

Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, v. 10, n. 3, p. 194-217, jul./set., 2014

doi:10.4270/ruc.2014326
Disponível em www.furb.br/universocontabil



A INFLUÊNCIA DA FISCALIDADE NA CONTABILIDADE: ESTUDO EM PORTUGAL¹
THE INFLUENCE OF TAXATION IN ACCOUNTING: A STUDY IN PORTUGAL
LA INFLUENCIA DE IMPUESTOS EN CONTABILIDAD: UN ESTUDIO EN PORTUGAL

Sara Margarida Gonçalves Nascimento

Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra
Inspectora Tributária na Direcção de Finanças de Leiria
Endereço: Urbanização Quinta do Barroso, Lote 49
CP: 3150-292 - Sebal - Portugal
E-mail: saranasc@gmail.com
Telefone: 351 966882949

Cristina Maria Gabriel Gonçalves Góis

Doutora em Contabilidade pela Universidade de Extremadura
Professora Coordenadora do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra do Instituto Politécnico de Coimbra
Endereço: Quinta Agrícola - Bencanta
CP: 3040-316 – Coimbra - Portugal
E-mail: cgois@iscac.pt
Telefone: 351 933402240

RESUMO

O relato financeiro português tem sido caracterizado como integrando os países com um sistema contabilístico continental, segundo o qual a principal finalidade da contabilidade é o suporte ao apuramento do resultado fiscal. Este estudo procura analisar e quantificar a influência da fiscalidade na contabilidade em Portugal. Pretende-se medir estatisticamente essa influência para os anos de 2009 e 2010 através de um modelo de regressão linear aplicado aos dados de 2.210 empresas não cotadas. A investigação realizada procurou dar resposta a três questões específicas: (1) as regras de tributação influenciam a contabilidade em Portugal? (2) a fiscalidade é o único factor que influencia a contabilidade portuguesa? (3) o grau de influência da fiscalidade na contabilidade foi afectado pela adopção do SNC? Os resultados obtidos permitiram responder às duas primeiras questões, evidenciando que a fiscalidade influencia a contabilidade em Portugal mas não a explica na totalidade, não permitindo validar de forma conclusiva a última questão, indiciando que o grau de influência

¹ Artigo recebido em 06.02.2014. Revisado por pares em 16.06.2014. Reformulado em 24.09.2014. Recomendado para publicação em 25.09.2014 por Carlos Eduardo Facin Lavarda. Publicado em 30.09.2014. Organização responsável pelo periódico: FURB.

da fiscalidade na contabilidade não foi significativamente alterado com a mudança de normativo contabilístico. A existência de estudos sobre esta matéria incidentes sobre a realidade portuguesa é escassa, não se conhecendo nenhum de natureza estatística realizado anteriormente, pelo que se acredita vir a dar um importante contributo para a compreensão da temática em causa.

Palavras chave: contabilidade, fiscalidade, resultado contabilístico e fiscal, Portugal

ABSTRACT

The Portuguese financial reporting has been characterized as integrating countries with a continental type of accounting system, according to which the main purpose of accounting is to be the support for determining the taxable income. This study aims at studying the influence of taxation in the accounting in Portugal. It's intended to statistically measure this influence for the years 2009 and 2010 through a linear regression model applied to the data of 2.210 unlisted enterprises. With research three specific questions were put forward: (1) is accounting affected by fiscal regulations in Portugal? (2) is taxation the only factor that influences portuguese accounting? (3) was the degree of influence of taxation in accounting affected by the adoption of the SNC? The results obtained allowed answer to the first two questions, showing that taxation influences accounting in Portugal but does not explain it fully. The last question could not be validated conclusively, although the results indicating that the degree of influence of taxation in accounting was not significantly affected by the change of accounting standards. Existing studies which focus on this subject are scarce, there is no prior statistical knowledge. Although we believe that in the future it will make an important contribution to the understanding of the subject in question.

Keywords: accounting, taxation, accounting and tax income, Portugal

RESUMEN

La información financiera portuguesa se ha caracterizado como haciendo parte de los países con un sistema contable del tipo continental, según el cual el objetivo principal de la contabilidad es el soporte a la determinación de la renta tributable. Este estudio tiene como objetivo analizar la influencia de la tributación en la contabilidad de las empresas Portuguesas. Se pretende medir esta influencia estadísticamente para los años 2009 y 2010 a través de un modelo de regresión lineal aplicada a los datos de 2210 empresas no cotizadas. La investigación realizada buscó dar respuesta a tres cuestiones específicas: (1) las normas tributarias afectan a la contabilidad en Portugal? (2) los impuestos es el único factor que influye en la contabilidad portugués? y (3) el grado de influencia de los impuestos en las cuentas se vieron afectadas por la adopción del nuevo Sistema de Normalización Contable ? Los resultados obtenidos permitieron responder a las dos primeras cuestiones, que muestran que la tributación influye en la contabilidad en Portugal, pero no explica en su totalidad, lo que no permite validar de manera concluyente la última pregunta, lo que indica que el grado de influencia de la tributación en la contabilidad no mostró cambios significativos con las nuevas normas contables portuguesas. La existencia de estudios sobre la situación portuguesa es escasa, por lo que este trabajo pretende ser una contribución importante a la comprensión del tema estudiado.

Palabras clave: contabilidad, impuestos, resultado contable e impuesto sobre la renta, Portugal

1 INTRODUÇÃO

O sistema contabilístico português sempre foi muito legalista, o que se identifica com a influência continental que o caracteriza (NOBES; ALEXANDER, 1994). A verdadeira

finalidade da contabilidade como sistema de informação de apoio à tomada de decisões é muitas vezes desprezada, havendo uma tendência cultural de prestar contas à administração fiscal em prejuízo dos interesses dos demais utentes da informação financeira. Logo, Portugal é tradicionalmente caracterizado por uma manifesta influência da fiscalidade na contabilidade. O ano de 2010 marca uma nova era para a contabilidade em Portugal, com a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), normativo coerente com as normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS), e que veio implicar mudanças na tributação do rendimento das sociedades, a qual se encontra estabelecida no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC).

Sendo normalmente afirmado que as regras fiscais influenciam a forma como é elaborada a contabilidade em Portugal, o principal objectivo deste trabalho é analisar de que forma tal influência é exercida e determinar estatisticamente o grau dessa influência para os anos de 2009 e 2010. Conforme constataram Borrego, Lopes e Ferreira (2012), apesar da ligação existente entre estas duas áreas, não se conhecem estudos que se dediquem especificamente a esta questão no que concerne à realidade portuguesa, a qual, mesmo em termos internacionais tem sido analisada sobretudo de forma analítica e descritiva e não numa perspectiva estatística. Para alcançar o objectivo definido pretende-se utilizar um modelo de regressão linear que permita responder às três questões seguintes: 1) As regras de tributação influenciam a contabilidade em Portugal? 2) A fiscalidade é o único factor que influencia a contabilidade portuguesa? 3) A adopção do SNC afectou o grau de influência da fiscalidade na contabilidade?

A principal motivação para levar a cabo tal estudo tem subjacente o desejo de aprofundar o saber sobre a relação existente em Portugal entre a contabilidade e a fiscalidade, contribuindo para o conhecimento e clarificação de uma realidade pouco conhecida e estudada. Pretende-se obter uma medida da influência da fiscalidade na contabilidade e verificar se a mesma se altera com a introdução do novo modelo contabilístico.

O trabalho estrutura-se em seis partes. Após a introdução, a segunda parte sintetiza a revisão de literatura efectuada inerente a trabalhos que procuraram estudar as causas da diversidade contabilística internacional e a influência em particular da fiscalidade para essa diversidade. Tendo em conta a realidade em estudo, procura-se na terceira parte dar uma visão geral das normas contabilísticas e fiscais, em vigor em Portugal nos anos de 2009 e 2010, bem como de alguns pontos de divergência ou convergência entre ambas.

A quarta parte é dedicada à aplicação do modelo estatístico, começando-se por expor como foi determinada a amostra utilizada e procedendo-se ao seu confronto com a estrutura sectorial portuguesa. São também apresentadas as variáveis de investigação inerentes ao modelo estatístico e efectuada uma explanação do modelo em si, o qual foi desenvolvido e aplicado por Fekete et al. (2009) para estudar a influência da fiscalidade na contabilidade. Seguidamente procede-se à elucidação da forma como o modelo estatístico vai ser aplicado e testado e apresentam-se os resultados obtidos, bem como uma discussão dos mesmos face a outros estudos anteriores e às hipóteses colocadas. Identificam-se as principais limitações inerentes ao estudo desenvolvido, bem como futuras hipóteses de pesquisa. Termina-se no sexto capítulo com a apresentação das principais conclusões.

2 REVISÃO DA LITERATURA

É notória a existência de diferenças nos princípios, métodos e práticas contabilísticas a nível internacional, tema que tem motivado a elaboração de diversos estudos descritivos e comparativos que têm originado diversas classificações dos sistemas contabilísticos. Uma das classificações mais presente na literatura é a que tem em conta o sistema legal, a qual divide os sistemas contabilísticos em dois grandes blocos: os países de influência anglo-saxónica (países *common law*) e os países da Europa Continental (países *code law*) (e.g. NOBES; PARKER, 2002; RODRIGUES; PEREIRA, 2004; COSTA, 2008 e BORREGO; LOPES;

FERREIRA, 2012). Conforme sintetiza Costa (2008, p. 16), “nos países *code law*, a legislação estipula os requisitos mínimos e as regras contabilísticas tendem a ser altamente prescritivas. (...) Nos países *common law*, as leis estabelecem os limites que não podem ser ultrapassados e é encorajada a experimentação dentro desses limites. Dentro deste quadro conceptual institucional, as regras contabilísticas tendem a ser mais adaptativas e inovadoras, e aos profissionais são exigidos julgamentos.” Tendo em conta o referido, “Portugal é tradicionalmente incluído no conjunto de países de influência continental europeia” (RODRIGUES; PEREIRA, 2004, p. 124).

Para além do sistema legal muitos são os factores que influenciam a contabilidade, estando tal tema amplamente debatido na literatura. Na tabela 1 apresentam-se alguns dos autores que estudaram esta temática e algumas das causas para a diversidade contabilística internacional por si apontadas.

Tabela 1 – Estudos sobre as causas da diversidade contabilística internacional

Autores	Causas da diversidade contabilística internacional
Gray (1988)	Cultura, factores externos (ex. comércio internacional, investimento, conquistas e forças da natureza) e valores sociais com consequências no sistema político, natureza dos mercados de capitais e padrão de propriedade
Nobes e Parker (2002)	Ambiente externo e cultura, sistema legal, fontes de financiamento, fiscalidade, profissão, nível de inflação, teoria contabilística, contingências e influências externas
Rodrigues e Pereira (2004)	Influências ambientais, sistema legal, origem do financiamento empresarial, relação entre a contabilidade e a fiscalidade, organização e propriedade empresarial, vínculos políticos e económicos com outros países e cultura
Othman e Zeghal (2006)	A contabilidade como ciência social e actividade técnica envolve a interacção de meios humanos e não humanos e factores culturais
Alves e Antunes (2010) [citam Gray (1988), Zargeski (1996), McArthur (1996), Nobes <i>et al.</i> , (1997), Saudagaren e Meek (1997), Nobes e Parker (1998), Hill (1999), Fritz e Lämmle (2003), Cerne (2009)]	Meio envolvente, grau de desenvolvimento dos países, factores culturais, acontecimentos históricos, tais como catástrofes, crises e guerras e relações políticas e económicas entre países

Fonte: Elaboração própria a partir do acervo de autores consultados

Também a informação financeira produzida em Portugal é influenciada por um vasto conjunto de factores, pretendendo-se estudar a influência na contabilidade de um factor em particular (a fiscalidade), pois o grau de conexão entre a tributação e a informação financeira é considerado um factor chave no estudo das diferenças contabilísticas internacionais (NOBES; OLIVERAS; PUIG, 2004).

Lamb e Roberts (1998, apud NOBES; OLIVERAS; PUIG, 2004; ALLEY; JAMES, 2005; CUZDRIOREAN; MATIS, 2012) estudaram a relação entre a contabilidade e a fiscalidade na Alemanha, França, Reino Unido e Estados Unidos da América com base em cinco classificações: Caso I - Desconexão, Caso II – Identidade, Caso III - Liderança da Contabilidade, Caso IV - Liderança da fiscalidade e Caso V - Domínio da fiscalidade. Os resultados obtidos permitiram confirmar uma forte relação entre a fiscalidade e a contabilidade nos países da Europa Continental ao contrário dos países de influência anglo saxónica. Aplicando esta metodologia à realidade espanhola para os anos de 1989, 1994 e 2003, Nobes, Oliveras e Puig (2004) concluíram que não se assistiu a uma redução significativa da conexão entre a fiscalidade e a contabilidade nos anos em estudo.

Ramírez (2000) relata que o nível de relação existente entre a tributação e a informação financeira foi estudado por um grupo de trabalho da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico que apontou três possíveis formas das mesmas se relacionarem: (1) A contabilidade ser muito influenciada pelas regras fiscais ao ponto de ser

difícil obter informação financeira que não esteja impregnada por regras fiscais; (2) Uma situação intermédia em que se assumem os critérios contabilísticos para efeitos fiscais mas são definidas algumas regras para casos concretos, com vista a determinar a cobrança fiscal; (3) A contabilidade e a fiscalidade são áreas com critérios próprios e independentes sem que exista institucionalmente nenhum tipo de interferência. O terceiro tipo de relação é apontada como a mais avançada, porém a fiscalidade nunca conseguiu definir regras próprias e autónomas para determinar o resultado fiscal, pelo que grande parte dos dados fiscais são obtidos na contabilidade

Os países da Europa Continental são geralmente apontados como os que têm uma relação mais forte entre a contabilidade e a fiscalidade, ao contrário dos de influência anglo-saxónica (LAMB; ROBERTS, (1998, apud NOBES; OLIVERAS; PUIG, 2004; ALLEY, JAMES, 2005; CUZDRIOREAN; MATIS, 2012) RODRIGUES; PEREIRA, 2004; OTHMAN; ZEGHAL, 2006); BORREGO; LOPES; FERREIRA, 2012). Importa realçar que, mesmo nestes últimos, o sistema de tributação tem alguns efeitos no relato financeiro (NOBES; PARKER, 2002), pois em nenhum país se consegue evitar esta relação, a qual é classificada por Alley e James (2005) como uma relação difícil que evolui de forma complexa. Pertencendo Portugal à Europa Continental, é um país onde existe uma forte ligação entre a contabilidade e a fiscalidade (MARQUES; RODRIGUES; CRAIG, 2011), desempenhando a primeira um papel essencial na determinação do resultado tributável.

Em 2010 assistiu-se a uma alteração do referencial contabilístico português, o qual passou a ter por base as IAS/IFRS. Decorrente da adopção do SNC, ocorreu uma adaptação das regras de determinação do imposto sobre o rendimento (IR) das sociedades ao novo normativo contabilístico, no qual se manteve a estreita ligação entre contabilidade e fiscalidade, num cenário de dependência parcial. Na adaptação do CIRC ao SNC ocorreu uma aproximação de alguns aspectos fiscais aos contabilísticos mas existem “áreas em que para preservar os interesses e as perspectivas próprias da fiscalidade se mantêm diferentes graus de separação entre o tratamento contabilístico e o fiscal” (MFAP, 2009a, p. 4385). Deste modo, os preparadores da informação financeira poderão continuar a seguir as regras fiscais ou aplicar os princípios contabilísticos vertidos nas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) e fazer as correspondentes correcções para apuramento do resultado tributável, por exemplo em matérias como as amortizações e depreciações, perdas por imparidade, provisões e aplicação do justo valor.

Na verdade, tal como defende Ramírez (2000), diferenças entre o resultado contabilístico e o fiscal sempre existirão em consequência do enfoque específico da contabilidade fiscal para um único utilizador e finalidade, das necessidades específicas da técnica fiscal, das restrições e imprecisões dos critérios contabilísticos e de diferenças originadas por razões de política económica e fiscal. Também Alley e James (2005) destacam que há várias razões que levam a que as regras de relato financeiro não sejam sempre as mais correctas para proceder ao apuramento do resultado fiscal. Estes autores apontam os objectivos próprios da fiscalidade e da contabilidade, a dificuldade de definir o conceito de resultado, a contínua evolução da contabilidade e da fiscalidade e o desejável objectivo da eficácia administrativa. No mesmo sentido, Freedman (2006) defende que a total convergência entre a contabilidade e a fiscalidade não será alcançada, defendendo que o resultado mais provável em qualquer país é a existência de uma convergência parcial. Contudo, existem defensores da referida convergência total os quais advogam que a mesma poderia trazer benefícios, tais como o aumento da transparência, a redução dos custos de cumprimento e simplificação do mesmo e um melhor controlo (FREEDMAN, 2006).

Perante o forte debate que existe na literatura em torno da temática da harmonização ou separação das regras contabilísticas e fiscais, Borrego, Lopes e Ferreira (2012) sintetizaram os argumentos a favor e contra a conexão entre estas duas realidades, com base

nas conclusões de sete estudos por si analisados. Nos argumentos a favor destaca-se a redução dos custos de cumprimento das obrigações fiscais. Já contra a convergência dos normativos contabilístico e fiscal o argumento mais apontado é a existência de objectivos diferentes nas duas áreas em causa, o que requer a existências de regras diferenciadas. Os referidos autores destacam que na relação entre a contabilidade e a fiscalidade não há um modelo amplamente aceite, identificando três modelos: a forte dependência entre as duas realidades, a dependência parcial e o baixo nível de dependência. O seu estudo evidencia que em Portugal existe um modelo de dependência parcial, marcado por áreas de uma intensa relação entre contabilidade e fiscalidade.

Numa breve revisão da literatura internacional, Cuzdriorean (2010) sistematizou diversos estudos que abordam a relação entre a contabilidade e a fiscalidade. Tal tema foi amplamente examinado nas últimas décadas, está longe de se encontrar esgotado e encontra-se em constante evolução, na medida em que se está na presença de dois domínios caracterizados por mudanças permanentes, tendo sido a mais importante a adopção das IAS/IFRS como padrão normativo internacional. Norberg (2007) procurou examinar o efeito da adopção das IAS/IFRS nas regras de tributação na União Europeia (UE), realçando que nos países em que a ligação entre fiscalidade e contabilidade é menos acentuada não se espera que a adopção das mesmas tenha impacto significativo. No que respeita aos países com um forte grau de ligação entre aqueles dois domínios vai depender muito das opções feitas na elaboração das demonstrações financeiras, na medida em que, via de regra, os normativos dos vários países tendem a permitir tratamentos alternativos.

Tendo em conta toda a revisão de literatura efectuada, vai destacar-se o trabalho realizado por Fekete et al. (2009) que, para além de bastante recente, utiliza um método de pesquisa inovador face aos anteriores trabalhos existentes na área. Os autores procederam a uma ampla revisão da literatura concluindo que a maioria dos trabalhos que abordam a relação em causa são, essencialmente, teóricos, de cariz analítico e/ou descritivo. Confrontando-se com esta realidade e constatando a inexistência de estudos que tenham procurado medir, de facto, o grau da influência da fiscalidade na contabilidade, desenvolveram um estudo com esse objectivo. Assim, através de uma análise empírica com base nos dados de 433 empresas romenas com valores cotados, para o período de 2006 a 2008, procuraram medir estatisticamente o nível de influência da fiscalidade na contabilidade através da utilização de um modelo de regressão linear, tendo concluído que a fiscalidade influencia de facto a contabilidade. Obtiveram resultados, estatisticamente válidos, que sugerem que a tributação explica, em termos médios no triénio estudado, cerca de 4% da informação contabilística, ou seja, o nível de influência da fiscalidade na contabilidade é de 4%, valor dado pelo coeficiente de determinação do modelo (R^2). Por falta de estudos semelhantes que constituam uma base de comparação, não foi possível concluir se tal resultado reflecte um nível de influência alta ou baixa, sendo esta uma das grandes limitações por si apontadas. É também necessário ter em conta que o modelo apresentado apenas estuda a influência da fiscalidade na contabilidade, contudo a influência inversa também pode existir.

A relação entre a fiscalidade e a contabilidade não é igual para todas as empresas sendo influenciada por variáveis tais como a sua dimensão, a forma de financiamento, pertencer ou não a um grupo, a nacionalidade da maioria dos accionistas/sócios e o interesse na mobilização de recursos por parte de bancos ou outras instituições de crédito (ISTRATE; CUZA, 2011). Os resultados obtidos por Fekete et al. (2009) apontam para uma variação da influência da fiscalidade na contabilidade decorrente da dimensão das empresas, pois enquanto grandes entidades separam claramente a informação financeira dos registos fiscais, as PME não fazem essa separação de forma total e as micro entidades praticamente só preparam informação para efeitos fiscais. Neste sentido, os autores determinaram a influência da fiscalidade na contabilidade, para dois subgrupos que compõem a sua amostra: 36

empresas cotadas na Bolsa de Valores de Bucareste - *Bucharest Stock Exchange* (BSE) e 397 na Bolsa de Valores de Comércio Electrónico - *Romain Association of Securities Dealers Automated Quotation* (RASDAQ). Ao contrário do que esperavam, os resultados por si obtidos evidenciam que o nível de influência para as empresas cotadas na BSE é superior às empresas cotadas no RASDAQ, o que denota um aumento de influência da fiscalidade na contabilidade à medida que a dimensão das empresas aumenta. Tal facto pode decorrer da heterogeneidade da sub amostra de 397 empresas, no que respeita ao tamanho das empresas que a compõem.

Também no sentido de mostrar que a taxa efectiva de imposto não é igual para todas as empresas, Nicodème (2002) aponta que existem vários factores para empresas de diferentes tamanhos terem diferentes níveis fiscais. Desde logo, são as PME que mais contribuem para o emprego e desenvolvimento económico o que leva os governos a aprovar alguns tratamentos fiscais mais favoráveis, tais como benefícios fiscais que se traduzem em deduções ao rendimento das PME que realizam avultados investimentos, como acontece em Portugal. Contudo, as grandes empresas por terem mais influência económica têm por vezes mais poder para negociar tratamentos fiscais mais favoráveis.

Mayoral e Segura (2010) procuraram estudar a atitude das empresas familiares perante o imposto sobre as sociedades, face às de propriedade não familiar, por regra de maior dimensão que as primeiras, baseando-se numa amostra de 6.600 empresas espanholas não cotadas. Os resultados obtidos permitiram-lhes concluir que a atitude dos dois tipos de empresas é diferente, sendo as empresas familiares fiscalmente menos agressivas que as segundas, o que se traduz numa maior aversão ao risco com o objectivo de evitar inspecções tributárias, litígios com a administração fiscal ou sanções. Esta postura faz com que a carga fiscal das empresas de menor dimensão seja superior, tendo as empresas de maior dimensão mais mecanismos ao seu dispor para levar a cabo um planeamento fiscal com vista à redução do imposto a pagar ou ao diferimento no tempo desse pagamento. Consequentemente a influência da fiscalidade na contabilidade é divergente nos dois tipos de empresas.

3 ENQUADRAMENTO NORMATIVO

3.1 Caracterização do normativo fiscal

As regras de tributação das sociedades, em sede de IR, sempre influenciaram o relato financeiro efectuado pelas empresas portuguesas. Para a estreita ligação entre a contabilidade e a fiscalidade tem contribuído, em grande medida, o facto do resultado contabilístico ser o ponto de partida do resultado fiscal, pois o legislador fiscal português, à semelhança do que acontece na maioria dos sistemas fiscais mundiais, nunca estabeleceu regras próprias e autónomas que permitam apurar o resultado fiscal das entidades. Conforme refere Aguiar (2006), na generalidade dos ordenamentos jurídicos, e desde os primórdios da tributação sobre o rendimento das sociedades, o direito tributário utiliza a contabilidade como um instrumento para proceder à determinação do rendimento tributável. Esta relação aparece formalmente estabelecida na legislação fiscal da maioria dos ordenamentos jurídicos dos países continentais, incluindo o português.

Em Portugal, o conceito de lucro tributável é definido por remissão directa para o normativo contabilístico, sendo o mesmo determinado com base no resultado líquido do período, posteriormente corrigido pelas normas fiscais. Contudo, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, é acolhido o tratamento contabilístico decorrente das normas em vigor. Embora esta relação formalmente estabelecida na lei vá no sentido da fiscalidade ser influenciada pela contabilidade e não no sentido inverso, a subordinação da contabilidade à fiscalidade é uma realidade. Esta verifica-se sobretudo em áreas cujos tratamentos contabilístico e fiscal são divergentes, assumindo-se muitas vezes as regras fiscais

para preparar a informação financeira como se de verdadeiras regras contabilísticas se tratassem.

Dado que o resultado contabilístico está na base da determinação do resultado tributável, a adopção do SNC fez com que o CIRC sofresse alguns reajustes. A forma de tributação das sociedades não se alterou, mantendo-se o modelo de dependência parcial entre contabilidade e fiscalidade. Esta recente evolução das regras contabilísticas e a adaptação do CIRC às mesmas, procurou reduzir as divergências entre os aspectos fiscais e contabilísticos o que se traduz numa diminuição, pelo menos, *de jure* da influência da fiscalidade na contabilidade, a qual se poderá vir ou não a traduzir numa diminuição *de facto*, hipótese que se vai procurar apreciar no estudo apresentado no ponto quatro deste trabalho.

De referir que vários são os tipos de sujeitos passivos definidos no CIRC para efeitos de tributação em IR, contudo o estudo a realizar vai ter por base dados de empresas residentes que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, pelo que apenas se abordam as regras de tributação de tais entidades, as quais são tributadas pelo seu lucro. Conforme já se referiu, o lucro tem por base o resultado contabilístico, ao qual são efectuados os ajustamentos previstos no CIRC, quer positivos, quer negativos.

O reconhecimento temporal das componentes do resultado tributável deve respeitar o critério da competência económica, pelo que os rendimentos e gastos, assim como outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, devem ser imputadas ao exercício a que respeitam, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios, princípio basilar quer à contabilidade quer à fiscalidade em Portugal.

No que respeita às variações patrimoniais, as mesmas podem ser positivas ou negativas, conforme traduzam um aumento ou uma diminuição do valor do património das sociedades decorrente de movimentos contabilísticos nas contas da “Classe 5 – Capital, reservas e resultados transitados”, as quais concorrem para a formação do lucro tributável nos termos previstos no CIRC.

Relativamente aos gastos, apenas são relevantes para efeitos de determinação do resultado tributável os que estejam devidamente comprovados e sejam indispensáveis à realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou à manutenção da fonte produtora. É essencial ter em atenção a multiplicidade de normas limitativas à dedutibilidade fiscal dos gastos para efeitos de determinação do resultado tributável. Há ainda a ter em conta a disciplina específica estabelecida para as depreciações e amortizações, perdas por imparidade e ajustamentos em inventários, provisões, créditos incobráveis e gastos decorrentes da transmissão onerosa de partes de capital.

Acresce ainda que, apesar do SNC dar ânimo à utilização do justo valor, a tributação das sociedades continua a assentar, regra geral, no princípio da realização, à excepção das situações previstas no CIRC que aceita a mensuração ao justo valor dos instrumentos financeiros e dos activos biológicos consumíveis. No que respeita aos rendimentos tributáveis, são considerados como tal os que resultem de quaisquer operações praticadas pelas sociedades, definindo o CIRC, relativamente aos subsídios obtidos para activos não correntes, regras próprias para a sua imputação ao resultado tributável que são semelhantes às preconizadas pela norma contabilística aplicável à contabilização dos subsídios (NCRF 22) no que concerne aos bens depreciables ou amortizáveis.

A determinação do lucro tributável culmina com o preenchimento do quadro 7 da declaração Modelo 22. Seguindo as regras do CIRC, ao lucro tributável apurado poderão ser deduzidos prejuízos fiscais anteriormente apurados e benefícios fiscais eventualmente existentes, para efeitos de apuramento da matéria colectável, a qual nunca assumirá valores negativos, pois as deduções a que haja lugar a este nível vão só até à concorrência do lucro tributável. Para efeitos de determinação do imposto, ao quantitativo de matéria colectável apurado aplicam-se as taxas de IR previstas, sendo que, para o regime geral, teve-se em

Portugal até ao exercício de 2008 uma única taxa de 25% e para os anos de 2009 e 2010 encontram-se previstos dois escalões com taxas de 12,5%, aplicável até € 12.500 de matéria colectável, e 25% aplicável ao montante que exceder aquele valor.

As sociedades portuguesas poderão estar também sujeitas ao pagamento de derrama, cuja taxa pode ascender até 1,5% do lucro tributável. Na medida em que é lançada pelos diferentes municípios não é uniforme a nível nacional nem distrital, pelo que não vai ser tida em conta no estudo a realizar. O IR do exercício inclui também tributações autónomas previstas para a generalidade das sociedades, as quais podem incidir sobre encargos dedutíveis, lucros distribuídos ou despesas injustificadas.

Apesar das alterações, renumeração e republicação do CIRC em 2009, as regras de tributação nele contidas não sofreram alterações significativas, tendo-se procurado sobretudo uma adaptação terminológica às regras contabilísticas decorrentes do SNC e efectuados alguns ajustes resultantes das mesmas.

3.2. Caracterização do normativo contabilístico

Atendendo a que o CIRC remete para a normalização contabilística, importa saber que normas estão em causa. Tal como já foi referido, o ano de 2010 marcou uma nova era para a contabilidade em Portugal na medida em que foi abandonado o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e toda a legislação complementar e passou a ser adoptado o SNC composto por um conjunto de normas baseadas nas IAS/IFRS emanadas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), adoptadas pela UE.

O SNC, publicado em 13 de Julho de 2009, através do Decreto-Lei (DL) n.º 158/2009, passou a ser de aplicação obrigatória, para as empresas portuguesas não cotadas, a partir de 01 de Janeiro de 2010, pelo que as normas contabilísticas que serviram de base à determinação do resultado dos exercícios de 2009 e 2010, alvo deste estudo, não são as mesmas. O novo normativo contabilístico diverge do anterior em várias áreas e é “vulgarmente referenciado como um sistema contabilístico que apresenta uma estrutura de relato mais moderna e, tendencialmente, mais afastada da fiscalidade” (PIRES, 2010, p. 10), pois vem estabelecer regras contabilísticas próprias em áreas até então não abrangidas pelas normas contabilísticas.

O actual normativo contabilístico, de aplicação geral, é composto por 28 NCRF, em que cada uma trata um tema específico, a par das quais foram aprovadas normas mais simplificadas para as empresas de menor dimensão. Seguindo a linha de orientação internacional, o SNC é um modelo normativo assente em princípios e conceitos e não em regras rígidas. Privilegia a valorização ao justo valor, enquanto o POC tinha por base o custo histórico, contudo, o justo valor não é a única base de mensuração prevista sendo, por regra, de aplicação opcional, pelo que possíveis alterações na mensuração dos elementos das demonstrações financeiras vão depender das opções seguidas pelos seus preparadores.

De salientar que as NCRF regulam algumas matérias que antes da sua aprovação, apenas existiam em diplomas fiscais, tais como as amortizações e depreciações, as provisões e as perdas por imparidade. Contudo, tal como já referido, estas são áreas que mantêm um tratamento fiscal próprio.

Alguns dos procedimentos preconizados pelo SNC foram acolhidos pelo CIRC. É o caso dos inerentes aos contratos de construção (NCRF 19), dos custos com empréstimos obtidos que podem ser capitalizados, quer nos activos fixos tangíveis, quer nos inventários (NCRF 10) e dos subsídios do governo, cuja NCRF 22 contém regras muito semelhantes às que existiam e continuam a existir para efeitos fiscais. Estas foram algumas das matérias em que a partir de 2010 passou a existir uma convergência entre a contabilidade e a fiscalidade.

Conforme referido anteriormente, e comprovado pelos exemplos apresentados, as alterações introduzidas pelo SNC provocaram modificações no CIRC, algumas delas com implicações na determinação do resultado tributável das sociedades.

4 OS MÉTODOS DA INVESTIGAÇÃO

4.1 Objectivos do estudo e questões de investigação

As diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade justificam-se desde logo pelos diferentes objectivos que cada uma prossegue (ISTRATE; CUZA, 2011) e a relação entre ambas sempre existiu, existe e continuará a existir (Cuzdriorean, 2010), sendo um tema complexo e dinâmico devido em grande medida às mudanças das regras contabilísticas a nível internacional (NORBERG, 2007). Tal relação diverge de país para país, pois a influência das regras fiscais na contabilidade não é idêntica em todos os sistemas, dependendo muito das características intrínsecas que os qualificam.

Tal como já se referiu, o sistema contabilístico português foi caracterizado por Nobes (1981, *apud* ALVES; ANTUNES, 2010, p. 34), “como um sistema pertencente ao bloco continental, pela sua forte tradição legislativa, i.e. pela forte ligação entre contabilidade e fiscalidade patente na legislação em vigor”. Muitos são os autores e profissionais que afirmam que a contabilidade em Portugal é fortemente influenciada pelas regras fiscais, contudo não se conhece nenhum estudo que tente quantificar estatisticamente essa influência, sendo esse o objectivo fulcral. Para atingir o objectivo geral a que se propôs, procurou-se alcançar dois objectivos específicos: medir o grau de influência das regras de tributação na contabilidade das empresas portuguesas para os exercícios de 2009 e 2010 e averiguar se o grau de influência da fiscalidade na contabilidade perante demonstrações financeiras preparadas de acordo com o POC e de acordo com o SNC diverge.

Com vista à prossecução destes objectivos definiram-se as três questões de investigação seguintes:

Q1: As regras de tributação influenciam a contabilidade em Portugal?

Q2: A fiscalidade é o único factor que influencia a contabilidade portuguesa?

Q3: A adopção do SNC afectou o grau de influência da fiscalidade na contabilidade?

Com os objectivos definidos e respondendo às questões a que se propôs alcançar pretende-se dar uma nova visão da temática em análise, pois não se tenciona apenas analisar de forma descritiva e analítica a influência da fiscalidade na contabilidade, pretende-se quantificar estatisticamente essa influência tendo por base dados de empresas não cotadas.

4.2 Selecção da amostra

Para alcançar o objectivo definido vão utilizar-se dados de empresas não cotadas sedeadas no distrito de Leiria, o qual foi escolhido essencialmente por motivações pessoais e profissionais, mas também por ser um distrito com forte tecido empresarial. Tendo em conta a Classificação Portuguesa das Actividades Económicas – Revisão 3 (CAE Rev. 3), as sociedades não financeiras deste distrito apresentam em 2009 uma estrutura sectorial muito semelhante à nacional (Pordata, 2012 e INE, 2011), o que nos permite afirmar que a amostra pode ser considerada como significativamente representativa da realidade empresarial portuguesa. A secção G (Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis e motociclos) foi a que concentrou um maior número de empresas, na ordem dos 28%, seguida da secção F (Construção) e da secção C (Indústrias Transformadoras), absorvendo as três mais de 50% das empresas.

Os dados que vão servir de base à análise estatística foram recolhidos nas declarações fiscais que constam da base de dados da administração tributária. Começou por se recolher os que constam nas declarações Modelo 22 vigentes para os exercícios de 2008, 2009 e 2010 num total de 60.967 declarações, contudo o estudo que se pretende realizar determina a assunção de alguns pressupostos que determinaram os critérios de exclusão indicados na tabela 2.

Tabela 2 – Determinação do número de itens da amostra

EXERCÍCIOS	2008	2009	2010	TOTAL	% do TOTAL
Declarações Modelo 22 totais	20.585	20.474	19.908	60.967	100%
Critérios de Exclusão					
1. Declarações do resultado do grupo	4	7	6	17	0,03%
2. Declarações não originadas pela sociedade	454	436	29	919	1,51%
3. Sociedades que não pertencem ao regime geral, isentas, reduções de taxa ou soc. transparentes	2.123	1.109	778	4.010	6,58%
4. Sociedades sem Matéria Colectável	8.941	9.000	9.027	26.968	44,23%
5. Sociedades que não apresentaram declaração em algum dos anos ou não apresentam Matéria Colectável maior que zero nos três exercícios	3.236	4.095	4.241	11.572	18,98%
6. Sociedades que no triénio 2008_2010 declararam matéria colectável acumulada inferior a € 50.000	3.617	3.617	3.617	10.851	17,80%
TOTAL DAS EXCLUSÕES	18.375	18.264	17.698	54.337	89,13%
AMOSTRA	2.210	2.210	2.210	6.630	10,87%

Fonte: Dados da pesquisa

Desde logo, é imperativo ter o mesmo número de sociedades em cada ano e uma só declaração para cada uma delas, pelo que foram excluídas as declarações respeitantes ao resultado tributável do grupo de sociedades e todas as declarações resultantes da acção da autoridade tributária quando não submetidas pelo sujeito passivo (critérios de exclusão 1 e 2). Dado que o estudo se vai centrar sobre sociedades abrangidas pelo regime geral de tributação, foram excluídos todos os outros tipos de sujeitos passivos, os quais representam menos de 7% das declarações recolhidas (critério de exclusão 3). É ainda essencial assegurar que todas as entidades apresentam matéria colectável diferente de zero nos exercícios de 2008, 2009 e 2010 e não tenham faltas declarativas de Modelo 22 ou Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal nos referidos exercícios (critérios de exclusão 4 e 5). Face à dificuldade de recolha de dados para um tão elevado número de empresas, foram excluídas as que declararam matéria colectável acumulada no triénio inferior a € 50.000,00, num total de 10.851 declarações, pois os valores de imposto por si apurados não são significativos e apenas representam 18% das declarações recolhidas (critério de exclusão 6).

Tendo em conta todas as exclusões apontadas, apurou-se uma amostra de 2.210 empresas, em cada ano, num total de 6.630, o que corresponde a 11% das declarações inicialmente recolhidas. De salientar que o critério que determinou um maior número de exclusões foi a falta de matéria colectável, pois uma média de 44% das sociedades não declarou matéria colectável no triénio em causa.

Nas entidades que compõem a amostra estão representados a generalidade dos sectores de actividade. Comparando a estrutura sectorial da amostra com a estrutura sectorial do país e do distrito, obtêm-se os resultados expressos na tabela 3, que nos permitem constatar que a amostra tem uma estrutura sectorial em tudo idêntica à estrutura sectorial distrital e nacional, destacando-se as secções G, F e C que agregam o maior número de sociedades. Em síntese, pode-se dizer que os resultados apresentados comprovam a expressiva representatividade da amostra utilizada face à população em estudo.

A escolha de empresas não cotadas pretende destacar o contributo deste estudo para a pesquisa, quer nacional quer internacional, na medida em que a maioria dos estudos existentes, quer em Portugal quer noutros países, na área da contabilidade têm apenas por base dados de empresas com valores cotados. Em 2009 o mercado de capitais português contou com a presença de apenas 49 sociedades, predominando em Portugal as pequenas e micro empresas e não os grandes grupos económicos. É visível que não são as sociedades com valores cotados que melhor caracterizam o tecido empresarial português mas sim as

entidades não cotadas, justificação pela qual se optou por realizar um estudo recorrendo a dados de sociedades com essa característica.

Tabela 3 - Estrutura sectorial da amostra / Estrutura sectorial das sociedades não financeiras em 2009

Secções da CAE Rev.3	Distrito (Pordata, 2012)		Portugal (INE, 2011)		Amostra	
	N.º	% total	N.º	% total	N.º	% total
A (Pesca)	49	0,27%	525	0,15%	6	0,28%
B	121	0,67%	929	0,27%	37	1,74%
C	2.777	15,47%	40.305	11,53%	480	22,59%
D	17	0,09%	678	0,19%	4	0,19%
E	72	0,40%	910	0,26%	14	0,66%
F	3.273	18,23%	47.637	13,63%	345	16,24%
G	5.105	28,43%	98.087	28,06%	741	34,87%
H	1.107	6,17%	19.335	5,53%	71	3,34%
I	1.159	6,46%	31.787	9,09%	51	2,40%
J	205	1,14%	7.408	2,12%	19	0,89%
L	1.189	6,62%	24.362	6,97%	80	3,76%
M	1.198	6,67%	32.634	9,33%	90	4,24%
N	467	2,60%	11.667	3,34%	55	2,59%
P	212	1,18%	4.657	1,33%	8	0,38%
Q	559	3,11%	16.567	4,74%	99	4,66%
R	145	0,81%	4.111	1,18%	6	0,28%
S	300	1,67%	8.012	2,29%	19	0,89%
TOTAL	17.955	100,00%	349.611	100,00%	2.125	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa, INE (2011) e Pordata (2012)

Determinadas as empresas que compõe a amostra e justificada a sua escolha, procedeu-se à recolha das declarações anuais de informação contabilística e fiscal dos exercícios de 2008, 2009 e 2010, as quais, em conjunto com as declarações Modelo 22 contêm os dados necessários ao estudo que se pretende desenvolver, sem necessidade de recurso a quaisquer outros cálculos matemáticos. A utilização de dados de 2009 e 2010 vai permitir comparar dois períodos elaborados com elementos contabilísticos baseados em normas contabilísticas distintas, face à obrigatoriedade das empresas que compõem a amostra adoptarem o SNC como referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras a partir do ano de 2010.

Sistematizando, procurou-se neste ponto descrever a forma como foi construída a amostra e recolhidos os dados que vão servir de base ao estudo estatístico. Pretendeu-se igualmente demonstrar que os resultados do mesmo poderão ser extrapolados para a generalidade das sociedades portuguesas graças à robustez da amostra utilizada. Esta está assegurada pelo número considerável de itens que a compõem, pela representatividade da generalidade dos sectores de actividade, pela estrutura sectorial em tudo idêntica à do tecido empresarial português, por ser constituída por sociedades não cotadas e por utilizar os dados mais actuais declarados pelas empresas.

4.3 As variáveis da investigação

Na medida em que se vai seguir o modelo econométrico de Fekete et al. (2009) já analisado no capítulo da revisão da literatura, a contabilidade é a variável dependente do modelo e a fiscalidade a variável independente, sendo esta uma das principais limitações a apontar desde já, pois seria desejável introduzir no modelo mais variáveis explicativas. A relação entre as duas variáveis é estudada através de um modelo de regressão linear simples, dado pela expressão que a seguir se apresenta, a qual vai ser aplicada aos dados da amostra.

$$\frac{\Delta \text{VN}_{t,x}}{A_{t-1,x}} = \alpha_0 + \alpha_1 \frac{\Delta \text{IR}_{t,x}}{A_{t-1,x}} + \varepsilon$$

$$\Delta \text{VN}_{t,x} = \text{VN}_{t,x} - \text{VN}_{t-1,x}$$

$$\Delta \text{IR}_{t,x} = \text{IR}_{t,x} - \text{IR}_{t-1,x}$$

Em que:

- VN representa a contabilidade;
- IR representa a fiscalidade;
- t corresponde aos períodos de observação;
- x representa a empresa em análise (2.210 sociedades da amostra);
- o A corresponde ao activo.

Na medida em que se concorda com as razões apontadas por Fekete et al. (2009) para a utilização das *proxies* em causa - Volume de Negócios (VN) e IR -, considerando-se que as mesmas se podem replicar para a realidade portuguesa, vão seguir-se os mesmos critérios para representar as variáveis do estudo, o que permite fazer uma análise comparativa entre os dois estudos.

O VN, que representa a contabilidade, corresponde ao somatório das vendas e prestações de serviços inerentes à actividade normal das empresas, rendimentos determinantes à avaliação da sua *performance* operacional e, de uma forma geral, decorre essencialmente de regras contabilísticas e não da influência de regras fiscais ou critérios de gestão. Refira-se que as empresas de menor dimensão, como as que integram a amostra, concentram-se essencialmente em operações de compra e venda relacionadas com o seu objecto social (Sousa, 2009). Apesar de existirem autores que defendem que o resultado contabilístico constitui o indicador mais representativo da contabilidade (Fekete et al., 2009) este é fortemente influenciado por decisões de gestão, por julgamentos profissionais inerentes a quem prepara a contabilidade e também pelas regras fiscais muitas vezes seguidas na preparação da informação financeira.

Relativamente à fiscalidade, o indicador utilizado é o IR, que, tal como já referido, pode integrar as três componentes seguintes: o imposto propriamente dito, que incide sobre o resultado fiscal obtido, as tributações autónomas e a derrama. No estudo empírico a realizar vai utilizar-se apenas o imposto propriamente dito, resultante da aplicação das taxas do n.º 1 do art. 80.º do CIRC à matéria colectável apurada, como representativo da fiscalidade.

4.4 Estatística descritiva

Com o objectivo de elaborar um resumo e descrição das características consideradas mais importantes do conjunto de dados da amostra, apresentam-se os resultados relativos à estatística descritiva.

No que respeita à variável independente, representada pelo IR, a tabela 4 permite constatar que o imposto suportado pelas 2.210 empresas ultrapassa os 70 milhões de euros em qualquer um dos anos do triénio em causa, com uma média que ronda os 30 mil euros ano. É importante ter em conta que a média aritmética é afectada pelos valores extremos das observações, que são muito díspares, pelo que esta medida representativa dos dados não pode ser tida em conta isoladamente.

O VN, que representa a variável dependente, para o total das 2.210 empresas, ultrapassa em qualquer um dos três anos em causa, os 5.000 milhões de euros, com uma média que ronda os 2,5 milhões de euros ano.

Em relação a todas as rubricas, o desvio padrão apresenta valores muito elevados o que indicia uma grande dispersão dos dados em relação à média. Tal facto é também comprovado pela elevada amplitude amostral que evidencia a existência de uma grande

disparidade entre o valor mínimo e máximo das observações, confirmando a grande variabilidade dos dados.

Tabela 4 - Estatística descritiva da rubrica representativa da variável independente (€)

Rubricas	IR 2010	IR 2009	IR 2008	VN 2010	VN 2009	VN 2008
Média	33.166,3	32.963,8	34.057,9	2.487.699,3	2.335.331,5	2.473.478,2
Mediana	8.807,6	9.095,3	10.587,23	906.500,2	876.808,4	856.957,1
Desvio padrão	137.771,6	145.750,4	143.128,8	6.293.821,3	5.867.393,8	6.367.955,5
Coef. de	17,9	20,0	19,1	8,7	9,7	9,1
Coef. de	445,7	511,4	451,9	111,2	144,3	119,7
Mínimo	47,8	18,2	0,0	0,0	0,0	0,0
Máximo	4.199.862,2	4.212.163,3	3.942.845,1	122.732.665,6	124.631.118,9	120.120.585,1
Amplitude	4.199.814,5	4.212.145,1	3.942.845,1	122.732.665,6	124.631.118,9	120.120.585,1
Soma	73.297.509,6	72.850.063,34	75.268.050,0	5.497.815.440,9	5.161.082.671,5	5.466.386.985,5
1º Quartil	4.042,7	4.384,2	5.504,4	367.997,1	353.041,8	354.317,3
2º Quartil	8.807,6	9.095,4	10.587,2	906.500,2	876.808,4	856.957,1
3º Quartil	22.796,8	23.134,2	24.272,9	2.149.572,9	2.069.125,2	2.181.925,9
Amplit. inter-	18.754,1	18.750,0	18.768,6	1.781.575,7	1.716.083,4	1.827.608,7

Fonte: Dados da pesquisa

Importante também é analisar a forma de distribuição das observações, que pode ser simétrica ou assimétrica. Note-se que, para todas as rubricas a média apresenta valores superiores à mediana indicando que se está na presença de uma distribuição assimétrica positiva dos dados, a qual se confirma pelos valores positivos apurados para o coeficiente de assimetria (*skewness*) o que significa que há um enviesamento dos dados à direita.

A medida de curtose (*kurtosis*) reflecte o grau de achatamento da distribuição, permitindo avaliar de que forma os valores se concentram em torno da sua média. Face aos elevados valores obtidos para o coeficiente de achatamento, conclui-se que a amostra tem uma curva de distribuição mais alta e concentrada do que a distribuição normal.

4.5 Análise empírica

Com vista a dar resposta às questões de investigação anteriormente definidas, aplicou-se à realidade portuguesa, o modelo de regressão linear, já apresentado, o qual foi proposto por Fekete et al. (2009) para medir a influência da fiscalidade na contabilidade, no período 2006-2008, e testar estatisticamente essa influência para 433 empresas romenas cotadas.

Replicando o referido modelo para a amostra deste estudo, para os anos de 2009 e 2010, vão testar-se as três hipóteses seguintes:

H1: A fiscalidade tem influência nas práticas contabilísticas em Portugal.

H2: A contabilidade não é influenciada unicamente pela fiscalidade.

H3: O nível de influência da fiscalidade na contabilidade em Portugal diminuiu com a transição para o SNC.

Para analisar a relação entre as duas variáveis (dependente e independente) foi utilizado o modelo de regressão linear simples já apresentado. Para testar a exigência do pressuposto de normalidade dos erros foi utilizado o teste de Kolmogorov-Smirnov com correcção de Lilliefors, tendo-se recorrido à análise da variância (ANOVA) para testar a significância do modelo de regressão ajustado. O coeficiente de determinação (R^2) foi utilizado para medir a variabilidade da variável dependente que é explicada pela variável independente.

De acordo com o descrito anteriormente, começa-se por aplicar o modelo à totalidade das 2.210 observações, utilizando o software aplicativo Statistical Package for the Social Sciences (SPSS). Numa segunda fase são identificados e excluídos os *outliers* mais agressivos e apurados novos resultados para 2.187 observações. Posteriormente o modelo é aplicado por

sectores de actividade e por último a três sub amostras tendo em conta a dimensão das entidades, determinada com base no VN declarado pelas mesmas.

5 RESULTADOS

5.1 Resultados para o distrito de Leiria

A primeira etapa da aplicação do modelo estatístico definido permite-nos constatar a existência de uma relação tipo causa e efeito da fiscalidade na contabilidade, o que resulta do cálculo do coeficiente de determinação (R^2), que mede o efeito da variável independente na variável dependente. Torna-se então necessário averiguar se o modelo ajustado é significativo, o que implica a determinação do *p-value* (“Sig.”), pelo que se recorreu à metodologia genericamente designada por Análise de Variância (ANOVA), cujos resultados permitem testar as hipóteses $H_0: \beta_1 = 0$ vs $H_1: \beta_1 \neq 0$. Os resultados obtidos estão sistematizados na tabela 5 e evidenciam a existência de facto de uma relação entre as variáveis em estudo, a qual se manifesta no sentido da fiscalidade influenciar a contabilidade, pois determinou-se um R^2 próximo dos 15% para ambos os exercícios, o que indicia que 15% da variabilidade da contabilidade em Portugal é explicada pela fiscalidade, dando-se assim resposta à primeira questão em estudo.

Tabela 5 - Resultados do modelo de regressão linear para o distrito de Leiria

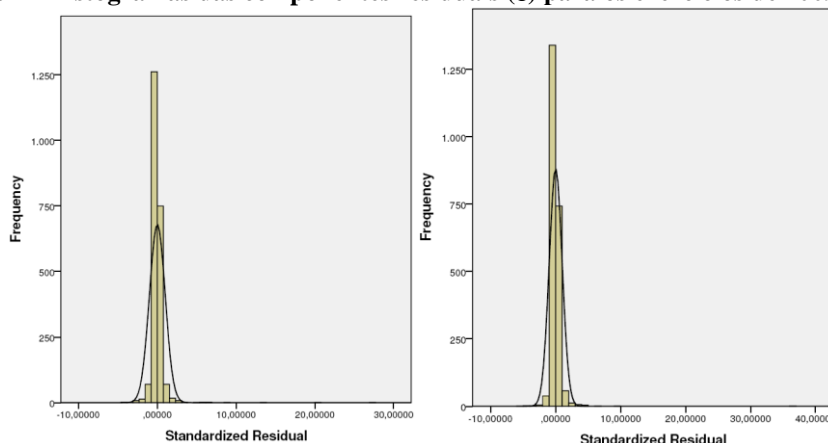
Exercício	Variáveis	α_0 e α_1	t	F	Sig. (p)	R^2
2009	Constant	0,059	2,593	384,939	< 0,001	14,80%
	Δ IR/A	14,618	19,620			
2010	Constant	0,099	6,082	402,750	< 0,001	15,40%
	Δ IR/A	9,231	20,069			

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados obtidos com a análise da variância permitem-nos rejeitar H_0 em favor de H_1 , concluindo que o modelo de regressão linear é válido e bastante significativo, o que se confirma pelo F e pelos t associados a R^2 e aos parâmetros do modelo, para um nível de significância inferior a 0,05, no caso em concreto é inferior a 0,001 ($p < 0,001$).

Para apurar se o modelo de regressão linear proposto anteriormente pode ser utilizado com objectivos de estimação e de inferência da relação entre a variável dependente e a variável independente é necessário proceder à validação dos pressupostos do modelo, inerentes aos seus erros ou resíduos, sendo essencial que um conjunto de pressupostos sejam válidos. Algumas das violações dos pressupostos do modelo podem-se detectar recorrendo à análise gráfica dos resíduos, que nos permitem visualizar desde logo se a variância dos erros e se os mesmos apresentam ou não uma distribuição normal.

Figura 1 - Histogramas das componentes residuais (ϵ) para os exercícios de 2009 e 2010



Fonte: Dados da pesquisa

Para ambos os exercícios, a indicação gráfica proporcionada pelos histogramas acima pressupõe a existência de resíduos com valores muito positivos, ou seja, não há uma normalidade nos resíduos o que denota a existência de *outliers* extremos.

Recorrendo ao teste de *Kolmogorov-Smirnov* com correcção de *Lilliefors* e ao teste de *Shapiro-Wilk* para verificar estatisticamente se os resíduos apresentam ou não uma distribuição normal, confirmou-se a evidência gráfica, tendo-se concluído pela rejeição da hipótese nula, ou seja, que a distribuição dos resíduos é normal (para $p < 0,001$), conforme demonstram os resultados da tabela 6.

Tabela 6 - Resultados do teste à normalidade dos resíduos

Exercício	Kolmogorov-Smirnov		Shapiro-Wilk	
	Statistis	Sig. (p)	Statistis	Sig. (p)
2009	0,257	< 0,001	0,348	< 0,001
2010	0,244	< 0,001	0,327	< 0,001

Fonte: Dados da pesquisa

Concluindo-se pela falta de normalidade dos resíduos, testou-se a presença de *outliers* através dos cálculos dos percentis, tendo-se identificado 23 observações consideradas como tal, aparentemente sem nenhuma relação directa entre si que permita identificar claramente a razão da sua existência e eliminá-las definitivamente da amostra. Ainda assim, e atendendo a que o número de *outliers* identificado representa apenas 1% dos itens da amostra, retiraram-se estas observações e procedeu-se à aplicação do modelo para uma amostra de 2.187 elementos, tendo-se constatado que o valor obtido para o coeficiente de determinação aumenta ligeiramente (tabela 7), ou seja, uma maior variabilidade da contabilidade em Portugal poderá ser explicada pela fiscalidade.

Tabela 7 - Valores do R^2 com e sem *outliers*

Exercício	R^2	
	N = 2210	N = 2187
2009	14,8%	17,8%
2010	15,4%	20,4%
Média	15,1%	19,1%

Fonte: Dados da pesquisa

Procedeu-se de novo aos testes aos resíduos, os quais continuam a revelar que os mesmos não seguem uma distribuição normal. Ou seja, retirando os *outliers* as conclusões obtidas são em tudo similares às que se retiram da análise do total da amostra.

Um dos motivos para a falta de normalidade dos resíduos, já apontado como uma das limitações do modelo, poderá ser omissão de variáveis independentes importantes, o que, no caso em concreto, faz todo o sentido se atende-se a que face aos valores do coeficiente de determinação a variabilidade da variável dependente que é explicada pela variável independente assume valores entre os 15% e os 19% no período em observação, pois, tal como apresentado na revisão da literatura, os factores que influenciam a contabilidade são muito diversos, não se cingindo apenas à forma de tributação das sociedades.

O estudo realizado proporciona evidência estatística de que a fiscalidade influencia a contabilidade em Portugal, contudo o modelo de regressão proposto não pode ser usado como modelo de estimação e de inferência, na medida em que a variável dependente é influenciada por muitas variáveis nele não incluídas.

5.2 Resultados por sectores de actividade

Conforme já referido, a amostra utilizada abrange a generalidade dos sectores de actividade e apresenta uma estrutura sectorial, em termos percentuais, idêntica à estrutura sectorial nacional, pelo que se considerou oportuno aplicar o modelo de regressão linear por

sectores de actividade. Apesar do modelo geral de tributação ser idêntico para todas as empresas que compõem a amostra é necessário ter em conta que, por um lado, há medidas fiscais mais direccionadas a alguns sectores específicos e, por outro lado, a própria legislação fiscal permite tratamentos alternativos. Neste sentido, as taxas efectivas de imposto variam de sector para sector (Nicodème, 2002) e o IR efectivamente suportado varia, com implicações na variável independente do modelo e consequentemente, na própria influência da fiscalidade na contabilidade.

Face ao reduzido número de empresas que integram alguns sectores de actividade da amostra, os resultados obtidos não são estatisticamente válidos para todos eles (tabela 8), mas confirmam que, tal como demonstrou Nicodème (2002) a taxa efectiva de imposto varia de acordo com a dimensão das empresas e o sector em que as mesmas operam, pois, tal como era previsível, obtêm-se resultados muito díspares de sector para sector.

Tabela 8 - Coeficientes de determinação por sectores de actividade

Secção	Total Amostra	Outliers	Amostra sem outliers	Percent	2009		2010		Média
					R ²	p	R ²	p	
A	62	0	62	2,83%	10,7%	0,009	28,7%	0,000	19,7%
B	37	0	37	1,69%	24,5%	0,002	55,5%	0,000	40,0%
C	480	0	480	21,95%	9,1%	0,000	18,8%	0,000	13,9%
D	4	0	4	0,18%	<i>Correlation is insignificant</i>				
E	14	0	14	0,64%	56,4%	0,002	52,7%	0,003	54,6%
F	345	4	341	15,59%	23,7%	0,000	33,5%	0,000	28,6%
G	741	15	726	33,20%	12,2%	0,000	14,7%	0,000	13,4%
H	71	1	70	3,20%	6,2%	0,038	5,7%	0,045	6,0%
I	51	1	50	2,29%	32,8%	0,000	10,1%	0,024	21,5%
J	19	0	19	0,87%	29,9%	0,015	94,3%	0,000	62,1%
K	28	0	28	1,28%	<i>Correlation is insignificant</i>				
L	80	0	80	3,66%	30,3%	0,000	8,5%	0,009	19,4%
M	90	0	90	4,12%	18,6%	0,000	18,2%	0,000	18,4%
N	55	1	54	2,47%	63,7%	0,000	31,0%	0,000	47,4%
O	1	0	1	0,05%	<i>Cannot be computed</i>				
P	8	0	8	0,37%	<i>Correlation is insignificant</i>				
Q	99	0	99	4,53%	51,6%	0,000	38,2%	0,000	44,9%
R	6	0	6	0,27%	<i>Correlation is insignificant</i>				
S	19	1	18	0,82%	29,8%	0,019	54,2%	0,001	42,0%
TOTAL	2210	23	2187	100,00%	17,8%		20,4%		19,1%

Fonte: Dados da pesquisa

Tendo em conta os três sectores mais representativos da amostra (C, F e G) destaca-se que em 2010 a influência da fiscalidade na contabilidade no sector da construção (secção F) dispara, tendo-se apurado neste ano um coeficiente de determinação de 34%, conforme evidenciado na tabela 9. De realçar que os resultados obtidos para este sector podem ter sido influenciados pelas grandes alterações, quer das regras contabilísticas (NCRF 19) quer das regras de tributação dos contratos de construção decorrentes da entrada em vigor do SNC.

5.3 Resultados por Volumes de Negócios

A amostra de base ao estudo desenvolvido é maioritariamente composta por Pequenas e Médias Empresas (PME) cuja definição, assim como os conceitos e critérios a utilizar para aferir o respectivo estatuto correspondem aos previstos nas recomendações da UE. O VN, utilizado como *proxy* da contabilidade no estudo efectuado, é um dos indicadores determinantes para aferir da classificação legal das empresas como micro, pequena e média empresa e, tendo em conta este indicador, procedeu-se à estratificação da amostra conforme evidenciado na tabela 9, quer para a amostra total (N = 2.210) quer com a exclusão dos *outliers* (N = 2.187).

Tabela 9 - Estratificação da amostra por VN

Sub amostra		VN <= € 2.000.000		€ 2.000.000 < VN <= € 10.000.000		VN > €10.000.000	
		N.º	%	N.º	%	N.º	%
2009	N = 2.210	1.638	74,12	484	21,90	88	3,98
	N = 2.187	1.624	74,26	477	21,81	86	3,93
2010	N = 2.210	1.613	72,99	500	22,62	97	4,39
	N = 2.187	1.601	73,21	493	22,54	93	4,25

Fonte: Dados da pesquisa

Pode-se constatar que, mais de 70% das empresas que compõem a amostra apresentam um VN que não excede os 2 milhões de euros, e apenas cerca de 4% das mesmas declararam um VN superior a 10 milhões de euros, confirmando que a maioria das entidades em causa são classificadas como pequenas e micro empresas, sem dúvida as que prevalecem no sistema empresarial português (INE, 2011).

Aplicou-se o modelo de regressão linear, excluindo os *outliers* (N = 2.187) às três sub amostras tendo-se obtido os coeficientes de determinação apresentados na tabela 10, para um nível de significância inferior a 0,001 (p<0,001).

Tabela 10 - Coeficientes de determinação por sub amostras

Exercício	N = 2187	VN <= € 2.000.000		€ 2.000.000 < VN <= € 10.000.000		VN > € 10.000.000	
		N	R ²	N	R ²	N	R ²
2009	17,8%	1.624	24,21%	477	6,10%	86	13,25%
2010	20,4%	1.601	25,70%	493	11,02%	93	13,62%
Média	19,1%	24,96%		8,56%		13,44%	

Fonte: Dados da pesquisa

Para a sub amostra com maior representatividade (VN <= € 2.000.000) apurou-se R² = 25% o que significa que a variabilidade da contabilidade que é explicada pela fiscalidade é superior à obtida para n = 2.187 em cerca de 6%. Tal resultado indica que é nas empresas de menor dimensão que a fiscalidade mais influencia a contabilidade, diminuindo significativamente essa influência nas empresas de dimensão intermédia, para voltar a aumentar nas empresas que declaram maior VN (R² = 13%).

5.4 Discussão dos resultados

Perante os resultados apresentados nos pontos anteriores, se está em condições de afirmar que o estudo estatístico permite aceitar as duas primeiras hipóteses (H1 e H2). Dando resposta à primeira questão de investigação confirma-se que a fiscalidade tem influência nas práticas contabilísticas em Portugal, tal como apontam outros trabalhos anteriores que salientam que a influência da fiscalidade na contabilidade está bem presente nos países da Europa Continental, nos quais se inclui Portugal. Neste sentido veja-se, entre outros, Nobes (1981) *apud* Alves e Antunes (2010), Lamb e Roberts (1998) [referenciados por Nobes, Oliveras e Puig (2004), Alley e James (2005) e Cuzdriorean e Matis, (2012)], Rodrigues e Pereira (2004), Marques, Rodrigues e Craig (2011) e Borrego, Lopes e Ferreira (2012).

No que respeita à segunda questão de investigação, para além deste estudo confirmar a influência da fiscalidade na contabilidade em Portugal, confirma também que a contabilidade é influenciada por outros factores, os quais foram referidos no ponto dois deste trabalho. Neles se inclui o sistema legal, o meio envolvente, a cultura, acontecimentos históricos, as fontes de financiamento, o grau de desenvolvimento do país, o prestígio da profissão, entre muitos outros dos abordados nos estudos de Gray (1988), Nobes e Parker (2002), Rodrigues e Pereira (2004), Othman e Zeghal (2006) e Alves e Antunes (2010).

Face ao exposto, pode-se concluir que o modelo de regressão proposto, embora válido, não pode ser usado como modelo de estimação e de inferência, pois não é possível apenas através do conhecimento da única variável independente que dele faz parte determinar o valor da variável dependente, a qual apenas explica cerca de 19% da variabilidade da contabilidade (ou 15% se $N = 2.210$).

Comparativamente com os resultados obtidos por Fekete et al. (2009), parece que a fiscalidade em Portugal tem uma influência na contabilidade superior à que tem na Roménia, pois tais autores determinaram, para as 433 empresas cotadas da sua amostra um R^2 médio de 4%, muito inferior ao obtido neste estudo. Diz-se que parece pois, embora o modelo estatístico utilizado seja o mesmo, nem todos os factores inerentes ao estudo são iguais.

Desde logo destaca-se que se considera que a amostra utilizada no presente estudo não é comparável com a amostra utilizada por Fekete et al. (2009). Neste caso a amostra é constituída por sociedades não cotadas em número consideravelmente superior ao número de itens da amostra de Fekete et al. (2009), os quais utilizam dados de empresas com valores cotados logo com características distintas das tidas em conta neste trabalho, o que influencia de forma significativa a informação financeira prestada (Sousa, 2000). Os próprios defendem que o tamanho das empresas influencia a relação da fiscalidade com a contabilidade e as empresas com valores cotados estruturam-se de forma completamente diferente. Os resultados obtidos estão também em consonância com o estudo de Mayoral e Segura (2010) que mostrou que nas empresas não familiares há uma menor agressividade fiscal do que nas empresas familiares.

De referir que os normativos contabilístico e fiscal de Portugal e Roménia têm muitas similitudes, contudo há que realçar que a taxa de imposto sobre as sociedades romenas é de 16%, ou seja, significativamente inferior à portuguesa o que tem forte influência na variável independente do modelo que tem como *proxy* o IR das empresas.

Decorrente da aplicação do modelo por sectores de actividade, confirmou-se que a influência da fiscalidade na contabilidade não é idêntica quando se analisa o sector de actividade em que as empresas operam, o que vai de encontro aos resultados obtidos por Nicodème (2002) que provou que as taxas efectivas de imposto variam de sector para sector, pelo que o IR efectivamente suportado pelas empresas não é similar.

Aplicado o modelo às três sub amostras de acordo com o VN das empresas, constatou-se que mais de 70% das empresas que compõem a amostra apresentam um VN inferior a 2 milhões de euros, sendo que para estas o valor da variável independente explica cerca de 25% da variabilidade da contabilidade ($R^2 = 25\%$). Tal valor é superior em cerca de 6% ao obtido para a totalidade da amostra, o que pressupõe que nas empresas de menor dimensão a influência da fiscalidade é superior à que se verifica nas de maior dimensão, para as quais se obteve um coeficiente de determinação de 13% (valor inferior em cerca de 6% ao obtido para a totalidade da amostra). Para as empresas com VN que variam entre os 2 e os 10 milhões de euros esperava-se obter um valor para R^2 situado entre os 25% e os 13%, contudo apurou-se um coeficiente de determinação de 9%, sendo o grupo de empresas em que a fiscalidade tem uma menor influência na contabilidade, afastando-se significativamente tal valor do obtido para a generalidade da amostra. Esta situação pode dever-se a vários factores, destacando-se desde logo que o VN não é de todo o único determinante diferenciador da dimensão das empresas, nem em termos legais, nem na prática, o que poderá condicionar a estratificação da amostra e consequentemente os resultados obtidos.

Tendo em conta os dois escalões em que se inserem as maiores e as menores empresas de acordo com o VN conclui-se que a fiscalidade tem uma maior influência nas empresas de menor dimensão face às de maior dimensão, o que vai de encontro às expectativas de Fekete et al. (2009) mas contraria os resultados por eles obtidos. Tal como já se mencionou é necessário ter em conta as diferenças inerentes aos dois estudos, no que concerne à amostra e

à variável independente e também neste caso concreto à estrutura da amostra, já que a sub amostra das maiores empresas destes autores era constituída pelas 36 empresas cotadas na BSE, ou seja, nada tem a ver com a estratificação por VN feita neste estudo.

Os resultados obtidos de acordo com a estratificação das empresas por VN permitem no entanto confirmar que a influência da fiscalidade na contabilidade não é idêntica para todas as empresas e varia dependendo da dimensão das mesmas conforme advogam, entre outros, Nicodème (2002), Fekete et al. (2009) e Mayoral e Segura (2010).

Atendendo a que não se conhecem outros estudos que meçam estatisticamente a influência dos outros factores que implicam a existência de diferenças nas práticas contabilísticas, não é possível afirmar se a influência da fiscalidade na contabilidade em Portugal é estatisticamente alta ou baixa, pois tal conclusão apenas poderia ser retirada comparativamente com a influência dos outros factores.

No respeito à terceira hipótese (H3), as conclusões obtidas levam-nos a rejeitar a mesma. Para N= 2210 obtêm-se coeficientes de determinação na ordem dos 15% para os exercícios de 2009 e 2010, indiciando que o grau de influência da fiscalidade na contabilidade parece não ter sido afectado pela adopção do SNC, retirando os *outliers* a influência da fiscalidade na contabilidade parece ter aumentado ligeiramente em 2010 (de 18% para 20%), ao contrário do que se tinha postulado. Tais resultados confirmam que a influência das novas normas de contabilidade na fiscalidade é relativa (Amorim, 2010) dependendo muito das opções feitas na elaboração das demonstrações financeiras, conforme defendeu Norberg (2007). Tais resultados permitem concluir que as diferenças *de jure* introduzidas no CIRC pelo DL n.º 159/2009 de 13 de Julho não se traduziram em diferenças *de facto*, ou seja, a diminuição da conexão legal entre a contabilidade e a fiscalidade e a conexão que existe na prática entre estas duas realidades estão a ser tratadas de forma diferente, tal como constataram Istrate e Cuza (2011) no que respeita à Roménia.

Apesar das regras próprias contidas nos novos normativos contabilísticos, na prática muitas sociedades continuam a publicar informação financeira influenciada pelas regras fiscais inerentes a matérias já referidas, tais como o cálculo das depreciações e amortizações, determinação das perdas por imparidade, cálculo dos ajustamentos de inventários, registo das provisões, entre outras. Assim, não é surpreendente que o grau de influência da fiscalidade na contabilidade em Portugal não tenha sofrido uma alteração significativa decorrente da mudança do normativo contabilístico.

No que respeita ao ano de 2010 há ainda que ter em conta uma importante questão que pode influenciar os resultados obtidos. Este foi o ano de adopção pela primeira vez das NCFR pelo que o resultado tributário deste exercício, para além de reflectir as operações nele praticadas, as quais tiverem que ser reconhecidas contabilisticamente de acordo com as novas regras, inclui os ajustamentos decorrentes da mudança de normativo. Alguns desses ajustamentos tiveram relevância fiscal influenciando a determinação do imposto suportado pelas empresas e consequentemente do IR utilizado para representar a variável independente do modelo.

Na realidade, para apurar a influência da fiscalidade na contabilidade no exercício de 2010 apenas para as operações inerentes a este exercício, teriam que se excluir do resultado tributável todas as correcções decorrentes dos ajustes da transição do POC para o SNC e proceder ao recálculo do IR, uma hipótese de estudo que se deixa em aberto.

Com a presente investigação procurou dar-se uma nova visão em termos académicos e um importante contributo para a compreensão da influência da fiscalidade na contabilidade em Portugal. Contudo, há a apontar algumas limitações ao estudo realizado, que resultam desde logo da complexidade da relação que se pretendeu medir, a qual abrange duas realidades complexas em constante mutação, não podendo ser fixada de forma definitiva.

Tal como no estudo que nos serviu de base, foi usado um modelo em que a hipótese em estudo reflecte uma relação unidireccional entre a fiscalidade e a contabilidade, contudo a contabilidade também influencia a fiscalidade, pelo que o desprezo por esta influência recíproca existente pode influenciar os resultados obtidos. Acresce ainda que, procuraram utilizar-se os dados mais recentes possíveis e estudar em que medida a influência da fiscalidade na contabilidade foi afectada pela introdução do SNC, contudo tem-se consciência que sendo 2010 o ano de transição o IR deste exercício está influenciado pelos ajustes decorrentes da adopção pela primeira vez do novo normativo o que pode condicionar os resultados obtidos.

Outro dos constrangimentos que se assinala é o facto do modelo utilizado ter apenas uma variável independente, considerando-se que seria interessante para a compreensão da contabilidade introduzir-lhe outras variáveis independentes com vista a estudar a influência de outros factores, sendo esta uma sugestão que se deixa para investigação futura.

Considera-se que seria também interessante aplicar o modelo a empresas de outros distritos ou a uma amostra com uma abrangência mais ampla de todo o território nacional e alargar o número de anos do estudo para tentar perceber se os resultados obtidos são influenciados pelo grupo de empresas seleccionado e se se mantêm coerentes no tempo.

6 CONCLUSÕES

O ano de 2010 marcou uma nova era para a contabilidade em Portugal. Sendo este um país da Europa Continental onde é comum a influência da fiscalidade na contabilidade seria de esperar que o novo normativo contabilístico tivesse influência nas regras fiscais e na própria relação entre a fiscalidade e a contabilidade. Com o objectivo de estudar e quantificar a influência da fiscalidade na contabilidade praticada em Portugal e a sua evolução de 2009 para 2010, foram utilizados os dados de 2.210 empresas não cotadas, as quais, conforme ficou demonstrado, constituem uma amostra bastante representativa da realidade nacional. Aos dados recolhidos aplicou-se um modelo de regressão linear que permitiu apurar o coeficiente de determinação e dar resposta às questões de investigação colocadas.

Com o estudo realizado e exposto neste trabalho, espera dar-se um importante contributo e uma nova visão em termos académicos do tema abordado. Por um lado, a maioria dos estudos encontrados nesta área incidem sobre dados de empresas com valores cotados, que não caracterizam o tecido empresarial português. Por outro lado, apenas se conhecem estudos que analisaram de forma descritiva e/ou analítica a influência da fiscalidade na contabilidade em Portugal, tendo-se ido mais além numa tentativa de encontrar uma medida estatística dessa influência.

A principal questão a que se procurou responder foi saber se as regras de tributação influenciam ou não a contabilidade em Portugal. Além disso, aferiu-se se a fiscalidade é o único factor que influencia a contabilidade portuguesa e por fim procurou-se determinar se o grau de influência da fiscalidade na contabilidade foi afectado pela adopção do SNC.

Os resultados obtidos permitem confirmar que a fiscalidade influencia a contabilidade em Portugal mas não é o único factor que determina a informação financeira prestada pelas sociedades, pelo que o modelo de regressão proposto, embora válido, não pode ser utilizado como modelo de estimação e de inferência, pois a sua variável independente não explica a totalidade da variabilidade da variável dependente mas sim cerca de 19% da mesma.

Comparativamente com os resultados de Fekete et al. (2009) parece que a fiscalidade tem uma maior influência na preparação da informação financeira das sociedades portuguesas do que nas romenas, embora nem todas as condicionantes do estudo desenvolvido por estes autores sejam equiparadas ao estudo aqui apresentado, nomeadamente no que respeita às características dos itens que compõem a amostra e à taxa de IR a que estão sujeitas as sociedades, o que condiciona a variável independente do modelo.

Embora não fossem objectivos principais do estudo, no sentido de dar maior robustez ao modelo utilizado e aos resultados do mesmo, determinaram-se os coeficientes de determinação por sector de actividade e por sub amostras estratificadas por VN. Os resultados alcançados confirmaram que a influência da fiscalidade na contabilidade não é idêntica para todas as empresas sendo condicionada pela sua dimensão e sector em que operam.

No que respeita à estratificação por VN foi para as empresas que declaram valores inferiores a 2 milhões de euros, que representam mais de 70% da amostra total, que se apurou uma maior influência da fiscalidade na contabilidade, o que denota que esta tende a ser mais significativa nas empresas de menor dimensão.

No que concerne à evolução da influência da fiscalidade na contabilidade decorrente da mudança de normativo contabilístico, os resultados apurados indicam que a mesma não foi afectada de forma significativa. Tal facto poderá ter ficado a dever-se não só às opções seguidas no reconhecimento e mensuração por parte dos preparadores da informação financeira como também à influência dos ajustamentos de transição na determinação do resultado fiscal e consequentemente do IR do exercício de 2010.

Em suma, os resultados obtidos permitiram dar resposta a duas questões de investigação ao confirmarem que a fiscalidade influencia a contabilidade desenvolvida em Portugal mas existem outros factores que determinam a forma como as práticas contabilísticas são executadas. Para a última questão colocada não foi obtida validação na medida em que os resultados obtidos não permitem uma percepção conclusiva se a adopção do SNC afectou a influência da fiscalidade na contabilidade.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Nina. **La relación entre la determinación del beneficio imponible y la contabilidad mercantil** (Estudio de Derecho comparado), 2006. Tese (Doutorado em Direito e Ciências Sociais.) - Universidade de Salamanca, Salamanca. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/1175/1/TeseES.pdf>>. Acesso em: 18 mar. 2012.

ALLEY, Clinton; JAMES, Simon. The interface between financial accounting and tax accounting: a summary of current research, 2005. Department of Accounting Working Paper Series, Number 84 - Hamilton, New Zealand: University of Waikato Disponível em: <http://researchcommons.waikato.ac.nz/bitstream/handle/10289/1681/Accounting_wp_84.pdf?sequence=1>. Acesso em: 19 ago. 2012.

ALVES, Maria do Céu G.; ANTUNES, Eduardo C. A implementação das normas internacionais de relato financeiro na Europa – Uma análise dos casos Polaco e Português. **Revista del Instituto Internacional de Costos**, n. 6, p. 29-48, enero/junio 2010.

AMORIM, José de Campos. Alterações ao Código do IRC decorrentes do novo sistema de normalização contabilística, 2010. XIV Encuentro AECA. Disponível em: <http://www.aeca.es/pub/on_line/comunicaciones_xivencuentroaeca/cd/28a.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2011.

BORREGO, Ana Clara; LOPES, Cidália M. Mota ; FERREIRA, Carlos. Accounting and tax normalizations: Its relationship and the impacto on tax compliance, 2012. XV Encuentro AECA. Disponível em: <www.aeca.es/xvencuentroaeca/cd/82a.pdf>. Acesso em: 22 set. 2012.

COSTA, Joana Isabel Preto da. **O Impacto da Adopção das IAS/IFRS nas Demonstrações Financeiras das Empresas Cotadas na Euronext Lisboa**, 2008. Tese – Faculdade de Economia – Porto. Disponível em: <<http://repositorioaberto.up.pt/bitstream/10216/20600/2/Dissertao%20Mestrado%20Contabilidade%20Joana%20Costa.pdf>>. Acesso em: 11 dez. 2010.

CUZDRIOREAN, Dan D. The relationship between accounting and taxation: a brief international literature review, 2010. *Annals of Faculty of Economics - University of Oradea, Faculty of Economics*, v. 1, n. 1, p. 496-502, July. Disponível em: <<http://anale.steconomieuradea.ro/volume/2010/n1/077.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2011.

CUZDRIOREAN, Dan D.; MATIS, Dumitru. The relationship between accounting and taxation insight the European union: the influence of the international accounting regulation. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, n. 14(11), p. 28-43, 2012.

FEKETE, Szilveszter; CUZDRIOREAN, Dan; SUCALA, Lúcia; MATIS, Dumitru. An Attempt at measuring the fiscal influence over accounting of Romanian listed companies, 2009. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1510430>>. Acesso em: 01 mai. 2012. DOI: 10.2139/ssrn.1510430

FREEDMAN, Judite. Financial and tax accounting: transparency and “truth”. *Tax And Corporate Governance*, Schön, ed., Springer Science, 2008; Oxford Legal Studies Research Paper No. 2/2008. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1085862>> Acesso em: 19 ago. 2012.

GRAY, S. J. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, v. 24, n. 1, p. 1-15, março 1988.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA – INE. *Empresas em Portugal 2009*. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística, I.P., 2011.

ISTRATE, Costel. Accounting Principles and book-tax (dis)connection in romanian, 2011. Working paper. Disponível em: <<http://portal.feaa.uaic.ro/Docs/costel.istrate/Articles/Istrate%20AccPrinciplesBookTaxAfterReviewNotBlind.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2012.

MARQUES, Mário; RODRIGUES, Lúcia L.; CRAIG, Russel. Earnings management induced by tax planning: The case of Portuguese private firms. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, n. 20, p.83-96, 2011. DOI: 10.1016/j.intaccudtax.2011.06.003

MAYORAL, Juan Monterrey; SEGURA, Amparo Sánchez. Diferencias en agresividad fiscal entre empresas familiares y no familiares. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**. v. XXXIX, n. 145, p. 65-97, enero-marzo, 2010.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho. **Diário da República**, 1.ª Série - N.º 133, pp. 4375-4384, 2009.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de Julho. **Diário da República**, 1.ª Série - N.º 133, p. 4384-4448, 2009a.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. Aviso n.º 15655/2009 de 7 de Setembro. **Diário da República**, 2.ª série - N.º 173, p. 36260-36359, 2009b.

NICODÈME, Gaëtan. Sector and size effects on effective corporate taxation, 2002. European Communities. Disponível em: <<http://mpra.ub.unimuenchen.de/15781/1/publication1810en.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2012.

NOBES, Christopher; ALEXANDER, David. **A European introduction to financial accounting**. Londres: Prentice Hall – International, 1994.

NOBES, Chistopher; PARKER, Robert. **Comparative International Accounting**. 7ed. Londres: Prentice Hall – International, 2002.

NOBES, Chistopher; OLIVERAS, Ester; PUIG, Xavier. The Changing Relationship Between Tax and Financial Reporting in Spain, 2004. Working paper - Universitat Pompeu Fabra. Departament d'Economia i Empresa. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10230/549>>. Acesso em: 19 ago. 2012.

NORBERG, Claes. Kari Tikka memorial lecture – Accounting and taxation, 2007. Draft – first version - EATLP Helsinki. Disponível em: <[http://www.eatlp.org/uploads/public/Norberg %20Kari%20Tikka%20mem%20lecture2007.pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/Norberg%20Kari%20Tikka%20mem%20lecture2007.pdf)>. Acesso em 08 Jul. 2011.

OTHMAN, Hakim Ben; ZEGHAL, Daniel. A Study of earnings-management motives in the Anglo-American and Euro-Continental accounting models: The Canadian and French cases. **The International Journal of Accounting**, n. 41, p. 406-435, 2006.

PIRES, Amélia Maria M. Os efeitos e implicações da actual reforma contabilística (SNC) no quadro das relações de coexistência entre contabilidade e a fiscalidade, 2010. AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración Disponível em: <<http://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/2626/1/Encontro%20AECA%20Coimbra%20II%202010.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2011.

PORDATA. Base de dados de municípios, 2012. Disponível em: <www.pordata.pt/Municipios>. Acesso em: 22 mai. 2012.

RAMÍREZ, Constanancio Zamora. Una Propuesta para el análisis de las relaciones entre la contabilidad y la fiscalidad: estudio del caso español. **Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales**, n. 39, p. 115-140, 2000.

RODRIGUES, Lúcia Lima; PEREIRA, Ana Alexandra C. **Manual de Contabilidade Internacional – A diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional**. Lisboa: Publisher Team, 2004.

SOUSA, Maria Salomé F. Duarte. **As opções efectuadas pela Roménia no âmbito do Artigo 5º do Regulamento 1606/2002/CE**, 2009. Tese – Universidade de Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração Disponível em: <<http://ria.ua.pt/bitstream/10773/5953/1/disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf>>. Acesso em 18 ago: 2012