFT, quer ao nível do CIRC, quer ao nível do DR n.º 25/2009, de 14 de setembro.

2.1 Os ativos fixos tangíveis e o sistema fiscal português

Para podermos contabilizar corretamente os AFT, temos que ter em consideração o que a fiscalidade indica sobre o assunto. Tendo abordado o tratamento contabilístico dos AFT, é também importante analisar o seu tratamento fiscal, dado que a contabilidade está relacionada com a fiscalidade.

De acordo com o artigo n.º 103 da Constituição da República Portuguesa (CRP), o sistema fiscal tem por objetivo a «satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza», recorrendo-se dos impostos para a concretização do seu objetivo.

A Associação Industrial Portuguesa (2016) descreve que, o sistema fiscal é composto por um conjunto de impostos definidos num determinado espaço territorial, com o objetivo de satisfazer as necessidades públicas. No domínio normativo, este sistema baseia-se num conjunto de impostos estaduais e locais, diretos e indiretos. A classificação mais usual desse conjunto é a que tem em conta a natureza económica da base sobre a qual os impostos incidem. A este respeito distinguem-se os impostos sobre o rendimento, os impostos sobre o património e os impostos sobre o consumo.

O CIRC foi aprovado pelo Decreto-lei (DL) n.º 442-B/88, de 30 de novembro, tendo entrado em vigor em 1 de janeiro de 1989. A Associação Industrial Portuguesa (2016) refere que este sistema de tributação do rendimento substituiu o sistema de impostos parcelares, fruto da reforma dos anos 60, a que se sobrepunha um imposto global designado imposto complementar, sendo assim um sistema formalmente de duplo elemento. Com a reforma da tributação do rendimento visou-se a instituição tendencial de um imposto único sobre o rendimento, concretizado através do alargamento das bases de tributação, da moderação das taxas e da estabilidade no nível das receitas, de forma a alcançar a eficiência económica, a realização da justiça social e a simplificação dos deveres tributários.

Com a implementação do POC, e introdução das várias diretrizes contabilísticas (DC), a dependência da contabilidade face à fiscalidade deu lugar a um movimento de convergência, o qual foi reforçado com as alterações introduzidas ao CIRC decorrentes da aprovação do SNC, cuja filosofia e estrutura são muito próximas das IAS/IFRS (Santos, 2017).

Os principais objetivos das empresas são maximizar o lucro e minimizar o pagamento de impostos. Desta forma, a fiscalidade surge como uma condicionante das decisões de gestão, sendo necessária a conciliação de objetivos para com as empresas, tendo sido criados mecanismos, tais como benefícios e incentivos fiscais, para manter o nível da receita fiscal e proporcionar às empresas condições para desenvolverem as suas atividades, sem comprometer a aplicação das normas contabilísticas.

Silva et al. (2006) entendem que existe um problema fiscal que se manifesta em dois aspetos: na aplicação prática dos conceitos contabilísticos que são frequentemente “deformados” pelos fiscais e a observância de pagamentos de impostos superiores aquando da não utilização exata dos critérios fiscais, por exemplo se forem reconhecidas taxas de depreciação superiores àquelas que estão estabelecidas como limite na legislação fiscal.

2.2 O tratamento fiscal dos ativos fixos tangíveis no âmbito do decreto regulamentar 25/2009

Em consequência das alterações introduzidas ao CIRC destinadas a adaptar as regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adoção das IAS/IFRS, nos termos do artigo 3º do Regulamento n.º 1606/2002, de 19 de julho, bem como da aprovação do SNC, verificou-se uma revisão do regime regulamentar das depreciações e amortizações existente, tendo sido aprovado o DR n.º 25/2009, de 14 de setembro. Este DR n.º 25/2009 veio revogar o DR n.º 2/90, de 12 de janeiro, que vigorou até 2009, o qual acolheu as alterações introduzidas no CIRC já no termo do processo conducente à adoção do SNC.

Conforme referido no preâmbulo do DR n.º 25/2009, o mesmo manteve a estrutura e os elementos essenciais orientadores da anterior regulamentação, sendo o objetivo da alteração desta lei fiscal promover uma maior aproximação da lei fiscal à contabilidade, nomeadamente ao nível da terminologia.

Das alterações introduzidas pelo DR n.º 25/2009, destaca-se a dedutibilidade fiscal das depreciações e amortizações que deixou de estar dependente da respetiva contabilização como gasto do período, passando a permitir a aceitação do gasto desde que reconhecido contabilisticamente em períodos anteriores; a inclusão no custo de aquisição ou produção dos custos de empréstimos obtidos, incluindo as diferenças de câmbio a eles associados, para os ativos que demorem mais de um ano a ser produzidos ou construídos; passando a ser admitida a possibilidade de aceitar gastos com depreciações abaixo da taxa mínima, desde que autorizadas pela Autoridade Tributária (AT).

2.2.1 Quantia depreciable

De acordo com a norma, a quantia depreciable é o custo de um ativo após dedução do respetivo valor residual (NCRF 7, §6). Na prática, o valor residual é muitas vezes insignificante, tornando-se imaterial no cálculo da quantia depreciable (NCRF 7, §54).

Do ponto de vista fiscal, o n.º 1 do artigo 2º do DR n.º 25/2009, prescreve que para efeitos de cálculo das quotas máximas de depreciação ou amortização, os elementos do ativo devem ser valorizados pelo custo de aquisição ou de produção, pelo valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal, ou pelo valor de mercado à data do reconhecimento inicial para os bens objeto de avaliação para este efeito, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção, podendo esse valor ser objeto de correção, para efeitos fiscais, quando se considere excedido.

Em conclusão, e como regra do ponto de vista fiscal, a quantia depreciable é determinada com base no modelo do custo desconsiderando o modelo de revalorização. Este facto deve-se ao elevado nível de subjetividade resultante da aplicação do modelo de revalorização.

2.2.2. Vida útil

A vida útil de um elemento do ativo depreciable ou amortizável é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se deprecia ou amortiza totalmente o seu valor, excluído quando for caso disso, o respetivo valor residual, conforme indica o n.º 1 do artigo 3º do DR n.º 25/2009.

A alínea a) do n.º 2 do artigo 3º do DR n.º 25/2009, considera período mínimo de vida útil o que se deduz da quota de depreciação ou amortização que seja fiscalmente aceite nos termos dos n.º 1 e 2 do artigo 5º, enquanto que a alínea b) do n.º 2 do mesmo artigo, considera período máximo de vida útil o que se deduz de quota igual a metade da referida na alínea a). O n.º 3 do artigo 3º exclui da regra da alínea b) do número anterior, as despesas com projetos de desenvolvimento cujo período máximo de vida útil é de cinco anos.

É de realçar que de acordo com a norma contabilística, a estimativa da vida útil é baseada na política de investimento da empresa aplicada em ativos semelhantes, originando vidas úteis fora do âmbito dos limites máximo e mínimo definidos legalmente, que para efeitos fiscais são consideradas como quotas excessivas ou quotas perdidas.

De acordo com as alíneas c) e d) do n.º 1 do artigo 34º do CIRC, não são aceites como gasto fiscal as depreciações e amortizações que excedam o período máximo de vida útil estabelecido, com exceção das situações justificadas e aceites pela AT. Contabilisticamente, quando a vida útil estimada para um ativo for superior à vida útil definida pelas tabelas anexas do DR n.º 25/2009, estamos perante a existência de quotas perdidas aquando do registo contabilístico efetuado nos

períodos após a vida útil máxima prevista na tabela. Especificamente, o n.º 5 do artigo 3º do DR n.º 25/2009 prevê que sendo as taxas de depreciação praticadas menores do que as mínimas das tabelas, não são aceites como gastos para efeitos fiscais as depreciações ou amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos devidamente justificados e aceites pela AT. Assim, como não houve lugar ao reconhecimento contabilístico da depreciação no ano em que a mesma era aceite fiscalmente por um valor superior, o diferencial da depreciação registada nesses períodos não é considerado para efeitos fiscais, sendo apenas possível a sua dedutibilidade posterior nos casos justificados e aceites pela AT.

Pelo contrário, ocorrem quotas excessivas quando a empresa determina uma vida útil menor do que a prevista nas tabelas anexas ao DR n.º 25/2009. Assim, se depreciar num período menor do que o previsto, as taxas de depreciação praticadas são maiores do que o máximo das tabelas, aplicando-se o n.º 3 do artigo 9º do DR n.º 25/2009. O n.º 3 do artigo 9º prevê a aplicação do regime previsto no n.º 1 do mesmo artigo para os bens de desgaste rápido, desde que seja devidamente justificado e respeitado o limiar máximo estabelecido na alínea b) do n.º 1, dependendo ainda de autorização da AT, a qual deve ser solicitada até ao termo do primeiro período de tributação no qual o sujeito passivo pretenda aplicar aquele regime, através de requerimento, indicando as quotas de depreciação a praticar e as razões que as justificam. Assim, nos períodos em que é praticada a quota excessiva, a parte excessiva do gasto com depreciação não é aceite nesse exercício fiscal. Todavia, o excesso pode ser deduzido em termos fiscais nos períodos seguintes, uma vez que já se verificou o seu reconhecimento contabilístico, nos termos atrás referidos.

Relativamente às grandes reparações e beneficiações, em termos fiscais, tal como indica a alínea a) do n.º 5 do artigo 5º do DR n.º 25/2009, de 14 de setembro, para efeitos de depreciação ou amortização, consideram-se grandes reparações e beneficiações aquelas que aumentam o valor ou a duração provável dos elementos a que respeitam. De acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 5º do DR n.º 25/2009, no que respeita a ajustamentos da vida útil decorrente de grandes reparações, verificamos que as taxas de depreciação ou amortização são calculadas com base no correspondente período de utilidade esperada, o qual pode ser corrigido sempre que seja considerado inferior ao que, na realidade, deveria ter sido estimado. Os gastos acrescidos que daí decorrem devem, no final do ano, ser incluídos no mapa de depreciações e amortizações correspondente no Modelo 32, o qual contempla informação relacionada com os valores das grandes reparações e beneficiações, pois postula que estes não devem ser englobados nos valores de aquisição dos elementos a que respeitam, mas sim englobados em linha diferente a seguir ao bem a que reportam.

O Modelo 32 é constituído por uma série de componentes, cujo preenchimento deve ir ao encontro do disposto nos artigos 29º a 34º do CIRC, aprovado pelo DL n.º 442 -B/88, de 30 de novembro, bem como do regime das depreciações e amortizações, aprovado pelo DR n.º 25/2009, de 14 de setembro, destinado à determinação dos limites legais e ao controlo das depreciações dos AFT, de

propriedades de investimento e dos ativos biológicos não consumíveis, assim como das amortizações de ativos intangíveis. No preenchimento das várias colunas que compõe o respetivo mapa, destacamos a coluna 7, onde deve ser registado o número de anos de utilidade esperada dos ativos, que diz respeito ao tempo (em anos) estimado dos bens, cujas depreciações ou amortizações são determinadas atendendo a tal estimativa, nomeadamente os bens em estado de uso e as grandes reparações e beneficiações (n.º 2 a 5 do artigo 5º do DR n.º 25/2009).

Salienta-se que, na possibilidade de opção por taxas diferentes das taxas legais, ambas as situações dão origem a impostos diferidos, mas como nenhuma se verifica na empresa em estudo, não vamos aprofundar esta temática.

Em conclusão, as empresas tendem a utilizar as taxas máximas de depreciação, proporcionando um aumento da sua poupança fiscal, ou adequar as vidas úteis dos seus ativos aos intervalos previstos nas tabelas anexas ao DR n.º 25/2009, de modo a evitar o risco de perda de gasto fiscal, ainda que o gasto reconhecido possa não corresponder ao consumo dos benefícios económicos futuros.

2.2.3 Métodos de depreciação

Conforme previsto no §56 da NCRF 7, a depreciação de um ativo inicia quando este esteja disponível para uso, isto é, quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida. Do ponto de vista fiscal, e de acordo com a alínea a) do n.º 2 do artigo 1º do DR nº 25/2009, as depreciações de AFT são apenas consideradas a partir da entrada em funcionamento ou utilização do ativo.

Desta forma, verificando-se abordagens divergentes entre o âmbito contabilístico e o âmbito fiscal, podem surgir situações em que o AFT encontra-se disponível para uso, mas como ainda não entrou em funcionamento, as depreciações reconhecidas não serão consideradas como gasto fiscal.

A quantia depreciável de um AFT deve ser imputada a gastos numa base sistemática durante a sua vida útil (NCRF 7, §51), devendo para este efeito, utilizar-se o modelo que melhor reflita o consumo dos benefícios económicos futuros. A NCRF 7 admite que, independentemente do método de depreciação utilizado, nomeadamente o da linha reta, saldo decrescente ou unidades de produção, este deve ser aplicado de forma consistente ao longo da vida útil do AFT, exceto se ocorrerem alterações significativas no modelo esperado de consumo dos benefícios económicos futuros, sendo nestes casos expectável a alteração do método de depreciação de forma a refletir o novo modelo.

Em termos fiscais, o nº 1 do artigo 30º do CIRC prevê que o cálculo das depreciações dos ativos faz-se, em regra, pelo método da linha reta, podendo optar-se pelo método do saldo decrescente no caso de ativos adquiridos em estado de novo e que não assumam uma das naturezas legalmente

excluídas, sendo ainda admitido, mediante autorização da AT, a utilização de outros métodos, ou dos mesmos não resulte uma quota anual de depreciação superior à legalmente estabelecida.

Conforme abordado por Santos (2017), a opção pela utilização do método do saldo decrescente, salvo raras exceções, não se encontra associada ao facto de este método ser aquele que melhor se adequa ao modelo de consumo dos benefícios económicos futuros, mas antes por permitir antecipar poupança fiscal. Este método possibilita um reconhecimento de gasto superior nos primeiros anos da vida útil do ativo, mas para que seja possível o efeito anteriormente referido, a empresa tem de proceder ao seu reconhecimento contabilístico, de acordo com as condições prevista no n.º 3 do artigo 1º do DR nº 25/2009.

Realçando novamente o n.º 1 do DR nº 25/2009, por regra, o cálculo do valor dos gastos com depreciações deve ser efetuado utilizando o método da linha reta, o que possibilita, no ano de entrada em funcionamento do ativo, a consideração como gasto fiscal da quota anual de depreciação resultante da aplicação das taxas previstas nas tabelas anexas ao referido DR, sendo apenas opcional a sua depreciação por duodécimos. Este procedimento também se aplica, caso a empresa opte pelo método do saldo decrescente.

2.2.4 Custos subsequentes

Uma das principais alterações decorrentes da introdução do SNC foi a inclusão do conceito de abordagem por componentes e a definição das respetivas vidas úteis dos bens, ao contrário do que preconizava o POC onde este conceito não existia.

Sempre que um determinado ativo é composto por um conjunto de componentes que representem um montante significativo face ao montante total do ativo e tenham uma vida útil diferente, a sua contabilização deve ser efetuada por componentes. Esta abordagem implica que, no caso de os componentes terem vidas úteis distintas, a sua depreciação ocorra em função da vida útil estimada para cada um desses componentes (Faustino, 2010).

Para efeitos contabilísticos, é referido no §13 da NCRF 7 que os custos de assistência diária ao ativo não são capitalizáveis, mas sim reconhecidos nos resultados do período em que sejam incorridos. Estes custos de assistência diária são essencialmente custos de mão-de-obra e consumíveis, podendo incluir o custo de pequenas peças e sendo, na maior parte das vezes, para reparação e manutenção do AFT. Perante situações de substituição regular de peças ou componentes, o §14 da NCRF 7 refere que a QE das peças ou componentes de substituição é reconhecida como AFT, se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. No entanto, a QE das peças substituídas deve ser desreconhecida de acordo com as disposições de desreconhecimento da norma, conforme já abordado no ponto 1.2.1.9.

Para efeitos fiscais, o n.º 1 do artigo 14º do DR nº 25/2009 prevê que as peças e componentes de substituição ou de reserva que sejam perfeitamente identificáveis e de utilização exclusiva em AFT, podem ser excecionalmente depreciadas, a partir da data da entrada em funcionamento ou da data da sua aquisição, se posterior, durante o mesmo período da vida útil dos elementos a que se destinam ou, no caso de ser menor, no decurso do respetivo período de vida útil calculado em função do número de anos de utilidade esperada. Não se aplicando esta regra às peças e componentes que aumentem o valor ou a duração esperada dos elementos em que são aplicados, conforme menciona o n.º 2 do mesmo artigo.

Para efeitos de depreciação, o n.º 5 do artigo 5º do DR nº 25/2009 considera grandes reparações e beneficiações as que aumentem o valor ou a duração provável dos elementos a que respeitem. Nestas situações, o n.º 2 do mesmo artigo refere que a taxa de depreciação é calculada com base no período de utilidade esperada, o qual pode ser corrigido quando for inferior ao que deveria ter sido estimado.

Segundo Faustino (2010), no que respeita às implicações fiscais associadas à abordagem por componentes, uma das alterações incorporadas no DR 25/2009 tem a ver com a dedutibilidade fiscal das depreciações, a qual deixa de estar dependente da respetiva contabilização como gasto no mesmo período de tributação, passando a permitir-se que as mesmas sejam também aceites quando tenham sido contabilizadas como gastos nos períodos de tributação anteriores, desde que não excedessem as quotas máximas admitidas. Prevê-se ainda a possibilidade de, mediante autorização da AT, serem praticadas e aceites para efeitos fiscais depreciações inferiores às quotas mínimas que decorram da aplicação das taxas das tabelas anexas ao DR 25/2009. Tal facto significa que, caso a entidade opte por aplicar critérios contabilísticos para o cálculo das depreciações diferentes dos critérios fiscais, não é penalizada fiscalmente, desde que efetue os procedimentos previstos na legislação para o efeito.

Em síntese, as depreciações são um dos principais exemplos da complexa relação entre a contabilidade e fiscalidade. Por isso, o legislador sentiu a obrigação de definir regras autónomas para o reconhecimento fiscal das depreciações distintas das contabilísticas, estabelecendo limites mínimos e máximos no seu quantitativo anual (Semedo, 2015). Guimarães (2000) afirma que os lançamentos contabilísticos, especialmente no que respeita às depreciações e amortizações, são regularmente condicionados por regras fiscais, quantificando-se em primeiro lugar, o efeito fiscal e, com base no mesmo, procede-se ao registo na contabilidade. Refere ainda o facto de contabilidade e fiscalidade terem objetivos distintos, enquanto a contabilidade visa divulgar informação útil à tomada de decisão, a fiscalidade pretende defender os interesses da Administração Fiscal.

O CIRC contem um conjunto de disposições relativas a AFT que devem ser consideradas aquando das opções contabilísticas. A excessiva ligação entre a contabilidade e a fiscalidade é um fator que, por vezes, limita a qualidade das DF em Portugal, dado que continuam a seguir-se critérios fiscais

em detrimento de critérios contabilísticos, podendo apontar-se o regime das depreciações como um dos principais exemplos da referida limitação (Rodrigues, 2014).

Todavia, é de salientar que as taxas das tabelas anexas ao DR n.º 25/2009 permitem respeitar os princípios previstos no SNC sem prejuízo fiscal, desde que sejam solicitadas as devidas autorizações à AT. Adicionalmente, é sempre possível efetuar correções extra contabilísticas com vista ao apuramento do resultado fiscal, não obstante a necessidade de considerar o custo fiscal decorrente.

Capítulo 3 - Estudo Empírico

O presente capítulo apresenta a parte empírica deste estudo, que assentou numa metodologia qualitativa, por meio da qual se aplicou entrevistas semi-estruturadas como a seguir se descreve. Além de se fazer uma breve descrição da empresa em estudo, apresenta-se uma análise descritiva das entrevistas realizadas. Posteriormente, identifica-se a problemática contabilística e a problemática fiscal na respetiva empresa, no que respeita a grandes reparações e depreciação por componentes, para as quais se apresenta uma proposta de contabilização.

3.1 Objetivos do estudo de caso e métodos de investigação

Na presente dissertação é adotado o método de investigação estudo de caso explanatório, dado que se pretende investigar um fenómeno no seu contexto real e explicar a existência de determinadas práticas contabilísticas (Yin, 2015). Mais concretamente, o estudo a realizar tem como objetivo identificar as práticas contabilísticas da empresa em estudo, nomeadamente quais os tipos de ativos que têm reconhecidos custos subsequentes, qual o tratamento contabilístico e fiscal desses ativos e quais as principais dificuldades identificadas pelos intervenientes no processo, associadas ao reconhecimento e mensuração destes ativos. Pretende-se, ainda, à luz da revisão de literatura efetuada, elaborar uma proposta de reconhecimento, mensuração e divulgação dos custos subsequentes.

A fim de levar a cabo o estudo proposto, adotou-se uma abordagem qualitativa, com recurso a entrevistas semi-estruturadas, método que se adequa ao tipo de estudo e aos objetivos esboçados. As entrevistas semi-estruturadas são amplamente usadas na investigação social e humanística (Plummer, 2001), sendo que o seu interesse reside sobretudo na possibilidade de analisar os pontos de vista dos entrevistados, que acabam por ser "mais facilmente expressos numa situação de entrevista relativamente aberta do que numa entrevista estruturada ou num questionário" (Flick, 2005:77).

Neste estudo, partir-se-á daquela que é designada por entrevista de especialistas, que constitui, na verdade, uma forma específica de entrevista semi-estruturada. Nesse formato, o entrevistado é incluído no estudo como o representante de um grupo, e não como caso isolado (Flick, 2005), o que pressupõe um guião de entrevista mais diretivo. A opção por este guião torna-se, também aqui, útil e benéfica, na medida em que impede que a entrevista se perca para assuntos menos relevantes para o estudo.

Quivy e Campenhoudt (1992: 194) salientam que, numa entrevista, "geralmente, o investigador dispõe de uma série de perguntas-guias, relativamente abertas, a propósito das quais é imperativo receber uma informação da parte do entrevistado". No entanto, isto não pressupõe que coloque as questões necessariamente pela ordem em que as anotou, havendo uma certa liberdade neste

aspecto, em função do modo como flui a entrevista, já que o objetivo é deixar que o entrevistado fale abertamente. Ainda assim, o papel do investigador não deixa de ser crucial, pois é da sua responsabilidade encaminhar a conversa para os pontos que considera pertinentes.

De uma forma geral, esta abordagem é usada na condução de estudos que levam à discussão de determinado tema, não apenas sob o ponto de vista das questões "o quê?" e "como?", mas também para enfatizar a questão "porquê?" (Saunders, Lewis & Thornhill, 2009). A utilização de mais do que um método de investigação permite a triangulação da informação, através do cruzamento da informação proveniente de várias fontes (Yin, 2015). Neste sentido, ao longo do processo e da conceção do estudo, a observação e a análise documental foram, também elas, inevitáveis e fundamentais.

A realização das entrevistas teve como objetivo gerar informação sobre a forma como a empresa efetua a contabilização das depreciações de grandes reparações e a estimativa da vida útil dos AFT na empresa. Procurando respeitar as questões de confiabilidade e a validade dos dados, optou-se por seguir os princípios metodológicos apontados por diversos autores relativamente às entrevistas, à sua conceção e operacionalização, nomeadamente Mason (2002), Quivy e Campenhoudt (2005) e Saunders et al. (2009).

Num processo prévio, foram reunidas informações sobre o contexto da organização e sobre as funções de cada entrevistado, no sentido de adequar as questões a esse contexto e de aumentar a credibilidade, bem como de ganhar a confiança dos participantes, mostrando desde logo conhecimento sobre a realidade tratada. Adicionalmente foi fornecida aos participantes uma lista de tópicos da entrevista previamente à realização da mesma, que explicava o contexto da sua elaboração e os seus objetivos. Tal promoveu validade e confiabilidade do método, permitindo que os entrevistados preparassem as informações solicitadas.

A entrevista contém um conjunto de questões divididas em cinco temas: 1) a importância dos AFT na empresa; 2) as depreciações; 3) a avaliação da vida útil dos ativos; 4) o normativo aplicável; e 5) a tomada de decisão no que respeita à contabilização dos AFT na empresa (Apêndice III). Cada um destes temas está subdividido em diversas questões, no sentido de perceber o funcionamento da empresa ao nível do reconhecimento e subsequente mensuração dos AFT.

As entrevistas realizaram-se entre o fim do mês de junho e o início de julho de 2020, mediante a disponibilidade dos participantes. As entrevistas foram, todas elas, gravadas e posteriormente transcritas, no sentido de facilitar o tratamento da informação. No que concerne aos entrevistados, estes exercem cargos que se relacionam com os objetivos do estudo em causa, nomeadamente a forma como são feitas as depreciações e estimada a vida útil dos ativos na empresa em que desempenham as suas funções. Neste sentido, foi entrevistado o responsável de produção (E1); o gestor de ativos (E2), responsável por executar lançamentos contabilísticos ao nível de

reconhecimento e mensuração de todas as classes de ativos fixos; o responsável de manutenção (E3); e o *controller* de gestão (E4), responsável por acompanhar a existência de novos investimentos (ativos tangíveis e intangíveis), bem como por verificar se estão planeados ou não no orçamento anual.

A tabela que se segue apresenta a função de cada entrevistado, a designação adotada no estudo no sentido de garantir o seu anonimato, e a duração de cada entrevista.

Tabela 1: Detalhes dos entrevistados e das entrevistas

Entrevistado	Função exercida na empresa	Género e habilitação académica	Duração da entrevista
E1	Responsável de produção	Masculino Licenciatura Engenharia Eletrotécnica	17 minutos
E2	Gestor de ativos	Feminino Licenciatura Gestão	20 minutos
E3	Responsável de manutenção	Masculino Licenciatura Engenharia Eletrotécnica	18 minutos
E4	<i>Controller</i> de gestão	Feminino Licenciatura Economia e Finanças	21 minutos

Os critérios de seleção dos entrevistados tiveram em consideração os objetivos delineados para a dissertação. Assim, procedeu-se à realização das entrevistas apenas no grupo de colaboradores que exercessem funções relacionadas com os AFT. Nesse sentido, os entrevistados, doravante identificados como E1, E2, E3 e E4, exercem os cargos de responsável de produção, gestão de ativos, responsável de manutenção e *controller* de gestão, respetivamente, conforme referido. Todos eles têm, à partida, funções inerentes aos domínios de produção, manutenção e gestão da empresa, sendo por este motivo os mais adequados e disponíveis para colaborar no estudo.

3.2 Caracterização da empresa

A empresa em estudo, aqui designada por empresa ABC, do setor industrial na área de energias renováveis, considerada a maior construtora de aerogeradores. Com maior representatividade em energia eólica a nível mundial é considerada líder neste setor. Foi fundada em 1984 contando com centros produtivos em seis países diferentes, entre os quais Portugal. A área total de produção perfaz 870.000m², o que eleva a empresa e o seu potencial em termos mundiais.

Os primeiros aerogeradores elaborados pela empresa estavam equipados com sistemas de engrenagem. Contudo, em 1992, deu-se o salto tecnológico definitivo com a construção de um

aerogerador sem este sistema. Inclusivamente, a empresa ABC foi visionária ao criar aerogeradores com a particularidade de produzirem um fluxo de energia quase sem fricção, uma vez que não têm multiplicadores de velocidade, o que se traduz numa maior potência e fiabilidade. Novas gerações de aerogeradores surgem do desenvolvimento contínuo de todos os componentes, e oferecem aos clientes produtos tecnologicamente avançados. A nova geometria da pá do rotor, introduzida em 2004, é um exemplo dessa inovação tecnológica, capaz de provocar um aumento significativo do rendimento, enquanto as emissões acústicas e as cargas que afetam o aerogerador são reduzidas.

Com efeito, a empresa ABC é reconhecida por estabelecer novos padrões de qualidade e inovação nos seus mais de 30 anos de atividade, o que a distingue no setor industrial, nomeadamente no domínio da energia eólica. Tal é também alimentado pelo facto de manter as suas áreas de investigação e desenvolvimento, produção e distribuição em contínua expansão. A empresa assume a responsabilidade de criar conceitos para gerar e fornecer energia renovável sustentável, tendo como objetivo criar soluções sustentáveis que contribuam significativamente para a crescente procura global de energia.

Em Portugal, a empresa ABC foi constituída em finais de 2006 e tem como objeto social o exercício de atividades de construção e exploração de um Projeto Industrial, para atribuição da capacidade de injeção de potência na rede do sistema elétrico de serviço público e pontos de receção associados para energia elétrica produzida em centrais eólicas. A empresa detém atualmente duas unidades de produção, a Fábrica de Pás do Rotor com uma área total de 110.205 m² e a Fábrica de Geradores e Mecatrónica, perfazendo a área total de 123.722 m². Gerida localmente contém cerca de 1.400 empregos diretos, com um volume de negócios superior a 31 milhões de euros. A quota de mercado em termos de turbinas eólicas em Portugal destaca-se em grande escala por máquinas ABC (53,9%), sendo atualmente 12% do consumo de eletricidade fornecido também por turbinas ABC.

Com a nova orientação de negócio e aposta cada vez maior na atividade internacional, em 2018/2019 reestruturou as suas unidades de produção tendo-se tornado o primeiro pólo internacional de produção de pás de rotor, geradores e e-módulos para os novos conversores de energia eólica, nomeadamente os novos modelos E-126, em setembro de 2018, e E-138, em abril 2019. Relativamente à produção final, atualmente 100% do produto acabado destina-se à exportação, estando o mercado nacional assegurado por contratos de manutenção para máquinas já existentes.

Os AFT, objeto deste estudo, representam cerca de 38,5 milhões de euros do Balanço da empresa em Portugal, sendo a rubrica mais significativa do ativo não corrente, correspondendo assim a 99% do total do valor do Balanço.

3.3 Resultados das entrevistas

Uma vez transcritas e analisadas as entrevistas, reúnem-se agora as condições para apresentar os resultados obtidos a partir das respostas dos colaboradores entrevistados. Começamos por inquirir os entrevistados sobre a importância dos AFT na empresa e sobre a complexidade dos procedimentos contabilísticos nesta área. Relativamente ao processo de análise dos ativos que os entrevistados consideram, apresentar maiores dificuldades, a maioria dos entrevistados concorda que é o reconhecimento, ou seja, o processo de decisão relativamente ao reconhecimento como um ativo ou de lançamento como um gasto, o que resulta "da grande diversidade de equipamentos existente e sendo, por vezes, difícil identificar a sua utilização" (E2).

Questionados relativamente a grandes reparações e às informações relevantes a considerar aquando da decisão de capitalizar o valor da reparação ou de a registar como gasto, os entrevistados referiram a importância do papel do responsável do departamento de manutenção, mas também o de outros colaboradores da respetiva área produtiva. Com base nas indicações do departamento de manutenção, é efetivamente este profissional que "faz o enquadramento da situação em termos de reconhecimento, e avalia se se trata de uma grande reparação ou um gasto" (E2).

O entrevistado E4 descreveu o passo que se segue à informação do responsável do departamento de manutenção, informando que, sendo um valor baixo ou irrelevante, não se considera reparação, mas sim manutenção, decidindo-se pelo lançamento numa conta de gasto. Por outro lado, perante um valor elevado ou relevante, considera-se grande reparação, que se capitaliza de acordo com três possibilidades:

1. "Transformar um equipamento existente para ser utilizado na produção de um outro modelo diferente do produto final (por exemplo, produção de outro modelo de pá);
2. Transformar um equipamento para qualquer outra utilização, nos casos em que existe essa possibilidade (por exemplo, adaptação interna de máquinas para outra utilização);
3. Intervenção que altere significativamente a vida útil do equipamento."

Na ausência da informação do departamento de manutenção, decide-se de forma autónoma. O entrevistado E3 confirma esta informação, dizendo que um *upgrade* ou valorização de um equipamento corresponde ao aumento da sua vida útil, tornando-o capitalizado e reconhecido como AFT. Por outro lado, uma reparação ou manutenção é registada como gasto.

No que respeita à avaliação da vida útil dos ativos, a referida empresa age, numa fase inicial, "de acordo com a vida estimada do ativo e com base na informação obtida por parte da pessoa que solicitou a respetiva aquisição" (E2). Posteriormente, é depreciado com base nas taxas fiscais. É referido igualmente que o apoio ao departamento técnico respetivo é solicitado na determinação da

vida útil dos ativos, sendo disponibilizada a informação do tempo aproximado de duração do ativo. Por sua vez, as revisões da vida útil estimada dos ativos, bem como o seu aumento, não são frequentes. Assim, depreende-se que a avaliação da vida útil dos ativos é obtida, segundo os entrevistados, por meio do departamento de gestão de ativos (E2), mas também dos departamentos de manutenção (E3) e controlo de gestão (E4).

No caso das grandes reparações, a avaliação implica o envolvimento dos departamentos de manutenção, controlo de gestão, gestão de ativos e ainda do diretor da fábrica.

De seguida, foi abordado o tema das depreciações. No que concerne aos métodos de depreciação utilizados, a empresa opta sempre pelo mesmo método para todos os tipos de AFT, ou seja, o método da linha reta. Este método foi utilizado desde sempre, não se equacionando a sua alteração ou substituição (E2). Além disso, não é habitual estimar o valor residual para os ativos.

Relativamente ao normativo aplicável na empresa, os entrevistados consideram que o SNC é suficiente para a resolução das situações existentes até à data, mas nem sempre as regras estão expressas da melhor forma, o que torna a sua aplicação dúbia (E2). Em termos de procedimentos contabilísticos, não há o mesmo consenso, uma vez que o E2 diz prevalecer quase sempre as regras fiscais em detrimento das regras contabilísticas, ao passo que o E4 diz utilizar nas tarefas que executa as regras contabilísticas. De salientar que as tarefas do E2 diferem das do E4, sendo que a função de reconhecimento e mensuração são da responsabilidade do E2.

Finalmente, no que respeita às pessoas envolvidas no processo de tomada de decisão relativa à contabilização dos AFT, as decisões de reconhecimento e mensuração dos AFT e das grandes reparações são tomadas pelo membro de gestão de ativos (E2), pelo *controller* de gestão (E4), pelo Contabilista Certificado e demais elementos do departamento financeiro. No entanto, apenas o E4 diz consultar a opinião do Revisor Oficial de Contas sobre o procedimento contabilístico a adotar, nomeadamente “em situações de trabalhos para a própria empresa, e no detalhe de horas internas de trabalho”.

3.4 Discussão dos resultados

Analisando a informação das entrevistas à luz do enquadramento teórico apresentado e do que preconiza a legislação, procurou-se aferir se a empresa cumpre atualmente as especificidades definidas pela norma, na medida em que, quando questionados sobre o processo de depreciação, nenhum dos entrevistados mencionou a depreciação por componentes, o que leva a crer que esse processo não se verifica na empresa.

3.4.1 Reconhecimento de custos subsequentes

Relativamente ao reconhecimento das grandes reparações, o §13 da NCRF 7 indica que, para efeitos contabilísticos os custos de assistência diária ao ativo não são capitalizáveis, mas sim reconhecidos nos resultados do período em que sejam incorridos. Esta regra é considerada e cumprida na empresa. Contudo, em situações de substituição regular de peças ou componentes, a empresa apenas cumpre a norma em parte, uma vez que a QE das peças ou componentes de substituição é reconhecida como AFT, quando os critérios de reconhecimento são cumpridos. No entanto, a QE das peças que são substituídas não é desreconhecida como indica a norma (NCRF 7, § 14). Ou seja, não é efetuado qualquer desreconhecimento de ativos, sendo apenas acrescentado valor à QE, o que não está de acordo com o previsto na NCRF 7.

A informação das entrevistas revela algum conflito de opiniões no que respeita aos procedimentos contabilísticos e à prevalência das regras fiscais ou contabilísticas, uma vez que o entrevistado E2 diz prevalecer quase sempre as regras fiscais em detrimento das regras contabilísticas, enquanto o entrevistado o E4 refere utilizar nas tarefas que executa as regras contabilísticas. Isso pode, conforme avançado previamente, suscitar diferenças de critérios no processo de reconhecimento dos custos subsequentes. De acordo com o que foi apontado na revisão teórica, os custos subsequentes têm, na realidade, um peso importante na avaliação dos ativos. Nikolova (2017) refere a este respeito que os custos podem conduzir ao aumento significativo de qualquer ativo, facto que torna necessária uma análise cuidada desta temática, sobretudo para empresas do setor industrial, como é o caso em estudo, para as quais os custos representam uma importância acrescida no seu resultado líquido. Nikolova (2017) entende que todos os registos devem ser devidamente comprovados, devendo o responsável pela contabilização seguir a experiência, bem como ter um bom conhecimento da situação em que ocorreu um custo subsequente e, claro, do método de controlo financeiro utilizado pela entidade. A autora sugere quatro diretrizes para o controlo financeiro dos custos subsequentes que respeitam às reparações dos AFT e à sua fiabilidade, aos custos subsequentes associados à melhoria de bens do ativo, à afetação a uso pessoal de um bem e às questões fiscais relativas ao IVA.

3.4.2 Vida útil e depreciação dos AFT da empresa

Analisando a forma como é feita a estimativa da vida útil dos ativos na empresa, e apesar de ser uma questão de juízo de valor baseado na experiência da entidade, a vida útil deve ser definida de acordo com a utilidade esperada do ativo para a empresa, podendo diferir da sua vida económica, e devendo ser estimada com base na política de investimento adotada em ativos semelhantes (NCRF 7, § 58). Neste aspeto, parece não haver consonância entre aquilo que é previsto pela norma e o que a empresa pratica, uma vez que a empresa utiliza as taxas fiscais indicadas no DR nº 25/2009, de 14 de setembro.

Com efeito, para poder definir qual a taxa a utilizar, o E2 (gestor de ativos) consulta os técnicos (E1 e E3), a fim de obter a vida útil esperada de determinado ativo e, posteriormente, enquadrar numa taxa fiscal que corresponda a essa vida útil esperada. Concluindo, a vida útil é estimada com base nas taxas fiscais de acordo com o DR nº 25/2009, após o parecer dos técnicos quanto à vida útil esperada (real) para cada equipamento. Ora, percebe-se que a vida estimada do ativo é calculada de acordo com a informação obtida por parte da pessoa que solicitou a aquisição e, posteriormente, depreciado com base nas taxas fiscais, com apoio do respetivo departamento técnico, não havendo lugar a revisões, já que a vida útil do AFT mesmo que haja uma grande reparação, tendencialmente mantém-se, segundo aponta o entrevistado E2. Neste caso, avaliação implica o envolvimento dos departamentos de manutenção, controlo de gestão e gestão de ativos e inclusive do diretor da fábrica.

Este procedimento não cumpre o indicado na NCRF 7 (§51), que estabelece que as empresas devem rever a respetiva vida útil dos ativos no final de cada período, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores. De acordo com o que os participantes relatam, a empresa não faz estas revisões, o que significa que a regra não é aplicada. Este potencial incumprimento deve-se ao elevado número e diversidade de ativos que constituem os AFT da empresa, o que provocaria encargos elevados resultantes de uma avaliação anual dos AFT que eventualmente tivessem alterado as suas vidas úteis.

Relativamente à depreciação específica das grandes reparações, conforme referido anteriormente, a depreciação por componentes deve obedecer a uma série de fatores, dependendo do custo de aquisição, da vida útil e do método de depreciação (NCRF 7). Mais especificamente, a NCRF estabelece que cada parte de um item do AFT que apresente um custo significativo em relação ao custo total do ativo deve ser depreciada separadamente (NCRF 7, § 44). No entanto, a empresa em estudo não leva em consideração esta regra na depreciação das grandes reparações dos seus ativos na medida em que estas são depreciadas até ao final da vida útil original do AFT que teve a grande reparação.

Adicionalmente, a vida útil das grandes reparações é determinada com base nas regras fiscais, por aplicação das taxas das tabelas anexas ao DR nº 25/2009, conforme anteriormente descrito, prevalecendo critérios fiscais sobre os critérios económicos.

3.4.3 Método de depreciação

Verifica-se que esta empresa opta sempre pelo mesmo método, o método de linha reta, de uma forma consistente ao longo da vida útil dos AFT, numa base de duodécimos, não equacionando a sua alteração ou substituição. Considerando que o método de depreciação deve ser revisto quando ocorra alguma alteração significativa no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos do AFT (NCRF 7, §61), constatou-se que a empresa não efetua uma análise regular às

alterações ocorridas no tipo de utilização dos AFT que possa conduzir a uma alteração de método de depreciação. Uma vez mais, a complexidade e o elevado número de AFT pode justificar a inexistência desta prática.

3.4.4 Outros assuntos

Com base na informação de E2, a empresa segue o normativo ao iniciar o processo a partir do momento em que o ativo está disponível para uso, e ao cessar na data em que é classificado como detido para venda (NCRF 7, §55). As mais ou menos valias resultantes da alienação ou da retirada dos AFT são determinadas pela diferença entre o preço de venda e a QE na data de alienação/retirada, sendo divulgadas na demonstração dos resultados como "Outros rendimentos" ou "Outros gastos".

3.5 Proposta de reconhecimento das grandes reparações/revisões

3.5.1 Problemática contabilística

De acordo com o exposto, constatámos que a empresa em estudo não cumpre algumas disposições da NCRF 7, sendo de salientar a depreciação por componentes e o desreconhecimento de ativos substituídos em grandes reparações. Após análise, concluímos que as situações mais frequentes são as grandes reparações sem alteração da vida útil.

Neste sentido, e para colmatar este incumprimento, analisamos os custos de um ativo da empresa que sofreu uma grande reparação e apresentamos uma proposta de reconhecimento e mensuração a ser implementada, de acordo com os exemplos expostos. Conforme já mencionado, e apesar de serem mais frequentes situações de grandes reparações sem alteração da vida útil, consideramos também situações de grandes reparações que impliquem o prolongamento da vida útil, caso estas surjam futuramente na empresa, para que esta possa reconhecer convenientemente os seus ativos.

3.5.1.1 Exemplo prático 1 – Grande revisão com substituição de peças significativas, sem alteração da vida útil

Caso: A empresa adquiriu um dispositivo de transporte de longarinas para o modelo de pá E126 em junho/2018, por 56.000,00 €, com uma vida útil estimada de 8 anos. Supondo que no planeamento de produção se estimou que, a cada dois anos, este dispositivo será utilizado para um modelo diferente de pá, tal implica uma revisão de dois em dois anos de forma a ser adaptado ao respetivo modelo. À data da aquisição, o custo de transformar o dispositivo ascende a 10.000,00 €. Em junho/2020 foi efetuada a primeira grande revisão, com a substituição de peças, cujo custo

ascendeu a 20.000,00€. De salientar que a empresa calcula o valor das depreciações por duodécimos.

- **Na aquisição**

Descrição	Débito	Crédito
433 - Ativos fixos tangíveis - Equipamento básico	56.000,00 €	
2432 - Imposto sobre o valor acrescentado - IVA - Dedutível	12.880,00 €	
2711 - Outras contas a receber e apagar - Fornecedores de investimentos – contas gerais		68.880,00 €

Valor anual das depreciações a realizar de junho de 2018 até maio de 2020 =

$$= (56.000,00 \text{ €} - 10.000,00 \text{ €}) / 8 + (10.000,00 \text{ €} / 2) = 5.750,00 \text{ €} + 5.000,00 \text{ €} = 10.750,00 \text{ €}$$

- **Na depreciação anual de 2018**

$$\text{Em 2018} = 10.750,00 \text{ €} \times \frac{7}{12} = 6.270,83 \text{ €}$$

Descrição	Débito	Crédito
642 - Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	6.270,83 €	
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas		6.270,83 €

- **Na depreciação anual de 2019**

$$\text{Em 2019} = 10.750,00 \text{ €}$$

Descrição	Débito	Crédito
642 - Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	10.750,00 €	
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas		10.750,00 €

- **Na depreciação anual de 2020, relativa ao período até à substituição das peças**

$$\text{Em 2020} = 10.750,00 \text{ €} \times \frac{5}{12} = 4.479,17 \text{ €}$$

Descrição	Débito	Crédito
642 - Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	4.479,17 €	
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas		4.479,17 €

- **Lançamentos a efetuar em junho de 2020, aquando da revisão e substituição das peças**

- Desreconhecer o valor das peças

Descrição	Débito	Crédito
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas	10.000,00 €	
433 - Ativos fixos tangíveis - Equipamento básico		10.000,00 €

- Pela inclusão no dispositivo das peças substituídas

Descrição	Débito	Crédito
433 - Ativos fixos tangíveis - Equipamento básico	20.000,00 €	
2432 - Imposto sobre o valor acrescentado - IVA - Dedutível	4.600,00 €	
2711 - Outras contas a receber e apagar - Fornecedores de investimentos – contas gerais		24.600,00 €

Valor anual das depreciações a realizar de junho de 2020 até maio de 2022 =

$$= (56.000,00 \text{ €} - 10.000,00 \text{ €}) / 8 + (20.000,00 \text{ €} / 2) = 5.750,00 \text{ €} + 10.000 \text{ €} = 15.750,00 \text{ €}$$

- **Na depreciação anual de 2020, relativa ao período após inclusão das peças substituídas**

$$\text{Em 2020} = 15.750,00 \text{ €} \times \frac{7}{12} = 9.187,50 \text{ €}$$

Descrição	Débito	Crédito
642 - Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	9.187,50 €	
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas		9.187,50 €

- **Na depreciação anual de 2021**

$$\text{Em 2021} = 15.750,00 \text{ €}$$

Descrição	Débito	Crédito
642 - Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	15.750,00 €	
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas		15.750,00 €

- **Na depreciação anual de 2022, relativa ao período até à substituição das peças**

$$\text{Em 2022} = 15.750,00 \text{ €} \times \frac{5}{12} = 6.562,50 \text{ €}$$

Descrição	Débito	Crédito
642 - Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	6.562,50 €	
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas		6.562,50 €

- **Lançamentos a efetuar em junho de 2022, aquando da revisão e substituição das peças**

- Desreconhecer o valor das peças

Descrição	Débito	Crédito
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas	20.000,00 €	
433 - Ativos fixos tangíveis - Equipamento básico		20.000,00 €

- Pela inclusão no dispositivo das peças substituídas

Descrição	Débito	Crédito
433 - Ativos fixos tangíveis - Equipamento básico	40.000,00 €	
2432 - Imposto sobre o valor acrescentado - IVA - Dedutível	9.200,00 €	
2711 - Outras contas a receber e apagar - Fornecedores de investimentos – contas gerais		49.200,00 €

Valor anual das depreciações a realizar de junho de 2022 até maio de 2024 =

$$= (56.000,00 \text{ €} - 10.000,00 \text{ €}) / 8 + (40.000,00 \text{ €} / 2) = 5.750,00 \text{ €} + 20.000 \text{ €} = 25.750,00 \text{ €}$$

- **Na depreciação anual de 2022, relativa ao período após inclusão das peças substituídas**

$$\text{Em 2022} = 25.750,00 \text{ €} \times \frac{7}{12} = 15.020,83 \text{ €}$$

Descrição	Débito	Crédito
642 - Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	15.020,83 €	
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas		15.020,83 €

- **Na depreciação anual de 2023**

$$\text{Em 2023} = 25.750,00 \text{ €}$$

Descrição	Débito	Crédito
642 - Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	25.750,00 €	
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas		25.750,00 €

- **Na depreciação anual de 2024, relativa ao período até à substituição das peças**

$$\text{Em 2024} = 25.750,00 \text{ €} \times \frac{5}{12} = 10.729,17 \text{ €}$$

Descrição	Débito	Crédito
642 - Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	10.729,17 €	
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas		10.729,17 €

- **Lançamentos a efetuar em junho de 2024, aquando da revisão e substituição das peças**

- Desreconhecer o valor das peças

Descrição	Débito	Crédito
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas	40.000,00 €	
433 - Ativos fixos tangíveis - Equipamento básico		40.000,00 €

- Pela inclusão no dispositivo das peças substituídas

Descrição	Débito	Crédito
433 - Ativos fixos tangíveis - Equipamento básico	60.000,00 €	
2432 - Imposto sobre o valor acrescentado - IVA - Dedutível	13.800,00 €	
2711 - Outras contas a receber e apagar - Fornecedores de investimentos – contas gerais		73.800,00 €

Valor anual das depreciações a realizar de junho de 2024 até maio de 2026 =

$$= (56.000,00 \text{ €} - 10.000,00 \text{ €}) / 8 + (60.000,00 \text{ €} / 2) = 5.750,00 \text{ €} + 30.000 \text{ €} = 35.750,00 \text{ €}$$

- **Na depreciação anual de 2024, relativa ao período após inclusão das peças substituídas**

$$\text{Em 2024} = 35.750,00 \text{ €} \times \frac{7}{12} = 20.854,17 \text{ €}$$

Descrição	Débito	Crédito
642 - Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	20.854,17 €	
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas		20.854,17 €

- **Na depreciação anual de 2025**

$$\text{Em 2025} = 35.750,00 \text{ €}$$

Descrição	Débito	Crédito
642 - Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	35.750,00 €	
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas		35.750,00 €

- **Na depreciação anual de 2026**

$$\text{Em 2026} = 35.750,00 \text{ €} \times \frac{5}{12} = 14.895,83 \text{ €}$$

Descrição	Débito	Crédito
642 - Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	14.895,83 €	
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas		14.895,83 €

3.5.1.2 Exemplo prático 2 – Grande reparação com prolongamento da vida útil

Caso: A empresa adquiriu um dispositivo de transporte de longarinas para o modelo de pá E126 em junho de 2018, por 56.000,00 €, com uma vida útil estimada de 8 anos (até maio de 2026). Este dispositivo beneficiou de uma grande reparação em agosto de 2019, no valor de 13.000,00 €, na qual foi adaptado para transporte do modelo de pá E138. Devido à grande reparação, a vida útil estimada deste equipamento, que terminaria em maio de 2026, é prolongada por um ano e dois meses, prevendo-se que o equipamento seja utilizado até julho de 2027. De salientar que a empresa calcula o valor das depreciações por duodécimos.

- **Na aquisição**

Descrição	Débito	Crédito
433 - Ativos fixos tangíveis - Equipamento básico	56.000,00 €	
2432 - Imposto sobre o valor acrescentado - IVA - Dedutível	12.880,00 €	
2711 - Outras contas a receber e apagar - Fornecedores de investimentos – contas gerais		68.880,00 €

Valor anual das depreciações a realizar = 56.000,00 € / 8 = 7.000,00 €

Valor do duodécimo = 7.000,00 € / 12 = 583,33 €

- **Na depreciação anual de 2018**

Em 2018 (de junho a dezembro) = 7.000,00 € x $\frac{7}{12}$ = 4.083,33 €

Descrição	Débito	Crédito
642 - Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	4.083,33 €	
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas		4.083,33 €

- **Na depreciação anual de 2019, relativa ao período até à grande reparação**

Em 2019 (de janeiro até julho) = 7.000,00 € x $\frac{7}{12}$ = 4.083,33 €

Descrição	Débito	Crédito
642 - Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	4.083,33 €	
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas		4.083,33 €

- **Na grande reparação**

- Reconhecer a grande reparação pelo custo de aquisição

Descrição	Débito	Crédito
433 - Ativos fixos tangíveis - Equipamento básico	13.000,00 €	
2432 - Imposto sobre o valor acrescentado - IVA - Dedutível	2.990,00 €	
2711 - Outras contas a receber e apagar - Fornecedores de investimentos – contas gerais		15.990,00 €

Valor anual das depreciações a realizar de agosto de 2019 até julho de 2027

Em 2019 (de agosto a dezembro):

Depreciação do ativo principal = $7.000 \text{ €} \times \frac{5}{12} = 2.916,66 \text{ €}$

Depreciação da grande reparação = $(13.000,00 \text{ €} / 8) \times \frac{5}{12} = 677,08 \text{ €}$

- **Na depreciação anual de 2019, relativa ao período após a grande reparação**

Descrição	Débito	Crédito
642 - Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	3.593,74 €	
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas		3.593,74 €

- **Na depreciação anual de 2020 a 2025**

Depreciação anual do ativo principal = 7.000,00 €

Depreciação anual da grande reparação = $(13.000,00 \text{ €} / 8) = 1.625,00 \text{ €}$

Descrição	Débito	Crédito
642 - Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	8.625,00 €	
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas		8.625,00 €

- **Na depreciação anual de 2026**

Depreciação anual do ativo principal = $7.000 \text{ €} \times \frac{5}{12} = 2.916,66 \text{ €}$

Depreciação anual da grande reparação = $(13.000,00 \text{ €} / 8) = 1.625,00 \text{ €}$

Descrição	Débito	Crédito
642 - Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	4.541,66 €	
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas		4.541,66 €

- **Na depreciação anual de 2027**

Em 2027 (de janeiro a julho):

Depreciação anual da grande reparação = $1.625,00 \text{ €} \times \frac{7}{12} = 947,94 \text{ €}$

Descrição	Débito	Crédito
642 - Gastos de depreciação e amortização - Ativos fixos tangíveis	947,94 €	
4383 - Ativos fixos tangíveis - Depreciações acumuladas		947,94 €

3.5.2 Problemática fiscal

Após a análise dos aspetos contabilísticos, não podemos deixar de considerar a regulamentação fiscal e a relação existente entre contabilidade e fiscalidade.

A análise desta temática passa pela verificação da forma como são declarados anualmente, os gastos de depreciação ou amortização incorridos pelas entidades e resultantes da sua atividade económica. O Modelo 32 é o mapa que se destina à determinação dos limites legais e controlo das depreciações de AFT, desde que mensuradas ao modelo do custo. Ao analisarmos os procedimentos implementados na empresa em estudo, no que respeita à forma como são declarados fiscalmente os gastos de depreciação das grandes reparações, verificamos que no preenchimento do Modelo 32 é apresentada uma linha com o número e valor do ativo principal e, seguidamente, outra linha com o correspondente sub-número, no qual está incluído o valor da grande reparação, tal como recomendado no respetivo manual de preenchimento. O valor anual de gastos de depreciação dos ativos principais e respetivos sub-números é considerado na coluna 8, sendo o limite máximo do período a ser aceite para efeitos fiscais contabilizado na coluna 12, e o excedente, não aceite como gasto fiscal contabilizado na coluna 15, de acordo com o disposto no artigo 34º do CIRC.

Em conclusão, apresentamos duas propostas de reconhecimento de ativos substituídos em grandes reparações, adequadas à realidade da empresa em estudo e suscetíveis de serem implementadas, apesar de a primeira ser a situação identificada indicamos também a segunda como referência para possíveis situações a identificar. Em termos fiscais, a empresa em análise cumpre todos os requisitos exigidos, de forma a satisfazer as exigências legais.

Conclusão

Em virtude da harmonização contabilística nos Estados-membros da UE, o SNC foi a ferramenta encontrada em Portugal, não apenas para fomentar a qualidade da informação financeira, como também para potenciar a integração das empresas nacionais nos mercados internacionais. Com a sua implementação os investidores têm a possibilidade de analisar, avaliar e compreender o relato financeiro de qualquer empresa, em qualquer parte do mundo, critérios, procedimentos e terminologias harmonizadas.

Neste contexto, surge a temática dos AFT que tem sido alvo de vários estudos e análises no meio científico, na medida em que são um aspeto comum à maioria das empresas e têm impacto na informação financeira e na realidade económica das mesmas. Se no âmbito da internacionalização da economia surge a necessidade de comparar a informação financeira, uma adequada mensuração dos AFT com base em informação fiável, credível e comparável torna-se fundamental para que as DF apresentem informação relevante, quer no contexto empresarial, quer no setor público.

Deste modo, o SNC veio aproximar o normativo contabilístico português ao normativo internacional, colmatando as carências conceituais, nomeadamente ao nível de reconhecimento e mensuração dos AFT, evidenciadas nos planos contabilísticos anteriormente vigentes. Contudo, a implementação deste novo normativo não representou um corte com o anterior, o POC, que já apresentava alguns indícios de aproximação às regras internacionais, mas veio trazer um acréscimo de normalização, nomeadamente no que respeita ao reconhecimento dos custos subsequentes e da depreciação por componentes.

A problemática que se impõe aos AFT prende-se com a possibilidade de surgirem divergências entre o tratamento contabilístico e o tratamento fiscal dos ativos, o que torna útil e importante estudar e conhecer o comportamento das empresas neste sentido. Os principais objetivos das empresas são maximizar o lucro e minimizar o pagamento de impostos, e neste contexto a fiscalidade surge como uma condicionante das decisões de gestão, sendo necessária a consideração de objetivos fiscais e contabilísticos.

Esta dissertação teve como objeto de estudo o tratamento dos AFT numa empresa do setor industrial, com especial atenção à abordagem por componentes ao nível de tratamento das depreciações e consequente vida útil, num grupo homogêneo de ativos, baseada na norma contabilística aplicável, e considerando o respetivo impacto fiscal. A empresa ABC, em estudo, tem uma grande representatividade no setor industrial e no mercado em que se insere, tendo por isso sido considerada como um interessante exemplo de análise. Esta investigação teve como objetivo identificar as práticas contabilísticas da empresa ABC, nomeadamente ao nível de reconhecimento e mensuração dos custos subsequentes, bem como analisar o seu tratamento contabilístico e fiscal,

e posteriormente quais as principais dificuldades identificadas pelos intervenientes neste processo. Posteriormente, engloba uma proposta de reconhecimento e mensuração de custos subsequentes apresentando soluções de contabilização a implementar na empresa, contribuindo também como mais uma ferramenta de apoio e esclarecimento sobre esta temática.

Este estudo caracteriza-se como um estudo de caso explanatório com metodologia de tipo qualitativo, cujo instrumento de recolha de dados foi a entrevista semi-estruturada, aplicada aos colaboradores da empresa ABC. Os entrevistados exerciam na empresa cargos que se relacionam com o nosso objeto de estudo, designadamente o responsável de produção, o gestor de ativos, o responsável de manutenção e o *controller* de gestão.

Os resultados revelaram que a empresa não cumpre na totalidade as disposições normativas, nomeadamente as que regulam a depreciação por componentes e as revisões do método de depreciação, que não se verificam na empresa. No entanto, a estimativa da vida útil dos ativos decorre, em parte, de acordo com as normas, uma vez a empresa não faz as aconselháveis revisões periódicas.

Como qualquer outro projeto de investigação, este estudo não está isento de limitações ou dificuldades, sendo que as principais foram a não participação de alguns elementos-chave, nomeadamente do Contabilista Certificado por falta de disponibilidade, e do Diretor Financeiro, cargo não atribuído localmente, não permitindo a recolha do parecer técnico quanto à clarificação da situação em vigor na empresa. Esta situação restringiu e limitou o acesso à informação, que teve origem essencialmente nos departamentos produtivos e financeiro, ao nível da gestão de ativos e controlo de gestão, o que resultou na morosidade em termos de recolha e tratamento de dados.

Em estudos futuros, seria interessante aferir se os preparadores da informação financeira da empresa ABC implementaram os procedimentos necessários para cumprimento da norma, assim como a interiorização dos princípios e conceitos do SNC, ao nível da depreciação por componentes e desreconhecimento de ativos substituídos em grandes reparações. Tornar-se-ia uma mais-valia proceder à extensão deste estudo a empresas de outros setores de atividade com significativa relevância dos AFT na posição financeira, por forma a verificar se também existem incumprimentos ou se existe uma maior abertura para a aplicação plena dos princípios contabilísticos.

Referências bibliográficas

- Bandeira, A. M., Neto, S., & Sousa, B. (2008). O tratamento dos ativos fixos tangíveis no SCN proposto: comparação com o POC. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (Ed.), *ISCAP - Contabilidade - Comunicações em eventos científicos*. <http://hdl.handle.net/10400.22/574>.
- Faustino, I. (2010). Ativos fixos tangíveis e a abordagem por componentes no contexto do SNC. *Revista dos Revisores Oficiais de Contas*, 51, 50-63.
- Flick, U. (2005). *Métodos qualitativos na investigação científica* (2.ª edição). Lisboa: Monitor.
- Fombrun, C., & Gardberg, N. (2006). Corporate citizenship: Creating intangible assets across institutional environments. *The Academy of Management Review*, 31, 329-346.
- Gomes, J. & Pires, J. (2015). *SNC - Sistema de Normalização Contabilística - Teoria e Prática* (5ª Edição). Porto: Vida Económica – Editorial, S.A.
- Grady, P. (2014). Accounting for fixed assets and their amortization. *The Accounting Review*, 25(1), 3-19.
- Guerreiro, M. (2010). O tratamento dos Activos Fixos Tangíveis no Sistema de Normalização Contabilística proposto e a sua comparação com o POC. Em Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (Ed.), *Sistema de Normalização Contabilística, Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, 69-83. Porto: Vida Económica.
- Guimarães, Joaquim da Cunha (2000). *O Sistema Contabilístico e Fiscal Português: uma abordagem aos relatórios e contas das empresas*. Vislis Editores.
- Hightower, R. (2008). *Accounting and Finance Policies and Procedures*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Mason, J. (2002). *Qualitative Researching* (2ª edição). London: Sage.
- Moreira, P. (2013). Ativos fixos tangíveis aspetos contabilísticos e fiscais. *Agência Moreira Soluções Empresarias*. Obtido de http://www.agenciamoreira.pt/ficheiros/noticias/20130327181029_Informaivo_Ativos_Fixos_Tangiveis.pdf.
- Nikolova, B. (2017). Technology of the control on the subsequent expenditures on tangible fixed assets. *Bulgarien Journal of Business Research*, 40-49.
- O Sistema Fiscal Português. (2016). *Associação Industrial Portuguesa*. Obtido de <https://antonioscarlosdossantos.files.wordpress.com/2017/04/sistema-fiscal-portuguc3aas-2016-aip.pdf>.
- Pires, J. & Gomes, J. (2010). *SNC - Sistema de Normalização Contabilística - Teoria e Prática* (4ª Edição). Porto: Vida Económica – Editorial, S.A.
- Plummer, K. (2001). *Documents of Life 2: An Introduction to a Critical Humanism* (2ª edição). London: Sage.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. (1992). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Gradiva
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. (2005). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Gradiva

Rodrigues, A. (2009). *Tipo de gestão de resultados nas empresas portuguesas cotadas e seus determinantes*. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Instituto Universitário de Lisboa.

Rodrigues, F. J. P. A., Pires, A. M. M. & Pereira, H. F. R. M. (2014). A definição das políticas contabilísticas e a sua relação com as principais forças da envolvente: uma interpretação e alguma evidência sobre a influência que é exercida pela fiscalidade. *XXIV Jornadas Luso-Espanholas Gestão Científica; Contributo da Gestão para a sustentabilidade das organizações e da sociedade*. Leiria

Santos, F. J. (2017). *A problemática contabilística dos ativos fixos tangíveis e os efeitos de uma cultura marcada pelos contributos e influencias fiscais - O caso do setor dos transportes rodoviários de passageiros*. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2009). *Research Methods for Business Students* (5ª edição). São Paulo: Pearson Education.

Semedo, D. (2015). *Depreciação dos ativos fixos tangíveis: O novo referencial contabilístico alterou os hábitos instalados em Portugal?* Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

Silva, F. V. Gonçalves, Pereira J. M. Esteves & Rodrigues, Lúcia Lima (2006). *Contabilidade das Sociedades* (12ª edição). Lisboa: Plátano Editora.

Sousa e Moura, M. A. (2011). *Depreciações de activos fixos tangíveis: O impacto da alteração dos métodos de depreciação no resultado das entidades*. Dissertação de Mestrado. Instituto Politécnico do Porto.

Tavares, M. E. (2011). *O reconhecimento e a mensuração dos activos fixos tangíveis*. Dissertação de Mestrado. Instituto Politécnico do Porto.

Yin, R. (2015). *Estudo de caso: planeamento e métodos* (5ª edição). Porto Alegre: Bookman.

Legislação consultada

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Lei n.º 2/2014 do Ministério das Finanças. Diário da República: I série, n.º 11 (2014).

Constituição da República Portuguesa; Aprovado pela Lei Constitucional n.º 1/82 de 30 de setembro; última alteração: Sétima Revisão Constitucional de 2005.

Decreto de aprovação da Constituição. Diário da República: I série, n.º 86 (1976). Lisboa Presidência do Conselho de Ministros.

Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho; Homologação do Sistema de Normalização Contabilística; Diário da República: I Série, n.º 133 (2009).

Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de julho; Alterações ao Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas; Diário da República: I Série, n.º 133 (2009), republicando o Decreto-Lei n.º 442-B/1988 de 30 de Novembro.

Decreto-Lei nº 238/91, de 2 de julho, transpôs para o direito interno as normas de consolidação de contas, estabelecidas na 7.^a Diretiva (83/349/CEE), relativa ao direito das sociedades aprovada pelo Conselho das Comunidades Europeias em 13 de Junho 1983.

Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de junho, o qual transpõe a Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de Junho de 2013.

Decreto-Lei nº 442-B/88 de 30 de novembro do Ministério das Finanças. Diário da República: I série, nº 277 (1988).

Decreto-Regulamentar 2/90 de 12 de janeiro - Regime de Reintegrações e Amortizações para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro do Ministério das Finanças. Diário da República: I série, nº 178 (2009).

Regulamento (CE) 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002. Bruxelas: publicado no Jornal Oficial n.º L 243 de 11/09/2002.

Apêndices

- I Preparação da entrevista
- II Pedido de autorização para a recolha de dados
- III Guião da entrevista

Apêndice I - Preparação da entrevista

Passos necessários	Descrição
Enquadramento da entrevista	As entrevistas realizadas pretendem dar resposta ao seguinte problema de estudo: Como é feita a contabilização das depreciações de grandes reparações e a estimativa da vida útil dos AFT na empresa?
Variáveis a estudar	- As depreciações - A vida útil dos ativos
Entrevistados	Colaboradores de uma empresa do setor de industrial (responsáveis da área técnica, colaborador de Contabilidade de Gestão e de Gestão de Ativos)
Entrevistador	Mestranda do 2º ano do Curso de Mestrado em Contabilidade e Finanças, do Instituto Politécnico de Viana do Castelo
Condições logísticas	Gravação de áudio, se autorizado
Tempo da entrevista	15 minutos

Apêndice II - Pedido de autorização para a recolha de dados

Exmo. (a). Sr. (a),

O meu nome é Patrícia Viana, mestranda do 2º ano do curso de Mestrado em Contabilidade e Finanças, do Instituto Politécnico de Viana do Castelo.

Neste momento estou a realizar uma dissertação subordinada ao tema “A Problemática Contabilística e Fiscal do Reconhecimento dos Ativos Fixos Tangíveis e Mensuração Subsequente - Estudo de Caso de uma Empresa do Setor Industrial”. Os objetivos desta dissertação passam pelo conhecimento dos procedimentos adotados na empresa ABC no que concerne à contabilização de grandes reparações, à sua depreciação e à estimativa da vida útil dos ativos fixos tangíveis.

Para este efeito, venho solicitar a sua a colaboração através da realização de uma entrevista, com a duração prevista de 15 minutos, a qual contribuirá para a concretização deste estudo. A entrevista será gravada, se autorizar, com recurso a um gravador de audio.

Os dados facultados, assim como a sua participação propriamente dita, serão anónimos, sendo garantida a total confidencialidade das informações relativas à identidade da empresa e dos entrevistados.

Certa que o seu contributo me irá ajudar a desenvolver este estudo, agradeço antecipadamente a sua colaboração e disponibilidade.

Eu _____,
com funções de _____ na empresa _____,
autorizo/não autorizo a recolha de dados e autorizo/não autorizo a sua gravação áudio no âmbito do
estudo de investigação “A Problemática Contabilística e Fiscal do Reconhecimento dos Ativos Fixos
Tangíveis e sua Mensuração Subsequente - Estudo de Caso de uma Empresa do Setor Industrial”.

O(A) Responsável:

____ de julho de 2020

Apêndice III - Guião da entrevista

A presente entrevista surge no âmbito do estudo intitulado **“A Problemática Contabilística e Fiscal do Reconhecimento dos Ativos Fixos Tangíveis e Mensuração Subsequente - Estudo de Caso de uma Empresa do Setor Industrial”** ao abrigo do curso de Mestrado em Contabilidade e Finanças, do Instituto Politécnico de Viana do Castelo.

Com o objetivo de identificar o reconhecimento dos ativos fixos tangíveis, bem como o tratamento dos custos subsequentes, pretende-se ficar a conhecer o tratamento contabilístico da empresa ABC, no que respeita à depreciação das reparações de bens depreciables, nomeadamente de máquinas, bem como saber como a empresa estima a vida útil desses bens.

Para tal, solicito e agradeço desde já a sua colaboração.

Todos os registos permanecerão anónimos, no sentido de assegurar a confidencialidade da empresa, dos participantes e dos dados. As informações serão usadas exclusivamente para fins académicos.

Identificação do Entrevistado

Idade: _____

Género: M _____ F _____

Habilitações Académicas: _____

Questões da Pesquisa

A importância de Ativos Fixos Tangíveis na empresa

1.1 Como avalia a importância dos Ativos Fixos Tangíveis no total do ativo da empresa?
--

1.2 Como avalia a complexidade dos procedimentos contabilísticos desta área?
--

1.3 Qual a categoria de Ativos Fixos Tangíveis que considera mais complexa em termos contabilísticos (terrenos, edifícios, equipamento básico, equipamento administrativo...)

1.4 O que coloca mais dificuldades? O reconhecimento - o que reconhecer como ativo ou registar como gasto, ou a mensuração (métodos de depreciação, vida útil., etc.)

1.5 No caso das grandes reparações, quais as informações relevantes a considerar aquando da decisão de capitalizar o valor da reparação ou registar como gasto? Quem decide?
--

1.6 Como são reunidas essas informações?
--

As depreciações

2.1 Relativamente às depreciações, no ano em que a empresa faz determinado investimento como é escolhido o método de depreciação a adotar?
--

2.2 Que motivações estão na base da escolha do método de depreciação dos Ativos Fixos Tangíveis? Ou seja, quais as informações que são relevantes no momento do investimento e que vão determinar a escolha do método?
--

2.3 A empresa estima algum valor residual para os ativos?

Avaliação da vida útil dos ativos
3.1 Para o cálculo da depreciação, numa fase inicial, é avaliada a vida útil do ativo, ou este é depreciado com base em determinadas taxas, nomeadamente as fiscais?
3.2 É solicitado apoio ao departamento técnico respetivo na determinação da vida útil dos ativos, nomeadamente no caso do equipamento básico? Que informação é solicitada?
3.3 Após a aquisição é habitual haver revisões da vida útil estimada dos ativos?
3.4 Quais os principais motivos que podem justificar uma revisão/alteração da vida útil?
3.5 Como é que é obtida essa avaliação? Quais os departamentos envolvidos? Que informação é utilizada?
3.6 Quando há uma grande reparação como é estimada a vida útil da mesma? A vida útil do ativo reparado é alterada ou mantém-se?
3.7 No caso das grandes reparações, como é obtida essa avaliação? Quais os departamentos envolvidos? Que informação é utilizada?

Normativo Aplicável
4.1 Em que medida o SNC proporciona as regras necessárias na área dos Ativos Fixos Tangíveis? As regras são claras? São suficientes ou excessivas?
4.2 Nos procedimentos contabilísticos a adotar, o que prevalece? As regras fiscais ou as regras contabilísticas?

A tomada de decisão no que respeita à contabilização dos Ativos Fixos Tangíveis na empresa
5.1 Quanto aos decisores das políticas contabilísticas da empresa, qual é a alternativa que melhor reflete a forma como são tomadas as decisões de reconhecimento e mensuração dos Ativos Fixos Tangíveis e das grandes reparações? ✓ O CC e demais elementos do Departamento Financeiro? ✓ A gerência / administração? ✓ O CC em conjunto com a gerência / administração? ✓ O CC e o ROC?
5.2 É habitual consultar a opinião do ROC sobre qual o procedimento contabilístico a adotar?