



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

Fernando José Peixinho de Araújo Rodrigues
peixinho@ipb.pt

Amélia Maria Martins Pires
amelia@ipb.pt

Hélio Filipe Rodrigues Magalhães Pereira
lheliopereira@gmail.com

Instituto Politécnico de Bragança
Departamento de Economia e Gestão da ESTIG
Campus de Santa Apolónia
Apartado 134
5301-857 Bragança

RESUMO

Cabe à contabilidade preparar e relatar toda a informação que se julgue relevante para o processo de tomada de decisão e à fiscalidade assegurar o normal funcionamento do Estado. Perseguem diferentes objectivos, o que justifica a existência de diferentes normativos, mas sem que tal justifique que uma se sobreponha à outra. Ainda que em Portugal a relação entre a contabilidade e a fiscalidade se faça assentar num modelo de dependência parcial, tal não pode justificar a supremacia de uma na outra.

É partindo desta presunção que nos proporciona desenvolvemos esta investigação com o objectivo de recolher evidência que a suporte e fundamente. Utilizámos, para o efeito, informação recolhida num conjunto de empresas de reduzida dimensão para procurar identificar o que separa as normas

contabilística e fiscal exclusivamente no que respeita ao reconhecimento e mensuração dos activos fixos tangíveis (AFT) para verificar se tais diferenças têm, ou não, tradução em ajustamentos de ordem fiscal. Os resultados mostram que não, o que nos leva a concluir pela existência de condicionamento da fiscalidade no momento da definição das políticas contabilísticas.

PALAVRAS-CHAVE: informação financeira, informação fiscal, factores da envolvente, ajustamentos extracontabilísticos.

ABSTRACT

While the accounting information is prepared to provide the process of decision making and the taxation information aims to the normal functioning of the state. And as a consequence of the different objectives persist differences between both normative. While in Portugal the relationship between accounting and taxation based on a model of partial dependency, this cannot justify the supremacy of one another.

It is from this assumption that gives us develop this research in order to gather evidence to support and justify. We used for this purpose, information collected in a group of smaller companies to try to identify what separates accounting standards and tax only in respect of the recognition and measurement of tangible fixed assets (AFT) to determine if such differences could well, or not justify a fiscal adjustments. The results show there are no, which leads us to conclude the existence of conditioning of taxation when defining accounting policies.

KEYWORDS: financial reporting, tax information, factors surrounding, adjustments to outsider the accounts.

INTRODUÇÃO

À contabilidade, enquanto ciência da medida dos fenómenos patrimoniais, cumpre preparar e relatar toda a informação que se julgue relevante para o processo de tomada de decisão dos diferentes agentes enquanto à fiscalidade cabe assegurar o normal funcionamento do Estado na sua componente de financiamento à construção e manutenção das estruturas económico-sociais.

Porém, no plano fiscal é possível identificar, desde uma perspectiva histórica, um certo nível de intromissão da fiscalidade na contabilidade, cujos efeitos mais visíveis se fizeram sentir a partir da reforma fiscal dos anos sessenta do século XX, com a introdução do Código da Contribuição Industrial (CCI) e instituição do sistema de tributação pelo lucro real efectivo e a definição da contabilidade como o ponto de partida para a sua determinação. De então para cá, a relação entre a contabilidade, enquanto suporte básico para a determinação do lucro ou prejuízo de um período, e a fiscalidade, que parte desse resultado para chegar à matéria colectável, torna-se incontornável mas sem que tal tenha impedido que ambas as disciplinas tenham percorrido um caminho não inteiramente coincidente. Não obstante uma relação de permanente interacção entre ambas, numa tentativa de ajustamento recíproco para garantia da eficiência na prestação útil e oportuna da informação necessária à liquidação e cobrança de impostos, persistem até hoje diferenças entre o normativo contabilístico e o normativo fiscal no que respeita à determinação do lucro tributável.

Em Portugal a relação entre a contabilidade e a fiscalidade assenta num modelo de dependência parcial, genericamente caracterizado por um sistema que se faz assentar numa relação estreita entre ambas as disciplinas e com base no qual a determinação do resultado fiscal parte do resultado apurado pela contabilidade e que a recente reforma¹ empreendida não só manteve como procurou reforçar com o objectivo de reduzir os custos de contexto que se fazem impender sobre os agentes económicos.

¹ A mudança de estratégia que vinha sendo seguida pela União Europeia (U.E.) em termos de normalização contabilística culminou na reforma dos sistemas contabilísticos dos diferentes Estados membros e que em Portugal se traduziu na aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), a vigor a partir de 2010, criou condições para uma imperativa reforma do normativo fiscal, em particular do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) e demais legislação complementar, como forma de assegurar a necessária adaptação das regras de determinação do lucro tributável às novas regras e terminologia emergentes do novo referencial contabilístico.

Esta relação de coexistência ou até mesmo de dependência não poderá justificar, por si só, a supremacia ou ingerência de uma na outra. A observância dos objectivos da informação financeira justifica que a fixação das políticas contabilísticas se faça de modo independente de qualquer consideração de natureza fiscal. Acontece, porém, que nem sempre assim é. Nos países de influência continental, de que Portugal é um bom exemplo, existe uma certa unicidade entre a contabilidade e a fiscalidade que encontra, de entre outras, explicação no facto de as empresas portuguesas terem na Administração Fiscal um dos seus principais utilizadores.

As soluções contabilísticas adoptadas por uma entidade respondem às características da envolvente e são por estas condicionadas. Neste sentido, os objectivos das demonstrações financeiras (DF) estão não só em coerência com a envolvente como com a natureza, funções e limites da contabilidade, pelo que os relatórios financeiros estão a ela subjugados (TUA, 2000). Por sua vez, o paradigma económico, que vem vincular a informação financeira ao conhecimento da realidade económica, permitiu-nos ganhar consciência que a medição do resultado e da situação de uma empresa não pode assentar num único modelo ao passo que o paradigma utilitarista reforça a importância dos diferentes utilizadores da informação financeira e das necessidades de cada um no momento da sua preparação e divulgação (CRAVO, 1991).

Neste sentido, e ainda que conscientes dos objectivos da contabilidade, estamos igualmente convictos de que não existe um único caminho porque numa organização tudo é relativo e tudo depende (CHIAVENATO, 2004), seja da envolvente seja das suas características específicas, em particular da sua dimensão (MAJOR & VIEIRA, 2009). Estes pressupostos levam-nos a aceitar a tese defendida por CRAVO (1991), quando admitiu haver discricionariedade na definição da hierarquia dos utilizadores da informação financeira como consequência das diferentes forças de pressão que a envolvente exerce sobre uma entidade e a forma como esta reage e as valoriza.

Partindo destas presunções e dentro dum quadro reflexivo que as mesmas nos proporcionam propomo-nos realizar esta investigação com o objectivo de recolher evidência que lhe dê suporte e as fundamente. Para tanto, com base num conjunto de empresas de pequena e reduzida dimensão, vamos procurar identificar o que separa as normas contabilística e fiscal no que respeita ao reconhecimento e mensuração dos AFT e verificar se essas diferenças têm ou não expressão em ajustamentos ou correcções extra contabilísticas para efeitos da determinação do resultado fiscal. Esta análise pressupõe a elaboração de um quadro conceptual que não só sistematize as divergências encontradas como nos sirva de modelo de análise para o levantamento empírico, consubstanciado na identificação das potenciais correcções a partir de uma análise de conteúdo a realizar à informação constante do Quadro 07 da Modelo 22, preparada e divulgada pelas empresas que integram a nossa amostra com referência aos anos de 2010, 2011 e 2012. A limitação do âmbito de estudo aos AFT encontra justificação na abrangência das matérias e a opção por empresas de pequena dimensão no facto de serem esta que, na sua esmagadora maioria, formam o tecido empresarial em Portugal. Admitindo que as diferenças encontradas e identificadas no quadro conceptual produzirão, no limite, um ajustamento extra contabilístico no Quadro 07 da Modelo 22, a não existência de tais ajustamentos ou a sua verificação em número inferior ao expectável permite-nos concluir, por si só, pela existência de pressão e/ou condicionamento da fiscalidade no momento da definição das políticas contabilísticas.

Neste sentido, o trabalho que nos propomos desenvolver compreende, para além desta introdução e das necessárias conclusões, duas grandes partes. Uma primeira, que denominámos de componente teórica e que inicia com uma abordagem à relação de coexistência e/ou complementaridade que é possível identificar entre a contabilidade e a fiscalidade. Pela sua relevância, o desenvolvimento desta análise procurará equacionar a questão de saber até que ponto estas duas áreas do conhecimento, ainda que percorrendo um caminho não inteiramente coincidente e com objectivos díspares, podem funcionar com um nível de complementaridade que sirva os interesses de ambas. Apresentamos também, ainda que de forma sumária, uma análise e interpretação de ambos os normativos, contabilístico e fiscal, com o objectivo de construir o modelo conceptual ou quadro teórico de referência que sistematize as principais divergências encontradas. A segunda parte respeita à componente empírica e acolhe, tal como a sua designação sugere, a definição e justificação da amostra e dos objectivos do trabalho, uma reflexão sobre as divergências entre ambos os normativos e os seus efeitos ao nível da determinação do resultado fiscal para se aferir sobre a existência, ou não, de uma relação de supremacia da fiscalidade relativamente à contabilidade.

1. COMPONENTE TEÓRICA

1.1. GRAU DE COEXISTÊNCIA E OU COMPLEMENTARIDADE ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE

O sistema contabilístico português é caracterizado por NOBES (1981) como um sistema pertencente ao “bloco continental” pela sua forte tradição “legislativa”, expressa quer na elevada ligação entre a contabilidade e a fiscalidade quer pela reduzida influência da profissão no processo normativo mas também pelo peso significativo das instituições bancárias no financiamento das empresas ou pelo facto de o Estado se apresentar como um utilizador privilegiado da informação financeira. Ao nível da influência que possa ser exercida pela fiscalidade, Portugal enquadra-se no grupo de países onde a interdependência é elevada NOBES e PARKER (2006), seja porque numa fase inicial nenhuma delas dispunha de normas claramente definidas seja porque a regulamentação fiscal se antecipou à regulamentação contabilística. Neste particular, de referir que o Código da Contribuição Industrial (CCI), publicado em 1963, se antecipou ao primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC), publicado mais de uma década depois, em 1977, com o objectivo de facilitar as inspecções fiscais e promover a equidade na tributação e não tanto com o propósito de prestar informação aos accionistas e a terceiros sobre a situação económica e financeira da empresa. Ainda que a partir dos finais dos anos 80 a contabilidade tenha conhecido novos desenvolvimentos e começado a dar indícios de querer ganhar uma identidade própria, a publicação, em 1988, do CIRC e consequente revogação do CCI mostrou que a orientação fiscal da contabilidade teimava em permanecer. Acresce, ainda, a circunstância de em Portugal a profissão, representada pelos Técnicos Oficiais de Contas (TOC) e pelos Revisores Oficiais de Contas (ROC), não se manifestar contra o facto de as empresas optarem pelos critérios fiscais em detrimento dos critérios contabilísticos nas situações em que os primeiros diferem dos segundos (FERREIRA & REGOJO, 1996). Assim, e ainda que não se disponham de grandes estudos sobre a classificação do sistema contabilístico português podemos, por analogia, enquadrá-lo na corrente continental, de onde sobressaem como principais características a reduzida dimensão das empresas, de natureza familiar e onde a propriedade e a gestão estão geralmente concentradas, o que reduz, em número, os investidores e os credores, com as necessidades de financiamento a serem maioritariamente satisfeitas pela banca que mantém, por norma, uma relação muito estreita com a empresa. Estas características determinam, por si só, um número muito reduzido de utilizadores para a informação financeira e onde o Estado, através da Administração Fiscal, se assume como um utente privilegiado (PIRES & RODRIGUES, 2011). São claramente as razões históricas, de onde sobressaem as características da envolvente, que justificam a existência de alguma dependência entre o normativo fiscal e o contabilístico e que justificam a opção pelo modelo de dependência parcial que vem caracterizando a relação entre ambas.

Por sua vez, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) é, como disposto no CIRC, obrigatório para todas as pessoas colectivas que exerçam uma actividade económica, industrial ou agrícola com sede ou direcção efectiva no território Português ou, não tendo, possuam estabelecimento estável em Portugal (n.º1, art. 2, CIRC). Para o seu cálculo assume-se o resultado contabilístico como o ponto de partida. A necessidade de assegurar a preservação das diferentes perspectivas de cada uma determina a existência de diferenças, o que faz com que o resultado contabilístico tenha que ser corrigido em função das normas fiscais. Ou seja, ainda que o direito fiscal se refugie na contabilidade estabelece, à *posteriori*, regras próprias para o apuramento do lucro tributável, o que permite afirmar que a contabilidade e a fiscalidade se estabelecem como disciplinas autónomas ainda que funcionando de modo interdependente (TOMÁS, 1999). A justificação para tal prende-se precisamente com o facto de nem sempre os fins se poderem fazer convergir. A contabilidade tem como objectivo proporcionar a imagem verdadeira e apropriada da posição patrimonial, financeira e dos resultados de uma entidade, o que nem sempre permite abraçar os critérios de objectividade que se pretende ver assegurados pela norma fiscal enquanto meio que visa garantir a maximização da receita fiscal, principal fonte de financiamento do Estado. Neste sentido, e ainda que a fiscalidade não altere o que foi feito pela contabilidade, a existência de regimes diferentes impõe-lhe outros contornos. É precisamente aqui que se situa o cerne da nossa questão, na pertinência em se avaliar os efeitos e/ou implicações que as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade têm ao nível da determinação do resultado fiscal com o objectivo de aferir até que ponto a contabilidade e a fiscalidade podem funcionar com um grau de complementaridade que sirva os interesses de ambas.

1.2. CARACTERIZAÇÃO DO NORMATIVO

Neste epígrafe vamos procurar desenvolver uma análise e interpretação de ambos os normativos, contabilístico e fiscal, a partir dos diplomas que os suportam, Decreto-lei nº 158/2009 e Decreto-lei nº 159/2009, de 13 de Julho, respectivamente para o SNC e CIRC, com o objectivo de construir um quadro teórico de referência capaz de permitir sistematizar as principais divergências entre ambas as normas, em

particular no que respeita aos critérios de reconhecimento e mensuração dos AFT para, a partir daí, desenvolvermos uma análise interpretativa que nos permita aferir sobre a influência e/ou ingerência da norma fiscal no momento em que o órgão de gestão procede à selecção das suas políticas contabilísticas.

1.2.1. CONTABILÍSTICO

O sistema contabilístico actualmente em vigor (SNC) é o resultado da necessidade de fazer convergir o normativo contabilístico nacional com as orientações comunitárias. Surge, por isso, alinhado com as IAS/IFRS do IASB. Consubstancia um regime a aplicar sob a forma de pirâmide, em função da dimensão e do tipo de entidade, que integra um conjunto de normas com diferentes níveis de exigência e complexidade, que vão do regime simplificado (NCRF-ME), aplicável às micro entidades, às normas internacionais (IAS/IFRS), aplicáveis às entidades cujos valores mobiliários estejam cotados em mercados regulamentados ou que façam parte do perímetro de consolidação daquelas entidades.

Não obstante se assistir à defesa crescente da ideia de que a contabilidade está perante a oportunidade de se tornar na ciência da informação e de apoio ao processo de melhoria da gestão, em grande medida justificada pelo aumento de profissionais e pela sua maior qualificação e importância junto das empresas e dos empresários (CUNHA & SILVA, 2013), a verdade é que em Portugal predomina uma estrutura empresarial que, de acordo com o INFORMADB (2013), é em 99,9% constituída por pequenas e médias empresas, que vêem a contabilidade como um meio de utilização simples e privilegiada para o cálculo e pagamento dos impostos e não tanto como o suporte do processo de tomada de decisão (PIRES & RODRIGUES, 2011). Assim, e ainda que pareçam indiscutíveis as potencialidades da informação financeira para lá da sua utilidade no processo de cálculo e pagamento de impostos e, nesse âmbito, como meio de potenciar os benefícios fiscais, a verdade é que teima em permanecer uma orientação que conta já com longos anos.

O modelo que que agora vigora e que emerge da reforma (SNC) parece querer contrariar esta tendência, ao surgir caracterizado por um sistema de natureza mais conceptual, logo menos rígido e conservador, com uma base valorimétrica e uma filosofia de relato mais alargada e que privilegia a inclusão de informação não financeira, mais flexível, porque ajustado às necessidades de cada entidade, e de âmbito mais alargado, ao passar de uma base nacional para uma base internacional (PIRES & RODRIGUES, 2012 e RODRIGUES, 2012).

1.2.2. FISCAL

As relações entre a contabilidade e a fiscalidade surgem, no plano teórico, caracterizadas pela existência de uma relação de independência ou de dependência total ou parcial (TOMÁS, 1999). Este tipo de classificação carece, porém, ser estudada e enquadrada numa perspectiva mais ampla, mais concretamente no âmbito das características dos agentes económicos e da envolvente em que estes operam para que nos seja possível classificar as relações que se estabelecem entre a contabilidade e a fiscalidade que, em termos genéricos, apresentam duas grandes orientações:

1. De independência, típica da corrente anglo-saxónica, caracterizada por uma total autonomia da norma fiscal na definição dos princípios, critérios, regras e métodos e, portanto, sem qualquer conexão da fiscalidade com o resultado contabilístico. Corresponde à inexistência de uma ligação formal entre a base tributável e o resultado apurado na contabilidade; ou
2. De dependência ou alinhamento, típica dos países de corrente continental, caracterizada pela existência de uma ligação formal ou princípio da unicidade por se fazer assentar num único balanço. Nestes casos a determinação do lucro tributável é feita a partir do resultado contabilístico, com a lei fiscal a assumir expressa e formalmente uma relação que pode ser:
 - a. Total, situação em que o lucro tributável é igual ao resultado contabilístico, ou
 - b. Parcial, caso em que o resultado contabilístico é assumido como o ponto de partida para a determinação do resultado fiscal e, por isso, objecto de ajustamentos extra contabilísticos, conforme definido no artigo 17.º do CIRC.

A recente reforma contabilística provocou alterações no CIRC, publicadas pelo Decreto-Lei n.º 159/09, mas não alterou os seus princípios orientadores, como se depreende da leitura do seu preâmbulo, que apresenta como objectivo “...manter estreita ligação entre a contabilidade e a fiscalidade”, entendido como “...elemento essencial para a minimização dos custos de contexto que impendem sobre os agentes

económicos”. As alterações produzidas reduzem-se, exclusivamente, às “...necessárias à adaptação do CIRC às regras emergentes do novo enquadramento contabilístico...”. Assim, a nova redacção dada ao CIRC permanece fiel às suas preocupações e princípios orientadores. A remissão para a contabilidade, a partir do artigo 17º do CIRC, que determina que o resultado contabilístico é o ponto de partida para a determinação do resultado fiscal, não só assegura isso mesmo como continua a fazer apelo à contabilidade, o que equivale por dizer que é dada continuidade ao modelo de dependência parcial, ou seja, continuarão a ser aceites normativos diferentes em função de objectivos não coincidentes (PIRES, 2010).

Seja por tradição seja pelas características do tecido empresarial português, principalmente estas, não era expectável que a reforma se viesse a traduzir na adopção do modelo de independência, na medida em que tal implicaria a manutenção de um sistema de dupla contabilidade com os custos que daí decorreriam, nem de dependência total, traduzida na unicidade e, com ela, na negação ou subjugação total de uma aos princípios basilares da outra. Continua a privilegiar a via da dependência parcial, que faz reportar o lucro tributável ao resultado contabilístico ajustado e a reforçar o esforço de convergência, evidente numa maior abertura da norma fiscal e no acolhimento de certos critérios de mensuração, ainda que em casos específicos e devidamente regulamentados, como é o caso do justo valor, do custo amortizado ou do valor realizável líquido. Porém, e não obstante os esforços para uma maior aproximação, são, também, evidentes os sinais de continuidade de divergência, como consequência da necessidade de continuar a preservar os objectivos e perspectivas próprias. Neste sentido, são mantidos diferentes graus de separação entre a contabilidade e a fiscalidade e que justificam a necessidade de se proceder a ajustamentos extra contabilísticos para efeitos de determinação do lucro tributável, de que são exemplo, de entre outras, o regime das depreciações e amortizações, das mais e menos valias e do reconhecimento de imparidades.

1.2.3. QUADRO TEÓRICO DE REFERÊNCIA

No plano fiscal é possível identificar, desde uma perspectiva histórica, um certo nível de intromissão da fiscalidade na contabilidade e cujos efeitos mais visíveis se fizeram sentir a partir da reforma fiscal dos anos sessenta do século XX, com a introdução do CCI, que veio instituir o sistema de tributação pelo lucro real efectivo e definir a contabilidade como o ponto de partida para a sua determinação. De então para cá a relação entre a contabilidade torna-se incontornável. Não obstante isso persistem até hoje, como consequência dos diferentes objectivos que perseguem, diferenças entre o normativo contabilístico e o fiscal. Neste sentido, vamos procurar construir um quadro teórico de referência que nos permita sintetizar as principais divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, em particular no que respeita aos critérios de reconhecimento e mensuração dos AFT e que utilizaremos não só para identificar como para discutir as correcções que as empresas do tipo micro e pequena entidade, que seleccionámos para o nosso estudo, efectuam no Quadro 07 da Modelo 22 para, a partir daí, se aferir sobre o grau de influência e/ou ingerência da norma fiscal no momento da definição das políticas contabilísticas.

1.2.3.1. ASPECTOS ESSENCIAIS DA NCRF 7 RELACIONADOS COM O RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DOS AFT

No reconhecimento inicial um item do AFT deve ser mensurado pelo custo. Após o reconhecimento inicial deve a entidade optar entre o modelo do custo e o modelo da revalorização (§30). Podem fazer parte do custo de um item do AFT, nos termos do tratamento de excepção previsto na NCRF 10, §8, os custos dos empréstimos que sejam directamente imputáveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica desde que seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a entidade e tais custos possam ser fiavelmente mensurados. Fazem ainda parte do custo, nos termos da c) do §17, a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauro do local no qual este está localizado e em cuja obrigação uma entidade incorre, seja quando o item é adquirido seja como consequência de ter sido usado durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de inventários durante esse período.

Após o reconhecimento inicial um item do AFT deve, quando o seu justo valor possa ser fiavelmente mensurado, ser escriturado por uma quantia revalorizada que corresponde ao seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas. Estas revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade com o objectivo de assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço (§32). Contudo, a frequência das revalorizações deve fazer-se depender das alterações no justo valor de tais

activos. Assim, quando o justo valor de um activo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada é exigida uma nova revalorização (§35). De acordo com o modelo do custo um item do AFT deve, após o reconhecimento inicial, ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (§44). A quantia depreciável deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil (§51), iniciando quando este esteja disponível para uso e cessando na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda e a data em que for desreconhecido (§56).

Os futuros benefícios económicos incorporados num activo são consumidos por uma entidade através do uso, ainda que outros devam ser considerados na determinação da vida útil, como sejam o uso esperado, o desgaste normal esperado (dependente de factores operacionais), a obsolescência técnica ou comercial (proveniente de alterações ou melhoramentos na produção ou de uma alteração na procura) e dos limites legais ou semelhantes no uso do activo (§57). A vida útil de um activo é definida em termos de utilidade esperada do activo para a entidade (§58), o que equivale por dizer que o método de depreciação utilizado deve reflectir o modelo porque se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade (§61). Neste sentido, pode ser usada uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção, devendo a entidade seleccionar aquele que melhor reflecta o modelo esperado do consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo (§63). O valor residual de um activo é a quantia estimada que uma entidade obteria pela sua alienação, após dedução dos custos de alienação estimados, se o activo tivesse idade e as condições esperadas no final da sua vida útil, e a vida útil o período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso ou o número de unidades de produção ou similares que se espera obter do activo (§6). Quando a quantia recuperável (QR) de um activo for inferior à sua quantia escriturada (QE), a quantia escriturada do activo deve ser reduzida para aquela através do reconhecimento de uma perda por imparidade (PI) (§24) a reconhecer imediatamente como resultado do período (§25).

1.2.3.2. DISPOSIÇÕES GERAIS DO CIRC: TRATAMENTO FISCAL DOS AFT

O tratamento fiscal dos AFT encontra-se definido no Decreto-Lei n.º 159/2009, que aprovou o CIRC, e que remete, à semelhança do que já vinha sendo feito, relativamente ao regime de depreciações, para o Decreto-Regulamentar n.º25/2009.

a) Regime fiscal das depreciações

São aceites como gastos as depreciações de elementos do activo sujeitos a deperecimento (artigo 29º e DR 25/2009) utilizando-se para o seu cálculo, por regra, o método das quotas constantes (artigo 30º, n.º 1) com opção pelo método das quotas decrescentes, nos termos definidos no n.º2, ou outros métodos se observados os requisitos referidos no n.º3. A quota de depreciação aceite, quando se utilize o método das quotas constantes, determina-se aplicando ao custo de aquisição ou de produção ou ao valor resultante da reavaliação efectuada ao abrigo da legislação de carácter fiscal as taxas de depreciação definidas no DR 25/2009, artigo 31.º, n.º 1. Quando as taxas não se encontrem definidas serão aceites as que a Direcção Geral de Impostos (DGI) considere razoáveis, nos termos do n.º 2. Se o método aplicado for o das quotas decrescentes os valores encontrados, nos termos definidos nos n.ºs 1 e 2, serão objecto de correcção com base nos coeficientes definidos no n.º 3. O período de vida útil (VU) a considerar para efeitos de cálculo será o que se deduz das taxas de depreciação aplicáveis nos termos do n.º4. Quando se trate de bens adquiridos em estado de uso ou objecto de grandes reparações ou benfeitorias aplica-se o definido no n.º 5. De referir ainda que, conforme disposto na alínea d) do artigo 33º, o período máximo de VU é o que se deduz das quotas mínimas de depreciação, nos termos n.º 6 do artigo 30º, contabilizado a partir do momento de entrada em funcionamento ou de uso. De referir, ainda, que, atendendo ao preceituado no artigo 33º, não são reconhecidos como gastos para efeitos fiscais as depreciações:

- a) dos elementos do activo não sujeitos a deperecimento;
- b) de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deperecimento;
- c) que excedam os limites estabelecidos nos artigos anteriores;
- d) as praticadas para além do período máximo de VU; e
- e) das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos eléctricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente ao montante a definir por

Portaria, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com estes relacionados, ...”

b) Regime fiscal das perdas por imparidade

O difícil controlo e as questões de objectividade e razoabilidade nas decisões de reconhecimento justificam que as PI apenas sejam aceites fiscalmente mediante condições específicas. Para tanto, determina o artigo 38º que podem ser reconhecidas como PI as desvalorizações excepcionais definidas na linha c) do n.º 1 do artigo 35.º que sejam provocadas por causas anormais devidamente justificadas, de que são exemplo os desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas com efeito adverso. Nestes termos, todas as PI aí não enquadráveis apenas serão aceites para efeitos fiscais nos termos e condições definidas no n.º 4 do supra citado artigo. Quando os factos que determinaram a desvalorização forem conhecidos, as desvalorizações excepcionais dos activos e o abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização ocorrerem no mesmo período de tributação, podem tais desvalorizações ser aceites como um gasto fiscal quando:

- i. Seja comprovado o abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos bens, através do respectivo auto, assinado por duas testemunhas e identificados e comprovados os factos que originaram as desvalorizações excepcionais;
- ii. O auto seja acompanhado de relação discriminativa dos elementos em causa, contendo, relativamente a cada activo, a descrição, o ano e o custo de aquisição, bem como o valor líquido contabilístico e o valor líquido fiscal; e
- iii. Seja comunicado ao serviço de finanças da área do local onde aqueles bens se encontrem, com antecedência mínima de 15 dias, o local, a data e a hora do abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização e o total valor líquido.

c) Regime fiscal das revalorizações

Nos termos do DR 25/2009, os activos podem ser revalorizados para efeitos fiscais pelo valor resultante da revalorização efectuada ao abrigo de legislação fiscal (artigo 2º, n.º1, b)) sendo o resultado dessa revalorização traduzido, de entre outras, num aumento do valor da depreciação que será aceite como gasto fiscal em apenas 60% desse montante (artigo 15º, n.2, a)). Cabe isto por dizer que as revalorizações efectuadas ao abrigo de regimes fiscais, e só estas, serão aceites mas apenas parcialmente.

d) Regime fiscal das mais e menos valias

Nos termos do artigo 45º não é dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável, mesmo quando reconhecido, as menos-valias relativas a barcos de recreio, aviões turísticos e viaturas ligeiras de passageiras e mistas, a menos que pertençam ao serviço público. De acordo com o artigo 46º são consideradas mais ou menos valias a parte de ganhos ou perdas sofridas mediante a transmissão onerosa e as que decorram de sinistros ou fins alheios à actividade normal exercida, entendendo-se por mais e menos-valias a diferença entre o valor de realização, líquido de encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das PI, depreciações e outros gastos aceites fiscalmente. Refere o artigo 47º que o valor de aquisição é corrigido, nos termos do n.º 2 do artigo 46º, a partir dos coeficientes de desvalorização da moeda, conforme Portaria do Ministro das Finanças, sempre que tenham decorrido pelo menos dois anos desde a data da aquisição. Será, pois, este o valor a considerar para o cálculo do lucro tributável. Nos termos do artigo 48º, é considerada para efeitos de lucro tributável a diferença das mais e menos-valias em metade do seu valor sempre que sejam reconhecidas no período tributação anterior, no mesmo período ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte. O valor de actualização determina-se a partir da totalidade dos activos reinvestidos na aquisição, produção ou construção de AFT que não sejam consumíveis, excepto os bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS e IRC, nos termos definidos no n.º 4 do artigo 63º. Daqui resulta que as mais e as menos-valias contabilísticas que tenham sido reconhecidas devem ser expurgadas do resultado líquido do período para efeitos da determinação do lucro tributável com o objectivo de se assegurar que este é influenciado, exclusivamente, pelas mais e menos valias fiscais.

A análise efectuada a ambos os normativos permitiu-nos concluir que o regime fiscal aplicável a este agregado de elementos patrimoniais se faz assentar em critérios de reconhecimento e mensuração de gastos significativamente mais apertados, quando comparados com os definidos pela norma contabilística, conforme quadro 1 que se segue.

Quadro 1: Quadro teórico de convergência: norma contabilística versus norma fiscal

Procedimento	Norma contabilística	Norma fiscal	Correcções Q07
Reconhecimento inicial	Custo, que inclui os custos de desmantelamento e, em certas circunstâncias, os custos de empréstimos obtidos.	Custo. Não compreende os custos de desmantelamento/remoção, apenas quando incorridos, nem os de empréstimos, a menos que respeitem ao período anterior ao da sua entrada em funcionamento ou utilização.	A capitalização dos gastos não aceites fiscalmente.
Reconhecimento posterior	Modelo do custo; ou Modelo da revalorização	Revalorizações só se efectuadas ao abrigo da legislação fiscal. O valor da depreciação resultante apenas se aceita como gasto em 60%.	A opção pelo modelo da revalorização obriga a corrigir a parte do gasto reconhecido e não aceite.
Modelo de depreciação	O que melhor reflecta o modelo porque se espera recuperar o AFT.	Respeitando os períodos máximos e mínimos de vida útil fiscal.	O efeito da não observância do conceito de vida útil (DR 25/2009)
Métodos de depreciação	Linha recta; Saldo decrescente e Unidades de produção	Quotas constantes; Quotas decrescentes ou outros, mediante aceitação prévia da DGCI e respeitam o conceito de VU fiscal.	Efeito da opção pelos métodos do saldo decrescente ou unidades de produção sem prévia autorização.
Perdas por Imparidade	Quando $QE > QR$, reconhecer imediatamente, como resultado, uma PI	Como regra não aceita. Excepção para as não enquadráveis no regime das “desvalorizações excepcionais”.	Efeito do reconhecimento de PI não enquadráveis no regime de excepção.
Mais e Menos Valias	Reconhecer as mais e menos valias contabilísticas.	Aceita as mais e menos valias fiscais.	Quando reconhecidas mais/menos valias contabilísticas.

Fonte: Elaboração própria.

2. COMPONENTE EMPÍRICA

2.1. METODOLOGIA

Adoptámos para a realização desta investigação uma metodologia qualitativa, apresentada por SANTOS FILHO (2001), citado por QUIVY e CAMPENHOUDT (2005), como a mais adequada para ajudar a compreender a complexidade da vida social, as suas diferentes interações, as mudanças contínuas e as diferenças culturais. Esta perspectiva metodológica apresenta como objectivo ajudar a compreender as acções das pessoas através da descrição dos acontecimentos (BOGDAN & BIKLEN, 1994) e proporcionar aos investigadores informação rica, detalhada e contextualizada que, geralmente, a investigação quantitativa não é capaz de facultar. É um tipo de metodologia que adopta uma posição filosófico interpretativa com o objectivo de explicar a forma como os fenómenos sociais são interpretados, compreendidos, produzidos e constituídos. Nesta linha de raciocínio, RICKERT (1962), citado por QUIVY & CAMPENHOUDT (2005), havia defendido a necessidade de as ciências naturais e as ciências sociais utilizarem diferentes metodologias por entender que as primeiras buscam generalizações e a descoberta de leis enquanto as segundas estão fundamentalmente preocupadas com as idiossincrasias. Porque o nosso objecto de estudo se prende, no essencial, com a compreensão de um fenómeno no seu contexto social, ou seja, com um objectivo que procura compreender, pela interpretação, a individualidade e/ou singularidade do sistema contabilístico português, em particular no tipo de relação que é possível identificar entre a contabilidade e a fiscalidade, não vemos necessidade de nos fazermos apoiar em informações estatísticas. Neste sentido, a investigação qualitativa, porque baseada em sistemas sociais que são tratados como fenómenos socialmente construídos e não como fenómenos naturais (MAJOR & VIEIRA, 2009) surge, em função do objectivo proposto, como a mais indicada. Como método de investigação optámos pela análise documental ou de conteúdo, como um dos métodos comumente apontados a esta metodologia (e.g. BOGDAN & BIKLEN, 1994; VALLES, 1997; OLABUÉNAGA, 2003).

2.2. PROBLEMÁTICA

O cálculo do IRC é, tal como disposto no CIRC, efectuado a partir da informação financeira (resultado contabilístico) pelo que tem na contabilidade o seu suporte básico. Porém e tal como já tivemos oportunidade de referir (ver quadro 1), os critérios de reconhecimento e mensuração definidos por ambas as normas nem sempre são coincidentes. Ainda que o direito fiscal não defina o que são rendimentos e gastos, por ser esta uma incumbência da norma contabilística, determina, claramente, o que, para efeitos fiscais, não são gastos e o que não são rendimentos de um dado período. É precisamente aqui que se situa a pertinência em se avaliar os efeitos e/ou implicações que tais divergências têm ao nível da determinação do resultado fiscal. Pela sua relevância, o desenvolvimento desta análise permitirá equacionar a questão de saber até que ponto estas duas áreas do conhecimento, ainda que com objectivos dispares e percorrendo um caminho não inteiramente coincidente, podem funcionar com um nível de complementaridade que sirva os interesses de ambas.

O facto da contabilidade e da fiscalidade assentarem num modelo de dependência parcial tal não justifica que a definição das políticas contabilísticas se encontre subjugada aos princípios da norma fiscal. Porém, a interdependência que tem sido possível identificar entre ambas tem levado a concluir pela existência de alguma dependência, quando não mesmo à supremacia, do normativo fiscal sobre o contabilístico no momento da definição das políticas contabilísticas (PIRES, 2010; PIRES & RODRIGUES, 2011) e à constatação de que a contabilidade, ao ser orientada pela fiscalidade, se tem afastado do objectivo de produzir informação que traduza de forma verdadeira e apropriada a posição económica e financeira da empresa (SILVA, 2011). Esta evidência encontra suporte na tese defendida por CRAVO (1991), que admitiu haver discricionariedade na definição da hierarquia dos utilizadores da informação financeira com base na convicção de que a construção e definição dos princípios basilares da contabilidade não são alheias às pressões que a envolvente exerce sobre uma entidade assim como à forma como esta as recebe e valoriza. Assim, e no sentido de podermos refutar ou confirmar estas convicções passamos à nossa análise com o objectivo geral de recolher alguma evidência que nos ajude a compreender, para explicar, como uma organização se comporta de forma diferente em ambientes diferentes. Neste particular, centraremos a nossa observação na avaliação da capacidade das características da envolvente externa influenciarem as acções internas de uma entidade, colocando particular ênfase na influência que é exercida pela fiscalidade no momento em que a entidade procede à definição das suas políticas contabilísticas. Porque a interdependência não pressupõe, necessariamente, a dependência ou supremacia de uma relativamente à outra e porque falamos de duas áreas do conhecimento com objectivos diferentes, propomo-nos equacionar a questão de saber até que ponto podem funcionar com um nível de complementaridade que sirva os objectivos de ambas sem necessidade de uma se subjugar aos interesses da outra.

2.3. MÉTODO DE INVESTIGAÇÃO E VARIÁVEIS

Como o método utilizado assenta na análise de conteúdo, assume-se a informação documental como o objecto a ser estudado. De acordo com QUIVY e CAMPENHOUDT (2005), a análise documental ou de conteúdo surge com particular relevância quando se pretende estudar fenómenos macro sociais. Resulta, neste contexto, particularmente útil para o estudo das lógicas de funcionamento das organizações e do exercício das suas opções a partir dos documentos que elas produzem e divulgam. Ao permitir ajudar a compreender o comportamento que vem sendo assumido pelas empresas com relação à contabilidade e à fiscalidade, quer em função dos objectivos que estas perseguem quer ainda, e fundamentalmente, às pressões que sofrem da envolvente e à forma como reagem e as valorizam, consideramo-lo suficientemente adequado para responder ao nosso objecto de estudo.

A análise documental compreende, genericamente, dois grandes momentos ou fases (QUIVY & CAMPENHOUDT, 2005):

1. A identificação da fonte de dados da informação sobre a realidade que se pretende estudar; e
2. A análise propriamente dita, consubstanciada na detecção das unidades de significância, ou seja, na definição dos elementos que nos permitam estabelecer relações e extrair conclusões.

A nossa fonte está limitada ao Quadro 07 da Modelo 22 e ao Anexo, apresentados pelas empresas da amostra para o período em observação, e a análise à identificação das correcções efectuadas pelas empresas no referido Quadro 07, que nos permitirá confirmar ou refutar a supremacia ou ingerência da fiscalidade na contabilidade. A definição das variáveis a utilizar na fase de interpretação obedeceu a um processo de classificação ou categorização dos elementos recolhidos. Esta classificação, normalmente através de números, faz com que os elementos ou unidades de significância retirados dos dados sejam dicotómicos, isto é, assumam o valor 0 quando as empresas fazem sobrepor a norma fiscal à contabilística e o valor 1 nos casos em que as empresas respeitam a norma contabilística, ou seja, quando há lugar a correcção no Quadro 07.

Neste sentido, a análise desenvolvida procurou obedecer à estrutura proposta no modelo conceptual definido no quadro 1 a partir das correcções relacionadas com os seguintes itens aí identificados, nomeadamente com o reconhecimento inicial dos AFT, o reconhecimento posterior dos AFT, o modelo de depreciação para AFT, os métodos de depreciação para AFT, as perdas por imparidade em AFT e as mais e menos valias em AFT.

Recordamos que, no que respeita ao reconhecimento posterior, a NCRF 7 oferece a opção entre o modelo do custo e o modelo da revalorização enquanto a norma fiscal aceita este último somente em condições muito limitadas. Relativamente ao modelo de depreciação as opções oferecidas pela norma contabilística evitam o confronto com a norma fiscal, o que faz com que não tenha que haver, necessariamente, correcções. Nestes casos, a não existência de correcções leva-nos a intuir, no mínimo, que não há esforço por parte da empresa para escolher o modelo de reconhecimento e/ou de recuperação dos seus investimentos em AFT que melhor reflecta o seu valor e/ou a recuperação do investimento efectuado, ou seja, que melhor concorra para que a quantia escriturada (QE) do activo seja aquela que mais se aproxima da sua quantia recuperável (QR), seja pelo uso seja pela sua alienação futura. Permite-nos, ainda, conjecturar que a opção por cada uma destas políticas contabilísticas constitui um incentivo à não realização de operações extra contabilísticas com o objectivo de ver reduzidos os custos administrativos da empresa por não se reconhecer um nível de utilidade a essas operações que supere o custo de as realizar. Estas situações, quando detectadas, serão identificadas como ausência de esforço por parte da empresa para seguir as políticas contabilísticas que melhor traduzam a sua posição patrimonial, financeira e de resultados, pelo que serão classificadas com o valor 0.

2.4. RESULTADOS

2.4.1. CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

A nossa amostra é constituída por um conjunto de 60 entidades, de dimensão reduzida, todas elas constituídas juridicamente sob a forma de sociedades por quotas e sediadas nos distritos de Vila Real, Bragança e Braga – Portugal. Enquadram-se, no que respeita à sua dimensão, na classificação micro, nos termos definidos pelo Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, na medida em que têm até dez trabalhadores e um volume de facturação e/ou total de balanço igual ou inferior a dois milhões de euros ano.

Porém, para efeito da aplicação do SNC, sistema que preconiza diferentes tipos de regimes para a elaboração das DF, são classificadas como pequenas entidades. De referir que, nos termos da Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro, a NCRF-Micro entidades (NCRF-ME) define como micro entidades (ME) aquelas em que o total de balanço e/ou volume de facturação se situe nos ou abaixo dos 500.000€, o número médio de trabalhadores durante o período de fixe nos ou abaixo dos cinco e dois destes limites não sejam ultrapassados. Assim, nos termos do Decreto-Lei n.º 36A/2011, de 09 de Março, que aprova a NCRF-ME, poderão integrar este regime todas aquelas que cumpram aqueles limites e não integrem o perímetro de consolidação de uma empresa mãe nem se encontrem sujeitas a Certificação Legal de Contas (CLC). Trata-se de um regime de aplicação autónoma ainda que subsidiário do SNC porque recorre aos conceitos, regras e procedimentos aí enunciados. Acontece que as entidades que integram a nossa amostra ultrapassam os limites supra definidos, quer em volume de negócios e/ou total de balanço quer em número médio de trabalhadores, pelo que não podem ser classificadas como ME. São, nos termos da normalização contabilística em vigor, classificadas como pequenas entidades (PE) e aplicam, por isso, na preparação das suas DF, o regime de normalização geral, consubstanciado nas NCFR, ou, por opção, o regime das PE (NCRF-PE), publicado, com carácter de aplicação voluntário, pelo Aviso n.º 15654/2009, de 07 de Setembro. A NCRF-PE não constitui uma imposição mas uma opção para as entidades que não ultrapassem dois dos três limites previstos no artigo 9º do Decreto-Lei n.º 158/2009, alterado pelo Lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto, ou seja, poderão integrar este regime todas as entidades que não ultrapassem os 3.000.000€ de volume de negócios, 1.500.000€ de total de balanço e um número médio de trabalhadores no ano de 50, e não integrem o perímetro de consolidação de uma empresa mãe nem se encontrem sujeitas a CLC. A NCRF-PE constitui uma versão resumida das NCFR e não um referencial autónomo, sendo vista como uma resposta à necessidade de eliminar algumas matérias muito específicas e simplificar as obrigações de relato destas entidades (PE), em particular ao nível das divulgações. Neste sentido, e porque no que respeita aos critérios de reconhecimento e mensuração não há diferenças entre a NCRF 7 e a NCRF-PE, adoptámos esta para o desenvolvimento da nossa análise.

Todas as entidades analisadas têm pelo menos um dos sócios a desenvolver actividade de gestão ou outra dentro da organização e todas elas recorrem a consultadoria externa para a preparação da sua informação contabilística e fiscal. Estamos, pois, em presença de entidades que têm a propriedade e a gestão

concentradas e que a sua reduzida dimensão a leva a recorrer a empresas de serviços *outsourcing* nas áreas contabilística e fiscal como forma de verem reduzidos os seus custos administrativo financeiros

A opção por fazer incidir o estudo neste tipo de entidades prende-se, como já tivemos oportunidade de referir, com o facto de responderem em Portugal por uma importante fatia do tecido empresarial, onde desempenham um importante papel na sustentação da economia nacional enquanto instrumento de fomento à criação do emprego e conseqüente desenvolvimento e crescimento económico.

2.4.2. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os dados utilizados foram recolhidos no Quadro 07 da Modelo 22 e no Anexo de todas as empresas da amostra, num conjunto de 60 entidades, relativos aos anos de 2010, 2011 e 2012. Nos quadros que se seguem, de 2 a 7, apresentamos, para cada uma das variáveis em análise, os resultados obtidos a partir das recomendações de ambas as normas, contabilística e fiscal e a respectiva correcção extra contabilística.

i. Reconhecimento inicial

Para esta variável, reconhecimento inicial dos AFT, obtivemos como resultados os que se apresentam no quadro 2 que se segue.

Quadro 2: Reconhecimento inicial dos AFT

Ano	Norma contabilística			Norma Fiscal		Q07	
	N.º	Custo		Custo			
	Empresas	Custo	C. Desmant.	C. Emp.	≠ Custo		
2010	60	60	0	0	60	0	0
2011	60	60	0	0	60	0	0
2012	60	60	0	0	60	0	0
Média	60	60	0	0	60	0	0
%		100,00%	0,00%	0,00%	100,00%	0,00%	0,00%

Fonte: Elaboração própria.

A partir do quadro verificamos que a entidade pode, de acordo com a norma contabilística, reconhecer os AFT ao custo de aquisição/produção acrescido do custo de desmantelamento e/ou do custo de empréstimos obtidos, desde que observadas as condições de excepção definidas pela NCRF 10, enquanto a norma fiscal não admite a capitalização dos gastos de desmantelamento e remoção e de empréstimos obtidos, a menos que respeitem a empréstimos obtidos no ano anterior. Há diferentes entendimentos relativamente ao momento da capitalização destes gastos o que, potencialmente, se traduz numa correcção no Quadro 07. Não identificámos, porém, qualquer tipo de correcção o que representa, e nada mais do que isso, que no período em análise, não houve reconhecimento dos custos de desmantelamento ou de empréstimos obtidos, como recomenda a NCRF 7. Contudo, tal não nos permite, por si só, concluir pela sobreposição do normativo fiscal na medida em que a informação disponível, nomeadamente no Anexo, não no-lo permite afirmar nem refutar. Entendemos, portanto, que, no limite, apenas podemos concluir que para o período em observação tais entidades não incorreram em gasto dessa natureza.

ii. Reconhecimento Posterior

Relativamente a esta variável, reconhecimento posterior dos AFT, os resultados obtidos foram os que se apresentam no quadro 3 que se segue.

Quadro 3: Reconhecimento posterior dos AFT

Ano	Norma contabilística		Norma Fiscal		Q07
	N.º	M. Custo	M. Revalorização	Custo	
	Empresas				Revalorização 40%
2010	60	60	0	60	0
2011	60	60	0	60	0
2012	60	60	0	60	0

Média	60	60	0	60	0
%	100,00%	100,00%	0,00%	100,00%	0,00%

Fonte: Elaboração própria.

A análise ao quadro mostra que todas as empresas da amostra adoptam, no reconhecimento posterior, o modelo de custo. É verdade que estamos a falar de um período de três anos e que a NCRF 7 recomenda que a revalorização se faça com uma regularidade aproximada de três a quatro anos. Porém, o Anexo refere, claramente, a opção pelo modelo do custo no reconhecimento posterior e sem qualquer alusão à utilização das práticas de revalorização por parte de qualquer uma destas empresas. Nestes termos, o modelo de revalorização não é equacionado por nenhuma das entidades estudadas, nem mesmo na versão “revalorizações fiscais”.

iii. Modelo de depreciação

No que respeita a esta variável, modelo de depreciação dos AFT, os resultados obtidos foram os que se apresentam no quadro 4 que se segue.

Quadro 4: Modelo de depreciação dos AFT

Ano	Norma contabilística		Norma Fiscal		Q 07
	N.º	Recuperação benefícios económicos	Conceito V.U. fiscal		
	Empresas	Evidencia	Não Evidencia	Máximo e Mínimo (DR 25/2009)	
2010	60	0	60	60	0
2011	60	0	60	60	0
2012	60	0	60	60	0
Total	60	0	60	60	0
%		0,00%	100,00%	100,00%	0,00%

Fonte: Elaboração própria.

A análise ao quadro permite constatar que, no que respeita ao modelo de recuperação do investimento em AFT, a totalidade da amostra, 100 % das empresas analisadas, segue o conceito de vida útil fiscal, enquadrado entre os limites mínimos e máximos definidos pelo DR 25/2009. Este procedimento é contrário ao preceituado na NCRF 7, que determina que o modelo de recuperação dos AFT seja aquele que melhor reflecta “...a recuperação dos benefícios económicos futuros esperados...”. Esta opção justifica a não existência de correcções no Quadro 07 e permite concluir que há uma clara sobreposição ou ingerência da norma fiscal na norma contabilística.

iv. Métodos de depreciação

No que respeita a esta variável, métodos a utilizar para a mensuração da quota de depreciação a reconhecer anualmente como gasto, os resultados obtidos foram os que se apresentam no quadro 5 que se segue.

Quadro 5: Métodos de depreciação AFT

Ano	Norma contabilística				Norma Fiscal		Q07
	N.º	Linha	Sd	U.	Q.	Sd	Campo
	Empresas	recta	Decrescente	Produção	Constantes	Decrescentes	719
2010	60	60	0	0	60	0	30
2011	60	60	0	0	60	0	0
2012	60	60	0	0	60	0	16
Média		60	0	0	60	0	
%		100,00%	0,00%	0,00%	100,00%	0,00%	76,7%

Fonte: Elaboração própria.

A análise ao quadro permite constatar que o único método de depreciação utilizado é o das quotas constantes e, portanto, coincidente com o critério geralmente aceite pelo normativo fiscal. Com efeito, não há correcções por razão da utilização de métodos relativamente aos quais a norma fiscal coloque reservas.

Assim, as correcções identificadas no campo 719 do Quadro 07 decorrem de ajustamentos impostos pelo normativo fiscal e estão relacionados com dois tipos de situações. Os primeiros surgem justificados pelos limites impostos pela norma fiscal para veículos ligeiros de passageiros ou mistos, o que se verificou em quinze das empresas analisadas. Neste particular, não são aceites as depreciações que excedam os limites definidos, ou seja, a parte resultante da depreciação de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição ou de reavaliação seja superior aos limites estabelecidos na Portaria n.º 467/2010, de 7 Julho, e que se apresentam na tabela 1 que se segue.

Tabela 1: Limites legalmente aceites para o cálculo do valor da quota de depreciação anual relativos a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas

Tipo de viatura	Para períodos de tributação iniciais			
	Antes de 2010-01-01	A partir de 2010-01-01	A partir de 2011-1-01	A partir de 2012-01-01
Ligeiros de passageiros ou mistos movidos exclusivamente a energia eléctrica	29.927,87€	40.000,00€	45.000,00€	50.000,00€
Outros ligeiros de passageiros e mistos	29.927,87€	40.000,00€	30.000,00€	25.000,00€

Fonte: Elaborado a partir da alínea e n.º1 do artigo 34.º do CIRC, conforme Portaria n.º 467/2010, de 7 Julho.

Detectámos, ainda, em oito das empresas analisadas, terrenos e/ou edifícios relativamente aos quais não foi levado em consideração, na definição da quantia depreciável, que a componente do terreno não é sujeita a depreciação. É que, quer nos termos do CIRC quer da própria NCRF 7, não são considerados como gastos os resultantes do reconhecimento de depreciações de elementos do AFT não sujeitos a depreciação, como é o caso dos terrenos e de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos.

v. Perdas por Imparidade

Relativamente à variável em epígrafe, reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade (PI) em AFT, os resultados obtidos foram os que se apresentam no quadro 6 que se segue.

Quadro 6: Perdas por imparidade em AFT

Ano	Norma contabilística		Normativo Fiscal	Q07
	N.º Empresas	Se $QE > QR$ ↓ PI	Desvalorização Excepcionais	
2010	60	0	0	0
2011	60	0	0	0
2012	60	0	0	0

Fonte: Elaboração própria.

Como se pode verificar da análise ao quadro, não houve lugar ao reconhecimento de PI, nem mesmo as enquadráveis no regime de excepção definido pelo normativo fiscal, o que justifica a não realização de operações de ajustamento ou extra contabilísticas. Relativamente ao não reconhecimento de PI enquadráveis no referido regime de excepção, leva-nos a concluir que, em virtude das mesmas serem aceites para efeitos de determinação do resultado fiscal, não tenha havido lugar aos acontecimentos extraordinários que as justificam. Fica, porém, por confirmar se, na verdade, a QE de todos os AFT e para todas as empresas é, para o período em análise, superior a QR dos mesmos. A informação constante do Anexo não faz referência à realização de testes de imparidade que permitam assegurar se a QE equivale ou não à quantia que se espera efectivamente ver recuperada. Neste sentido, e também aqui, ganha força a nossa convicção sobre a sobreposição da fiscalidade no momento da definição das suas políticas contabilísticas.

vi. *Mais e menos Valias Fiscais e Contabilística*

Quanto à variável mais e menos valias contabilísticas, por oposição às mais e menos valias fiscais, os resultados obtidos foram os que se apresentam no quadro 7 que se segue.

Quadro 7: Mais e menos valias contabilísticas e fiscais relacionadas com AFT

Ano	Norma Contabilística		Norma Fiscal		Q07			
	N.º Empresas	Mais valias	Menos Valias	Mais valias	Menos Valias	736	767	768
2010	60	36	30	30	30	36	36	30
2011	60	16	16	16	16	16	16	16
2012	60	16	16	22	22	22	22	22
Média	60	11,33(3)	11,33(3)	11,33(3)	11,33(3)	12,33(3)	12,33(3)	12,33(3)
%		37,78%	34,44%	37,78%	37,78%	41,11%	41,11%	37,78%

Fonte: Elaboração própria

Neste particular e para efeitos de interpretação dos resultados cumpre referir que, nos termos do artigo 46.º do CIRC, apenas concorrem para efeitos de lucro tributável as mais e menos valias fiscais realizadas. É, pois, com base neste enquadramento que surge justificado o acréscimo das menos valias e a respectiva dedução das mais-valias contabilísticas, respectivamente nos campos 736 e 767 do referido Quadro 07.

De referir que nos termos do artigo 46.º, as mais ou menos valias são apenas consideradas quando obtidas a partir de ganhos obtidos ou de perdas sofridas pela transmissão onerosa, em resultado de sinistros e/ou da afectação permanente de AFT a fins alheios à actividade exercida e calculadas conforme tabela 2 que se segue (TOMÁS, 2002).

Tabela 2: Fórmula para o cálculo da mais e menos valia fiscal

$$\text{MVF} = \frac{\text{Valor realização} - (\text{depreciação fiscal dedutível} - \text{perda de imparidade fiscalmente dedutível}) * \text{coeficiente}}{\text{coeficiente}}$$

Fonte: Elaboração própria.

Cabe ainda referir a este respeito que, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º do CIRC, as mais-valias fiscais que decorram da reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 do mesmo artigo são assimiladas a transmissões onerosas dando, por isso, lugar a mais e menos valias (alínea b) do n.º 5 do artigo 46.º do código do IRC). Quando tal se verifique pode essa mais valia ser deduzida em 50%, nos termos definidos pelo artigo 45 n.º3, como foi o caso e se pode observar na tabela, no campo 768. Pode acontecer, porém, que, nos termos do n.º5 do artigo 23.º do CIRC, a mesma não possa ser deduzida, bastando para tanto que a mudança no modelo de valorização resulte de operações efectuadas com entidades com as quais existam relações especiais (artigo 63 n.º4, CIRC), situação que não se observou no nosso estudo.

Com base no exposto, a análise ao quadro permite observar o cumprimento estrito do normativo, ou seja, que 38% das entidades analisadas reconheceram, no período em análise, mais-valias contabilísticas e 34% menos-valias contabilísticas. Nesta circunstância, e porque a forma de cálculo das mais e menos valias contabilísticas e fiscais difere, torna-se incontornável a realização de ajustamentos, como se pode observar da análise ao quadro 7. Entendemos, porém, estas correcções como uma inevitabilidade de ver observados os requisitos da norma e nada tendo que ver com qualquer preocupação ou esforço com a adopção de políticas mais capazes de permitirem reflectir a posição patrimonial, financeira e de resultados das entidades em estudo.

2.5. DISCUSSÃO TEÓRICA DOS RESULTADOS

O propósito deste estudo assenta na presunção de que, não raras vezes, as DF são preparadas tomando por base as normas fiscais e em desrespeito, total ou parcial, pelos pressupostos em que se fazem assentar as normas contabilísticas, em particular nas situações em que os critérios definidos pela norma contabilística não coincidem com os preconizados pela norma fiscal.

Os resultados obtidos mostram que a determinação da quota de depreciação é calculada com base nas taxas máximas permitidas fiscalmente (DR 25/2009) e sem entrar em consideração com o facto de a adopção desta prática se poder traduzir na depreciação do bem num período de tempo que não corresponda ao período durante o qual se espera que o AFT esteja disponível para uso. Foi pelo menos esta a convicção com que ficámos da leitura que efectuámos do Anexo, para cada uma das empresas analisadas. Mais, não só a VU é a que resulta da aplicação das taxas máximas como para o valor residual (VR) é invariavelmente assumido o valor zero, o que nos levanta dúvidas sobre a razoabilidade dos critérios que estão na base da estimativa do valor a recuperar pelo uso ou alienação do AFT. Este procedimento condiciona a utilização dos métodos a utilizar para o cálculo da quota de depreciação, limitando-a ao método da linha recta ou quotas constantes. No que respeita ao reconhecimento posterior, todas as empresas adoptam o modelo do custo. Esta é, de resto, uma opção claramente assumida no Anexo, onde não encontramos qualquer referência à realização de revalorizações ou de testes de imparidade para o período em observação. Estes resultados apontam, em sintonia com PIRES (2010) e PIRES & RODRIGUES (2011 e 2012), que no momento da definição das políticas contabilísticas parece haver uma certa supremacia da norma fiscal sobre a norma contabilística. Atrevemo-nos mesmo a ir mais longe e, em conformidade com as conclusões apresentadas por WAHRISH (2001), a afirmar que, em função da inexistência de correcções, que os responsáveis das empresas objecto de estudo tendem a confundir a norma fiscal com a norma contabilística. O que, de resto, parece ser a prática que vem sendo seguida em Portugal, em particular nas empresas de pequena e muito pequena dimensão, com a contabilidade a ser orientada pela fiscalidade pela enorme importância que a Administração Fiscal assume no quadro dos utilizadores da informação financeira. Tais evidências levam-nos a afirmar, em sintonia com os resultados apresentados por PIRES (2010), PIRES e RODRIGUES (2011 e 2012), e SILVA (2011), que a contabilidade, ao ser orientada pela fiscalidade, se afasta do objectivo de produzir informação que traduza de forma verdadeira e apropriada a posição patrimonial, financeira e de resultados de uma entidade.

A estas evidências não será, de todo, alheia a metodologia geralmente utilizada na elaboração dos sistemas contabilísticos que, no dizer de TUA (2000), segue um itinerário lógico dedutivo a partir da envolvente porque a medição da situação económica e financeira de uma empresa não pode assentar num modelo único, como uma consequência natural do reconhecimento da importância dos utilizadores da informação financeira e das suas necessidades no momento de se construir o respectivo modelo (CRAVO, 1991). Neste particular, e no que respeita à conjuntura, recorde-se que em Portugal a estrutura empresarial é em 99,9% constituída por pequenas e médias empresas (INFORMADB, 2013), com uma estrutura de capital muito concentrada num reduzido número de pessoas que, por norma, acumulam com cargos de gestão. Na maior parte dos casos o gestor é também o seu proprietário que chama a si a tomada das principais decisões muitas das vezes mais com base na intuição do que na informação que lhe possa ser facultada pela contabilidade. As características e o *modus operandi* destas empresas justificam, em grande medida, a menor importância relativa que a contabilidade parece ter (PIRES & RODRIGUES, 2011). Digamos que é a própria natureza da contabilidade que implica a assunção de realidades diferentes e, conseqüentemente, de necessidades diferentes que a própria envolvente lhe impõe (IUDÍCIBUS, 1997). Estes aspectos reforçam a convicção sobre a presunção de conjectura relativamente à neutralidade e imparcialidade da informação financeira na medida em que, no momento da definição dos princípios basilares em que assenta a sua preparação, poderá existir uma certa dose de escolha no que respeita à hierarquia dos utilizadores da informação financeira. Aliás, não são poucos aqueles que vêm apontando os factores culturais como a principal justificação para a realização das principais acções distintas do ser humano e o produto da sua acção o principal elemento condicionador (KROEBER & KLUCKHOHN, 1952; GRAY, 1988; NOBES & PARKER, 1981).

CONCLUSÕES

A existência de influência, quando não mesmo ingerência, da norma fiscal na norma contabilística é, desde logo, justificada pelas características da própria envolvente. É sabido que a definição do objectivo das DF tem na sua base as características da envolvente e que, por isso, as soluções contabilísticas respondem às necessidades da envolvente e são por esta condicionadas e/ou simultaneamente influenciadas. Neste sentido, o objectivo das DF está não só em coerência com a natureza, funções e limites da contabilidade como com a própria envolvente, o que equivale por dizer que o produto da contabilidade está a ela subjugado, como consequência da importância relativa dos utilizadores da informação financeira. A hierarquia destes não é

mais do que uma resposta às diferentes pressões que a envolvente exerce sobre a empresa e a forma como esta as recebe e valoriza.

Neste particular, e ainda que conscientes dos objectivos da contabilidade, esta convicção criou em nós a consciência de que numa entidade tudo é relativo e tudo depende de um conjunto de factores, onde se incluem as necessidades dos principais utilizadores da informação financeira. Dentro deste quadro reflexivo, procurámos recolher informação que nos ajudasse a compreender e a sustentar, para explicar, que uma empresa se comporta de forma diferente em diferentes ambientes como consequência de um conjunto de factores culturais. Neste particular, centrámos a nossa análise na capacidade de influência do factor externo “fiscalidade” como elemento condicionador do comportamento interno de uma empresa no momento em que esta procede à definição das suas políticas contabilísticas. O trabalho realizado permitiu extrair as seguintes evidências:

1. A determinação da quota de depreciação é calculada com base nas taxas máximas permitidas pela legislação fiscal, o que nos leva a concluir que o principal objectivo destas entidades e o de poderem beneficiar do respectivo efeito fiscal, mesmo que a adopção desta prática se traduza na depreciação do AFT num período que não corresponda ao período durante o qual se espera que o activo esteja disponível para uso e, com isso, se encontre completamente depreciado num momento em que as suas condições continuam a indicar poder continuar a ser usado;
2. Não só a VU é a que resulta da aplicação das taxas máximas previstas no DR 25/2009 como para o VR é invariavelmente assumido o valor zero, o que nos levanta dúvidas sobre a razoabilidade dos critérios que estão na base da estimativa do valor a recuperar pelo uso ou alienação do AFT. Ou seja, não parece haver qualquer preocupação com as distorções que tais práticas possam produzir sobre a informação financeira;
3. O mesmo se verifica relativamente à eleição do método que suporta a determinação da quota de depreciação. Ainda que a NCRF 7 apresente alternativas e refira claramente que a opção deverá recair sobre aquela que melhor reflecta o modelo pelo qual se espera que os benefícios económicos futuros do activo fluam para a entidade assistimos, invariavelmente, à utilização do método das quotas constantes. Neste particular, anotamos a não utilização de outros métodos, ignorando completamente as vantagens a nível económico e, inclusive, algum incentivo fiscal, em particular no que respeita ao método do saldo decrescente. Tais alternativas não foram equacionadas porque, acreditamos, tal prática se faz depender de autorização prévia da Administração Fiscal e que, muito provavelmente, a formulação de tal pedido possa ser entendida pela empresa como uma formalidade administrativa que não deseja suportar; e
4. Não há lugar ao reconhecimento de PI nem qualquer evidência sobre a realização de testes que justifiquem o seu não reconhecimento.

Estes resultados permitem-nos extrair algumas conclusões que sistematizamos nos pontos que a seguir se apresentam:

- i. As evidências contrariam os pressupostos em que se faz assentar a teoria contabilística. Verifica-se pouca preocupação para não dizer mesmo indiferença com a norma contabilística e, consequentemente, com as distorções que a adopção dos critérios fiscais possam produzir sobre a informação financeira;
- ii. Atevemo-nos, inclusive, a falar de um certo “desprezo” pela norma contabilística pelo facto de termos constatado que no momento da definição das políticas contabilísticas parece ter havido supremacia da norma fiscal sobre a contabilística, justificada pela inexistência de correcções, o que nos leva a concluir que os responsáveis nas empresas tendem a confundir a norma fiscal com a norma contabilística e sem qualquer preocupação com o facto de tal se poder vir a traduzir em distorções materialmente relevantes;
- iii. Esta prática que vem sendo seguida em Portugal, em particular nas empresas de pequena e muito pequena dimensão, com a contabilidade a ser orientada pela fiscalidade pela importância que o utilizador “Administração Fiscal” tem, não só nos permite afirmar que a contabilidade se vem afastado do objectivo de produzir informação que traduza de forma verdadeira e apropriada a posição económica e financeira de uma entidade como, decorrente disso, nos leva a colocar algum cepticismo relativamente à razoabilidade dos pressupostos que vêm sendo assumidos pelas empresas no momento da definição das suas políticas contabilísticas;
- iv. Neste sentido, e ainda que partilhemos da opinião de que a manutenção do regime de dependência parcial é o mais adequado para a determinação do lucro tributável, desde logo pelo seu contributo para a redução dos custos de contexto que recaem sobre os agentes económicos, não deixamos de reconhecer que em certos casos se pode traduzir numa certa submissão quando não mesmo ingerência da fiscalidade no momento de definir as políticas contabilísticas que suportam a

- preparação das DF. E isto é tão mais verdade quanto maior a importância do utilizador “Administração Fiscal”;
- v. A possibilidade do tratamento contabilístico de certas operações poder ser condicionado pela norma fiscal, seja em busca da maximização das vantagens que a legislação fiscal pode permitir seja porque a Administração Fiscal se assume como um utilizador privilegiado da informação financeira, compromete a imagem verdadeira e apropriada que se presume estar subjacente à preparação das DF na medida em que certas regras fiscais contrariam o espírito da norma contabilística; e
 - vi. A estas evidências não são, de todo, alheias as características da envolvente em Portugal que vêm condicionando, desde uma perspectiva histórica, não só a elaboração do próprio sistema contabilístico como o comportamento de quem o aplica. De resto, uma consequência natural do reconhecimento da importância dos utilizadores da informação financeira e das suas necessidades no momento de se construir o modelo contabilístico e de se proceder à sua interpretação e aplicação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Bogdan, R., & Biklen, S. (1994 [1991]). *Investigação Qualitativa em Educação. Uma Introdução à Teoria e aos Métodos*. Porto: Porto Editora.
- Chiavenato, I. (2004). *Introdução à Teoria Geral da Administração*. São Paulo: Editora Elsevier. Brasil.
- Cravo, D. (1991). “Considerações em torno do paradigma da utilidade”, *Actas das IV Jornadas de Contabilidade*, ISCAA, Aveiro, 17 a 19 de Outubro.
- Cunha, A. S & Silva, P. E. A. (2013). *Gestão e Jurisdição o caso da execução fiscal da União. Diálogos para o desenvolvimento*, Vol. 9, Instituto de Pesquisa Económica Aplicada (IPEA): Brasília, Brasil.
- Ferreira, L. F. & Regojo, P. (1996). “A regulamentação contabilística em Portugal”, *Jornal de Contabilidade da APOTEC*; Ano XX, n.º230, Maio, pp. 119-128 e n.º231, Junho, pp. 155-162.
- Imprensa Nacional Casa da Moeda:
- Decreto-Lei n.º 372/2007 (2007), de 6 de Novembro, que aprova os conceitos de micro, pequena e média entidade.
 - Decreto-Lei n.º 158/2009 (2009), de 13 de Julho, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).
 - Decreto-Lei n.º 159/2009 (2009), de 13 de Junho, que aprova o Códico do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC).
 - Aviso n.º 15654/2009 (2009), de 7 de Setembro, que aprova o regime de Normalização Contabilística das Pequenas Entidades (NCRF-PE).
 - Decreto Regulamentar (DR) 25/2009 (2009), de 14 de Setembro, que adapta o regime regulamentar das depreciações e amortizações ao novo contexto (alteração ao CIRC).
 - Lei n.º 20/2010 (2010), de 23 de Agosto, que alarga o conceito de Pequena Entidade para efeitos de aplicação do SNC, primeira alteração ao Decreto-Lei n.º 158.
 - Lei n.º 35/2010 (2010), de 2 de Setembro, que define os limites para aplicação do regime de normalização das Micro Entidades.
 - Decreto-Lei n.º 36A/2011 (2011), de 9 de Março, que aprova o regime de Normalização Contabilística das Microentidades (NCRF-ME).
- Informadb (2013). *Tecido Empresarial em Portugal 2012*, Barómetro Empresarial, Informa D&B, Janeiro, in www.informadb.pt
- Iudícibus, S., (1997). *Teoria da contabilidade*, 5ª Edição, Atlas, São Paulo, Brasil.
- Lopes, C. (1999). *A Fiscalidade das pequenas e médias empresas: Estudo comparativo na União Europeia* (1ª Edição). Porto: Vida Económica.
- Major, M., & Vieira, R. (2009). *Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Nobes, C.W. (1981). “An empirical investigation of international accounting principles: A comment”. *Journal of Accounting Research*, Spring, 268–80.
- Major, M., & Vieira, R. (2009). *Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Olabuénaga, J. (2003). *Metodología de la investigación cualitativa*. Bilbao: Universidad de Deusto. (3ª edição).
- Pires, A.M.M. (2010). “Os efeitos e implicações da actual reforma contabilística (SNC) no quadro das relações de coexistência entre a contabilidade e a fiscalidade”, *XIV Encuentro AECA*, 23 e 24 de Setembro, Coimbra – Portugal.

- Pires, A. M. M. & Rodrigues, F. J. P. A. (2011). “As características do tecido empresarial determinam necessidades específicas e definem um utilizador padrão para a informação financeira: evidência empírica”, *XXI Jornadas Hispano Lusas de Gestão Científica*, Cordoba – Espanha.
- Pires, A. M. M. & Rodrigues, F. J. P. A. (2012). “O efeito da aplicação do SNC no capital próprio: Evidência em 50 empresas sujeitas a Revisão Legal de Contas”, *XXII Jornadas Hispano Lusas de Gestão Científica*, Vila Real – Portugal.
- Kroeber, A. C. & Kluckhohn, C. (1952). *Culture: A critical Review of Concepts and Definitions*, New York.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. (2005). *Manual de investigação em ciências sociais* (4.ª ed.). Lisboa: Gradiva.
- Rodrigues, J (2012). *SNC- Sistema de Normalização Contabilística explicado* (3º edição), Porto Editora: Porto.
- Silva, J. (2011). Os conflitos e a contabilidade no âmbito do trabalho de revisão/auditoria. *Revisões & Auditores*, 1(52), 55-65.
- Tomás T., M. C. C. (1999). “Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396, Outubro – Dezembro, pp. 13-168.
- Tomás T., M. C. C. (2002). “A Dedutibilidade dos Custos em sede de IRC”, *Fisco*, n.º 101/102, Ano XIII, Janeiro, 37-43.
- Tua P., J. (2000); “El marco conceptual: los mismos perros con diferentes collares?”, *Boletín AECA*, Abril-Julio, AECA, Madrid.
- Wahrish, M. (2001); *The Evolution of International Accounting Systems*, Peter Lang, Frankfurt.
- Valles, M. (1997). *Técnicas Cualitativas de Investigación Social. Reflexión metodológica y práctica profesional*. Madrid: Editorial SÍNTESIS, S.A.