

Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

**O Efeito das Emoções no Julgamento Moral e na Intenção
de Denúncia dos Contabilistas Certificados**

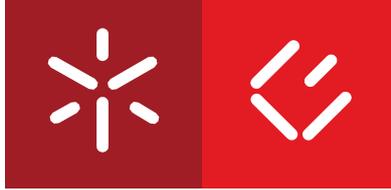
Andreia Pereira Lopes

**O Efeito das Emoções no Julgamento Moral e na
Intenção de Denúncia dos Contabilistas Certificados**

Andreia Pereira Lopes

UMinho | 2023

outubro de 2023



Universidade do Minho

Escola de Economia e Gestão

Andreia Pereira Lopes

O Efeito das Emoções no Julgamento Moral e na Intenção de Denúncia dos Contabilistas Certificados

Relatório de Estágio
Mestrado em Contabilidade

Trabalho efetuado sob orientação:
Professora Doutora Ana Alexandra Caria

outubro de 2023

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

Licença concedida aos utilizadores deste trabalho



Atribuição-NãoComercial-SemDerivações
CC BY-NC-ND

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0>

Agradecimentos

A presente dissertação e relatório de estágio no âmbito do Mestrado em Contabilidade é o culminar de mais uma etapa do meu percurso académico. Foram dois anos repletos de desafios, com momentos de grande motivação e outros com maior dificuldade. O resultado contou com o apoio e o contributo das pessoas que me acompanham na vida académica, profissional e pessoal, às quais merecem o uma palavra de gratidão e reconhecimento.

Em primeiro lugar, uma palavra de agradecimento à Professora Doutora Ana Caria pela orientação desta dissertação, pela sua disponibilidade, compreensão e cooperação, dado que contribuiu positivamente para o término desta etapa.

Em segundo lugar, um agradecimento especial ao Doutor Cláudio Silva, pela sua orientação e oportunidade de estágio curricular na organização Ordem Crescente – Consultoria para a Gestão Unipessoal, Lda. Agradeço-lhe pela sua transmissão de conhecimentos, pela sua motivação e disponibilidade. À equipa, agradeço por me acolherem e receberem de forma excepcional, por toda a atenção, ajuda e boa disposição, pois promoveram para o desenvolvimento de competências na área.

Em terceiro lugar, e não menos importante, agradeço à minha família, especialmente aos meus pais pela oportunidade dada de prosseguir com os estudos. Agradeço ao meu irmão, namorado, madrinha, afilhado e amigos por me acompanharem todos os dias, pois cada palavra de motivação, cada sorriso, cada abraço, toda a força, o apoio e a paciência, contribuíram para que conseguisse concluir esta etapa com sucesso.

Por fim, agradeço a todos os Contabilistas Certificados que colaboraram com o estudo empírico, dado que tiveram um papel fundamental para os resultados e conclusões desta dissertação.

Um sincero e especial agradecimento a todos!

“A gratidão é a memória do coração.”

Antístenes (filósofo grego)

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

O Efeito das Emoções no Julgamento Moral e na Intenção de Denúncia dos Contabilistas

Certificados

Resumo

A fraude é considerada um problema económico e social, com efeitos adversos para as diferentes partes interessadas. Os casos de fraude que ocorreram a nível mundial envolveram diversos profissionais, destacando-se os profissionais de contabilidade. Como consequência, os escândalos contabilísticos, como é o caso das empresas americanas Enron e Worldcom, contribuíram para uma maior preocupação face à conduta ética dos profissionais de contabilidade e para uma maior exigência quanto à representação fidedigna, transparência e plenitude das informações divulgadas por estes profissionais.

No seguimento da fraude e dos escândalos financeiros, surgem as ações de denúncia interna e externa – *whistleblowing* – como principal fator de mitigação. A expressão *whistleblowing* tem sido incluída por várias jurisdições nas recentes medidas legislativas, sendo o seu objetivo principal o de proteger as pessoas que revelam ilegalidades no seio de uma organização ou relativamente a uma atividade.

Adicionalmente, considerando que as emoções evocam certos padrões de ação e decisão, e que estudos anteriores acerca de fraudes contabilísticas confirmaram a presença das emoções no processo de tomada de decisão ética, o presente estudo envolveu estas duas temáticas, tendo como principal objetivo analisar o efeito das emoções no julgamento moral e na intenção de denúncia dos contabilistas certificados, face a comportamentos de manipulação de resultados. Neste sentido, considerou-se as emoções de alívio, satisfação e arrependimento já analisadas pelos investigadores Clements & Shawver (2015), o modelo de ação moral de Rest (1986) para explorar a tomada de decisão ética e a definição dos cinco níveis de *earnings management* que formam um *continuum* de Stice & Stice (2006), para os cenários apresentados aos inquiridos.

O estudo empírico foi realizado através da metodologia de inquérito por questionário, em formato *online*, concorrendo para a amostra do estudo 153 Contabilistas Certificados portugueses. Os resultados forneceram evidências de que o julgamento moral e a intenção para denunciar determinadas ações antiéticas proporciona alívio e satisfação. Para a emoção arrependimento não se encontraram evidências.

Palavras-chave: Fraude, *whistleblowing*, *earnings management*, emoções, tomada de decisão ética

The Effect of Emotions on Moral Judgment and Intention to Whistleblowing for Certified Accountants

Abstract

Fraud is considered an economic and social problem, with adverse effects on different stakeholders. The cases of fraud that occurred worldwide involved several professionals, particularly accounting professionals. Consequently, accounting scandals, such as the case of the American companies Enron and Worldcom, contributed to greater concern regarding the ethical conduct of accounting professionals and to greater demands regarding the faithful representation, transparency and completeness of the information disclosed by them professionals.

In the wake of fraud and financial scandals, internal and external reporting actions – whistleblowing – emerge as the main mitigating factor. The expression whistleblowing has been referred to in several jurisdictions in recent legislative measures, with its main objective being to protect people who reveal illegalities within an organization or in relation to an activity.

Additionally, considering that emotions evoke certain patterns of action and decision, and that previous studies involving accounting fraud confirmed the presence of emotions in the ethical decision-making process, the present study involved different themes, with the main objective being to analyze the effect of emotions in the moral judgment and intention of reporting by certified accountants in the face of earnings manipulation behavior. In this sense, we considered the emotions of relief, satisfaction and regret already analyzed by researchers Clements & Shawver (2015), Rest's (1986) model of moral action to explore ethical decision-making and the definition of the five levels of earnings management that form a continuum of Stice & Stice (2006), for the scenarios presented to respondents.

The empirical study was carried out using a questionnaire survey methodology, in an online format, with 153 Portuguese Certified Accountants participating in the study sample. The results provided evidence that moral judgment and the intention to report certain unethical actions provides relief and satisfaction. There is no evidence for the emotion regret.

Keywords: Fraud, whistleblowing, earnings management, emotions, ethical decision making

Índice

Direitos de Autor e Condições de Utilização do Trabalho por Terceiros	ii
Declaração de Integridade.....	iv
Resumo.....	v
Abstract.....	vi
Índice de Tabelas.....	ix
Capítulo 1 – Introdução	1
1.1. Apresentação e justificação do tema.....	1
1.2. Objetivos do estudo e Questões de partida.....	3
1.3. Estrutura do trabalho.....	4
Capítulo 2 – Revisão de Literatura.....	5
2.1. O <i>Whistleblowing</i>	5
2.1.1. O <i>whistleblowing</i> na legislação dos Estados Unidos da América	5
2.1.2. O <i>whistleblowing</i> na legislação da Europa e Portugal	6
2.1.3. O <i>Whistleblowing</i> na literatura	7
2.2. <i>Earnings Management</i>	9
2.3. Ética e a Tomada de decisão ética.....	11
2.4. As Emoções.....	13
2.5. Outras variáveis envolventes.....	15
2.6. Síntese da revisão	17
Capítulo 3 – Estudo Empírico.....	20
3.1. Justificação da metodologia adotada.....	20
3.2. Identificação e caracterização do instrumento de pesquisa.....	21
3.2.1. Caracterização das variáveis dependentes (alívio, satisfação e arrependimento)	21
3.2.2. Análise dos cenários apresentados.....	21
3.2.3. Social Desirability Response Bias	24
3.3. Definição da Amostra	25
3.4. Análise de dados.....	27
3.4.1. Análise das estatísticas amostrais	27
3.4.2. Estatística Inferencial	28
3.4.3. Análise de Regressão Linear.....	35
Capítulo 4 – Relatório das atividades desenvolvidas.....	37
4.1. Caracterização da entidade acolhedora.....	38
4.2. Organização, arquivo e classificação dos documentos.....	42
4.3. Práticas de Controlo interno	49
4.4. Apuramento de contribuições e impostos e preenchimento das respetivas declarações	50

4.4.1.	Declaração Periódica do IVA.....	51
4.4.2.	Imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares (IRS).....	53
4.4.3.	Imposto sobre os rendimentos das pessoas coletivas (IRC).....	57
4.4.4.	Modelo 10.....	64
4.4.5.	Processamento de salários.....	65
4.4.6.	FCT/FGCT.....	66
4.4.7.	Relatório Único.....	67
4.5.	Operações de fim de exercício/Encerramentos de contas.....	68
4.5.1.	Análise de balancete.....	69
4.5.2.	Depreciações e amortizações do exercício.....	69
4.5.3.	Acréscimos (e Diferimentos).....	71
4.5.4.	Inventários.....	74
4.5.5.	Apuramento de resultados.....	76
4.5.6.	Demonstrações financeiras.....	77
4.5.7.	Informação Empresarial Simplificada (IES).....	78
4.5.8.	<i>Dossier</i> Fiscal.....	79
4.5.8.1.	Relatório de Gestão.....	80
4.6.	Resolução de questões com o recurso a contactos a entidades responsáveis.....	81
4.7.	Preparação de pareceres de relatórios de consultoria e análises.....	81
4.8.	Conduta ética e deontológica associada à profissão.....	83
4.9.	Análise Crítica ao Estágio.....	84
Capítulo 5 – Conclusões.....		85
5.1.	Principais conclusões.....	85
5.2.	Contribuições, Limitações e perspetivas futuras de investigação.....	86
Apêndice I – Questionário.....		87
Apêndice II – Divulgação do questionário.....		89
Apêndice III – Tabelas de análise estatística do questionário.....		90
Referências Bibliográficas.....		92
Legislação.....		96

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Síntese dos estudos analisados	19
Tabela 2 - Estatísticas Descritivas	27
Tabela 3 - Teste de normalidade para as variáveis em estudo	29
Tabela 4 - Kruskal-Wallis Test – Julgamento Moral e Intenção Moral	29
Tabela 5 - Kruskal-Wallis Test - Alívio, Satisfação, Arrependimento	30
Tabela 6 - Matriz de Correlações.....	32
Tabela 7 - Efeito das emoções no julgamento moral para denunciar	35
Tabela 8 - Efeito das emoções na intenção para denunciar	35
Tabela 9 - Habilitações académicas	90
Tabela 10 - Género	90
Tabela 11 – Idade/Escalão de Idade.....	90
Tabela 12 - N° de anos de experiência na área da contabilidade.....	90
Tabela 13 - Exerce ou já exerceu a profissão de contabilista certificado?	90
Tabela 14 - Modo de exercício da atividade de CC.....	91

“Rather than being a luxury, emotions are a very intelligent way of driving an organism toward certain outcomes.”

(Antonio Damasio)

Capítulo 1 – Introdução

1.1. Apresentação e justificação do tema

Nos últimos anos, os escândalos de fraude e corrupção nas empresas, uma espécie de *white-collar crime*, são alvo de debate na comunicação social. Os escândalos financeiros, nomeadamente, os ocorridos nos Estados Unidos da América (Enron, WorldCom, Lehman Brothers, etc.) e na Europa (Parmalat, Ahold, etc.), provocaram uma maior preocupação em relação à conduta ética e ao julgamento moral dos diversos profissionais envolvidos, destacando-se, de entre outros, os contabilistas certificados. A fraude apresenta consequências graves que afetam negativamente as diferentes partes interessadas, incluindo os colaboradores, auditores, credores, acionistas, investidores, entre outros. Além disso, as perdas globais são exorbitantes, representando recursos que poderiam ser encaminhados para outros aspetos fundamentais na sociedade, como a criação de emprego, produção de bens e serviços ou na prestação de serviços públicos.

A Association of Certified Fraud Examiners (ACFE, 2022), através de uma pesquisa realizada em 133 países e com base em 2 110 casos de fraude entre janeiro de 2020 e setembro de 2021, identificou a ocorrência de perdas cometidas, maioritariamente pelos gestores e funcionários, no valor superior a 3,36 mil milhões euros. Neste estudo, a fraude foi dividida em três categorias a um nível superior. A mais comum, apropriação indevida de ativos (envolve o roubo ou utilização indevida de recursos do empregador por um funcionário), representou 86% dos casos, no entanto, correspondeu à perda mais baixa (aproximadamente 100.000 euros por situação). Em contrapartida, os esquemas de fraude nas demonstrações financeiras (compreende uma distorção material ou uma omissão intencional) representaram apenas 9% dos casos analisados, mas foram os que evidenciaram as perdas mais elevadas (aproximadamente 553 000 euros). A terceira categoria, a corrupção (inclui crimes como suborno, conflitos de interesse e extorsão) correspondeu a 50% dos casos e uma perda de aproximadamente de 150.000 euros.

A fraude empresarial não é classificada apenas como consequência da “contabilidade”, mas uma parte significativa das fraudes recorre à contabilidade para omitir e perpetuar práticas ilegais, como por exemplo, omissão de informação nas Demonstrações Financeiras. Assim, conhecer os métodos mais frequentes pelos quais a fraude é descoberta é a base para uma deteção eficaz. Apesar do número crescente de técnicas avançadas de deteção de fraudes disponíveis nas

¹ O crime do colarinho branco refere-se ao crime não-violento, é financeiramente motivado e cometido por profissionais dos negócios e do governo.

organizações, no estudo do ACFE (2022), as “*tips*” foram o mecanismo mais comum, correspondendo a 42%, o que equivale a quase três vezes mais casos do que o método de deteção mais comum seguinte, a auditoria interna (16%). Por essa razão, implementar processos eficazes para solicitar e avaliar minuciosamente as “*tips*” é uma prioridade crucial, tanto para os examinadores de fraude como para os intervenientes nas relações corporativas, como é o caso dos Contabilistas Certificados.

Neste seguimento, emerge associado à deteção da fraude o conceito de *whistleblowing*, que obteve uma maior visibilidade com a reação do governo americano aos escândalos financeiros. Por conseguinte, em 2002 foi aprovado a Lei *Sarbanes-Oxley Act* (SOX) e em 2010, a lei *Dodd Frank Act* (DFA), as quais estabeleciam, entre outros aspetos, a obrigatoriedade para as empresas cotadas nos Estados Unidos da criação de uma linha anónima e confidencial para os trabalhadores denunciarem atos contabilísticos questionáveis e problemas associados aos auditores (Sousa et al. 2013). Mais tarde, em Portugal, a Lei n.º 93/2021 estabeleceu o regime geral de proteção de denunciante de infrações, transpondo a Diretiva (EU) 2019/1937 do Parlamento Europeu e do Conselho, relativa à proteção das pessoas que denunciam violações do direito da União.

Muitos são os conceitos de *whistleblowing* propostos na literatura. Near e Miceli (1984) consideraram na sua investigação que os *whistleblowers* são considerados membros de uma organização que divulgam práticas ilegais, imorais ou ilegítimas dos empregadores, a pessoas ou organizações com capacidade para gerir e agir sobre essa ação.

Na literatura, constata-se uma panóplia de estudos que tratam a questão das fraudes de diferentes formas, como por exemplo: a identificação de *red flags* indicativas de fraudes (ex.: Riahi Belkaoui & Picur, 2000) e análise de fatores motivadores e inibidores das fraudes (ex.: Duffield & Grabosky, 2001). Além disso, também se identificam diversos estudos específicos que estabelecem uma conexão com a moral, como o estudo do efeito das emoções no julgamento e intenção de *whistleblowing* (ex.: Clements & Shower, 2012) e investigação dos determinantes nas atitudes de estudantes e profissionais de contabilidade, face ao conceito de *earnings management* (ex.: Montenegro & Rodrigues, 2020).

Face ao exposto, e considerando que a fraude é considerada um problema económico e social, com efeitos para as diversas partes interessadas das organizações, as ações de denúncia

² *Tips*: é um termo em inglês que se pode traduzir por “conselho” ou “dica”, ou seja, são recomendações que se realizam em torno de um assunto. Neste caso, considera-se como uma aproximação ao termo de *whistleblowing*.

(*whistleblowing*) são apresentadas como fator de mitigação. No entanto, surge associado a este conceito, todo um processo para a tomada de decisão. Ou seja, antes de se tomar a decisão de denunciar algum comportamento antiético ou infração, surge a avaliação de se a ação é ética e moralmente correta ou errada. Nesta linha de pensamento, muitas vezes aliam-se ao processo de tomada de decisão, as emoções dos sujeitos passivos, dado que estas podem influenciar o seu comportamento e orientar para determinada ação final (denunciar ou não). Deste modo, com base no exposto, o presente estudo tem como foco principal a análise do efeito das emoções no julgamento moral e intenção de denúncia por parte dos contabilistas certificados, face a comportamentos de *earnings management*.

1.2. Objetivos do estudo e Questões de partida

Face à temática expressa anteriormente, os objetivos primordiais desta investigação consistem em:

1. Analisar como as emoções podem afetar o julgamento moral de denuncia (*whistleblowing*) dos Contabilistas Certificados, em situações de comportamento de *earnings management*.
2. Analisar como as emoções podem afetar a intenção de denúncia (*whistleblowing*) dos Contabilistas Certificados, em situações de comportamento de *earnings management*.

As emoções que serão alvo de análise neste estudo já foram observadas em estudos anteriores (Clements & Shawver, 2012 e 2015). Em concreto serão analisadas a emoção de alívio, satisfação e arrependimento.

Adicionalmente, e de modo a cumprir como o definido no artigo 9º do Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissionais (RIEEP) da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), no capítulo 4, serão descritas as atividades desenvolvidas no âmbito do estágio realizado na entidade Ordem Crescente – Consultoria para a Gestão -Unipessoal, Lda.

De forma a alcançar os objetivos específicos deste estudo, as questões-chave implícitas formulam-se da seguinte forma:

1. De que forma as emoções afetam o julgamento moral dos Contabilistas Certificados para denunciar, em situações de comportamento de *earnings management*?
2. De que forma as emoções afetam a intenção dos Contabilistas Certificados para denunciar, em situações de comportamento de *earnings management*?

Além disso, em resposta ao terceiro objetivo, este será operacionalizado através da realização do estágio curricular, bem como da elaboração do relatório das atividades desenvolvidas.

1.3. Estrutura do trabalho

Este estudo encontra-se dividido em seis capítulos, de modo a estabelecer uma divisão clara de temáticas e contribuir para uma melhor compreensão do trabalho realizado. O primeiro capítulo compreende a introdução do estudo, o qual é subdividido em três parâmetros: apresentação e justificação do estudo; objetivos e questões de partidas e estrutura do trabalho.

No segundo capítulo é realizado uma revisão de literatura à temática abordada. Inicialmente, analisa-se a contextualização da conceção de *whistleblowing*, bem como os estudos que envolvem este conceito e as reflexões realizadas pelos investigadores. De seguida, é apresentada uma breve explicação dos conceitos de *earnings management*, tomada de decisão ética, emoções e outras variáveis pertinentes, com base na literatura existente. Neste capítulo, serão abordadas definições, modelos e resultados de diversos estudos, que contribuem para análise e suporte do objetivo deste estudo.

O terceiro capítulo refere-se ao estudo empírico. Em primeiro lugar é apresentada a metodologia adotada na investigação, caracterizando o paradigma de investigação, o método utilizado no estudo e os instrumentos de recolha de dados. De seguida, é realizada a caracterização da amostra e uma análise aos cenários apresentados no questionário, conforme literatura existente e adaptação ao contexto português, segundo o Sistema de Normalização Contabilístico em Portugal. Por fim, é realizada a análise aos dados, através de estatísticas, relações entre variáveis, correlações e regressões lineares.

No quarto capítulo, de forma a cumprir com o definido no artigo 9º do RIEEP da OCC, é realizado uma descrição das atividades desenvolvidas durante o estágio curricular realizado na empresa Ordem Crescente – Consultoria para a Gestão, Lda.

Por fim, no quinto capítulo são apresentadas as principais conclusões do estudo, evidenciando os resultados do estudo empírico e do relatório de estágio, de forma a responder aos objetivos e questões de partida definidas. Além disso, neste capítulo também é salientado as principais contribuições, limitações e perspetivas futuras de investigação.

Capítulo 2 – Revisão de Literatura

2.1. O *Whistleblowing*

A preocupação com a gestão das sociedades acentuou-se com os escândalos financeiros de grande dimensão, tanto nos EUA, como na Europa, que quebraram a confiança nos mercados financeiros. Em Portugal, os mais evidentes são os relativos ao Banco Português de Negócios (BPN), ao Banco Privado Português (BPP) e ao Banco Espírito Santo (BES). Associado à deteção da fraude surge o conceito de *whistleblowing*.

A noção de *whistleblowing* sofreu inúmeros desenvolvimentos ao longo do tempo, sendo que não existe uma definição legal, nem um significado uniforme a nível internacional. No entanto, com base na literatura e na legislação publicada, pode-se caracterizar este termo em diferentes linhas de pensamento. Em termos conceituais, o *whistleblowing* corresponde à divulgação por um indivíduo, geralmente um trabalhador do Estado ou de uma empresa privada, ao público ou a autoridades, de uma má administração, corrupção, ilegalidade ou erro (*The Free Dictionary by Farlex, 2023*).

De seguida, será desenvolvido uma breve contextualização deste conceito, salientando-se a origem do seu desenvolvimento e da sua importância e o caminho percorrido na legislação até surgir em Portugal. Além disso, serão referidos estudos presentes na literatura que compreende este conceito, assim como as suas conclusões.

2.1.1. O *whistleblowing* na legislação dos Estados Unidos da América

Neste domínio, alguns legisladores intervieram, não através da imposição de deveres de denúncia aos colaboradores, mas estabelecendo um regime de proteção para os denunciantes. A denúncia por parte de um colaborador de uma organização, de supostas ilegalidades ocorridas, foi pela primeira vez aprovada em 1863 nos Estados Unidos da América, com a lei *False Claims Act (FCA)*, estabelecida para combater a fraude de fornecedores do governo federal durante a guerra civil. Nos termos desta lei, ainda em vigor e desenvolvida ao longo do tempo, os denunciantes poderiam receber parte do dinheiro recuperado em resultado da denúncia e intervenção no processo, encontrando-se protegidos contra o despedimento ou qualquer outra ação prejudicial por parte do empregador, que se relacionasse com as denúncias realizadas. Esta lei assumiu uma grande importância, sendo vista, como referido pelo Senator Chuck Grassley, um defensor declarado da FCA, como “a ferramenta com mais eficácia que o Governo dispunha para combater a fraude contra os contribuintes”, dado que sem os *whistleblowers*, o governo não teria

a capacidade de identificar e processar todos os esquemas, que cada vez são maiores e complexos (Ballan, 2017, p.482).

Mais tarde, com os consecutivos escândalos financeiros e o colapso de algumas empresas nos EUA, a 30 de julho de 2002, é aprovada a Lei SOX (*Sarbanes-Oxley Act*) que, tendo como âmbito as sociedades norte-americanas e as suas filiais e todas as sociedades cotadas no mercado norte-americano, estabeleceu um regime de proteção aos trabalhadores que denunciasses infrações financeiras e contabilísticas, proibindo retaliações e impondo a introdução de sistemas internos de denúncia (Gomes, 2014). Em concreto, esta lei apresenta como propósito a promoção da credibilidade, da responsabilidade, da transparência, da segurança, da prevenção e da deteção de irregularidades, ou fraudes, instituindo-se às sociedades, um sistema de denúncias de corrupção ou de má administração: o *Whistleblowing* (Simões, 2019).

O termo *whistleblowing* expandiu-se à escala global e os legisladores e reguladores de outros países e instituições internacionais inspiram-se na Lei SOX e noutros diplomas norte americanos para instituir mecanismos de proteção dos *whistleblowers*.

2.1.2. O *whistleblowing* na legislação da Europa e Portugal

Na Europa, em 2010, na Resolução 1729, estabeleceram-se medidas legítimas para a proteção de denunciantes, enfatizando a importância do papel destes na sinalização de atos ilegais ou repreensíveis lesivos do interesse público e convidou-se todos os Estados Membros a rever as suas legislações. Estas medidas culminaram na aprovação da Diretiva (UE) 2019/1937 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de outubro de 2019, relativa à proteção das pessoas que denunciam violações do direito da União. Esta preconiza o seguinte:

“As pessoas que trabalham numa organização pública ou privada ou que com ela estão em contacto no contexto de atividades profissionais são frequentemente as primeiras a ter conhecimento de ameaças ou de situações lesivas do interesse público que surgem nesse contexto.

Ao denunciar violações do direito da União lesivas do interesse público, essas pessoas agem como denunciantes, desempenhando assim um papel essencial na descoberta e prevenção dessas violações, bem como na salvaguarda do bem-estar da sociedade. Todavia, os potenciais denunciantes são frequentemente desencorajados de comunicar as suas preocupações ou suspeitas por receio de retaliação. Neste contexto, a importância de assegurar um nível equilibrado e eficaz de proteção dos denunciantes é cada vez mais reconhecida, tanto ao nível da União como ao nível internacional.”

(Diretiva (UE) 2019/1937)

No ordenamento jurídico português, a Lei n.º 93/2021, de 20 de dezembro, que transpõe a “Diretiva de *whistleblowing*” - Diretiva (UE) 2019/1937 supramencionada, visa estabelecer, tanto para a Administração Pública como para o setor privado, um novo regime geral de proteção dos trabalhadores que, de boa-fé, denunciam ou divulgam publicamente uma infração com fundamento em informações obtidas da sua atividade profissional. As denúncias de infrações são apresentadas pelo denunciante através dos canais de denúncia interna ou externa ou divulgadas publicamente. No entanto, é importante salientar que o denunciante só pode recorrer a canais de denúncia externa quando não exista canal de denúncia interna e só pode divulgar publicamente quando haja motivos razoáveis para crer que a infração possa constituir perigo iminente ou manifesto para o interesse público ou tenha apresentado uma denúncia interna e uma externa, sem efeitos nos prazos previstos na lei (Artigo 7.º, Lei n.º 93/2021).

Segundo o Artigo 8.º da Lei n.º 93/2021, as pessoas coletivas, incluindo o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público, que empreguem 50 ou mais trabalhadores, têm a obrigação de estabelecer canais de denúncia interna. Os canais de denúncia interna permitem a apresentação e o seguimento seguro de denúncias, a fim de garantir a exaustividade, integridade e conservação da denúncia, a confidencialidade da identidade ou o anonimato dos denunciantes e de terceiros mencionados (Artigo 9.º, Lei n.º 93/2021). Por outro lado, as denúncias externas são apresentadas às autoridades que, com base nas suas atribuições e competências, devam ou possam conhecer da matéria em causa, em específico, o Ministério Públicos, os Órgãos de Polícia Criminal, Banco de Portugal, entre outros (Artigo 12.º, Lei n.º 93/2021).

2.1.3. O *Whistleblowing* na literatura

Após a contextualização histórica observa-se que o significado de *whistleblowing* é variável e que a sua própria expressão não é facilmente traduzível, sendo a utilização do termo em inglês de mais simples compreensão. Em termos linguísticos, em Portugal, traduzir *whistleblower* para denunciante ou delator poderá assumir um tom pejorativo, dado que face a motivos históricos (que remontam ao tempo de ditadura), a exposição de situações no que consubstancia numa denúncia, continua a não ser bem visto na sociedade (Andrade, 2021). Em termos laborais, pode-se definir *whistleblowing*, ou a figura de *whistleblowers*, como a situação de um trabalhador que denuncia, interna ou externamente, um comportamento do seu empregador que corresponde a um ato ilícito ou uma conduta moral ou eticamente incorreta (Andrade, 2021).

De forma a simplificar o teor da informação retratada neste estudo, ao longo do seu desenvolvimento serão aplicados os dois termos, *whistleblowing* e denúncia, como palavras de igual significado. Além disso, na literatura encontra-se um conjunto de pesquisas sobre *whistleblowing* na área da contabilidade, envolvendo outras variáveis e fatores, como as emoções, cenários de *earnings management*, processo da tomada de decisão ética, comportamento planeado, entre outros. Estas ligações serão analisadas ao longo deste capítulo de revisão.

Neste seguimento, Clements e Shawver (2015) na sua investigação exploram os efeitos das emoções (alívio, satisfação e arrependimento) no julgamento moral e intenção de *whistleblowing* através de uma amostra de 220 profissionais de contabilidade da Flórida. No seu estudo, os investigadores referem que a denúncia de uma fraude contabilista pode ter um efeito significativo sobre a saúde financeira de uma empresa, e que, muitas vezes, os contabilistas observam comportamentos antiéticos e são confrontados com a decisão de denunciar a irregularidade.

Por sua vez, Weffort et al. (2018) investigaram a relação entre a emoção “medo” e a disposição do indivíduo em participar e de denunciar fraudes contabilísticas, no contexto brasileiro, através de uma amostra de 332 indivíduos. Os inquiridos foram expostos a três cenários para que manifestassem a sua posição em participar do esquema de fraude e em relação aos medos sociais. Em concreto, os três cenários foram definidos como: 1) disposição para participar da fraude; 2) disposição para denunciar a fraude na qual não participou – sem benefício (*whistleblowing*); 3) disposição para denunciar a fraude na qual participou – com benefícios (delação premiada).

Fredin et al. (2019), no seu estudo, examinaram o arrependimento que um indivíduo antecipa ao avaliar a ação de denunciar ou não denunciar uma situação questionável e se o enquadramento da ação influencia o arrependimento. A amostra incluiu 263 profissionais que trabalhavam, maioritariamente, no setor dos serviços financeiros localizados no Centro-oeste dos Estados Unidos da América. Os investigadores têm por base que a denúncia é das estratégias de controlo interno mais eficazes para denunciar irregularidades de uma organização (incluindo fraudes) e face às evidências, as quais indicam que a opção de denunciar envolve um processo complicado, onde apenas cerca de metade, na melhor das hipóteses, dos indivíduos que observam irregularidades organizacionais, as denunciam (Fredin, 2012), surge assim o interesse para os investigadores, de determinar a razão de os indivíduos falharem na denúncia de uma situação questionável.

Fuller e Shawver (2020) exploraram os julgamentos e intenções de *whistleblowing*, tal como os investigadores Clements e Shawver (2015), aplicando cenários que envolvem *earnings management*. No entanto, neste caso a população em análise foi os estudantes de contabilidade, sendo que a amostra do estudo foi de 188 participantes.

Na mesma linha de pensamento, Sarikhani e Ebrahimi (2022) investigaram os fatores que afetam as intenções de denúncia (WBI – *Whistleblowing Intentions*), através de uma amostra de 171 contabilistas de empresas cotadas na Bolsa de Valores de Tehran, no Irão. Nesta pesquisa foi integrado o pentágono da fraude e a teoria alargada do comportamento planeado (analisado no ponto 2.5). Como referido anteriormente, a denúncia de fraude pode-se caracterizar em interna ou externa. Neste estudo foi analisada a denúncia interna, tendo por base a teoria de Bather e Kelly (2006), que defendem que a denúncia interna concede às empresas uma oportunidade de resolver problemas antes que se tornem em escândalos generalizados, promovendo o *corporate governance* (governo das sociedades) ao fornecer as condições para eliminar a fraude internamente.

2.2. Earnings Management

Com a preocupação em torno de relatórios financeiros fraudulentos, o “irmãozinho inocente da fraude” (“*fraud’s innocent little brother*”), o *earnings management*, é muitas vezes negligenciado (Clikeman, 2003). Segundo Clikeman (2003), *earnings management* é a “*prática de escolher estimativas de competência ou decisões operacionais de tempo para mover os lucros de curto prazo numa direção desejada*”. Por conseguinte, o *earnings management* é mais sutil do que a fraude, sendo geralmente realizado dentro da flexibilidade permitida pelos *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) e não pela violação dos princípios contabilísticos. A fraude e o *earnings management* apenas têm em comum o objetivo de *deturpar (misrepresenting)* o desempenho financeiro das organizações, com o intuito de influenciar os julgamentos dos leitores das demonstrações financeiras. Assim, nem todo o *earnings management* é antiético ou fraudulento, algum é considerado prudente no curso do negócio.

Roychowdhury (2006) define *earnings management* como desvios das práticas operacionais normais, motivados pelo desejo dos gerentes quererem iludir alguns *stakeholders* a acreditar que determinadas metas de relatórios financeiros foram cumpridas no curso normal das operações. Na mesma linha de pensamento, em específico nas manipulações contabilísticas, Healy e Wahlen (1999) referem que o *earnings management* ocorre quando os gestores utilizam

o julgamento em relatórios financeiros e na estrutura de transações, para alterar relatórios financeiros, manipulando os *stakeholders* sobre o desempenho económico subjacente da organização, ou para influenciar resultados contratuais que dependem dos números contabilísticos reportados.

Na literatura, Clements e Shawver (2015) adotaram a definição de *earnings management* de Stice e Stice (2006): “*uma tendência previsível dos gerentes de tentar manipular os números relatados para serem tão favorável quanto possível*”. De acordo com Stice e Stice (2006), existem cinco níveis de *earnings management* que formam um *continuum*. O primeiro nível, tempo de transação inteligente (*savvy transaction timing*), garante que as transações sejam reconhecidas no período mais vantajoso. O segundo nível, contabilidade agressiva (*aggressive accounting*), envolve a alteração de métodos ou estimativas contabilísticas com total divulgação, que muitas vezes é percebida como legal e ética. No entanto, quando o único propósito é se restringir à manipulação do lucro líquido, há potencial para que as demonstrações financeiras deturpem a empresa. Assim, algumas ações classificadas como “nível 2” podem, de facto, ser antiéticas e até fraudulentas. Relativamente ao terceiro nível, contabilidade enganosa (*deceptive accounting*), envolve alterações de métodos ou estimativas com pouca ou nenhuma divulgação. O quarto nível, relatório fraudulento (*fraudulent reporting*), também conhecido como “*non-GAAP accounting*”, acontece quando os princípios contabilísticos geralmente aceites, GAAP, são violados. Por fim, a fraude (*fictitious transactions*), constitui o quinto nível deste modelo. Em concreto, a metodologia de Clements e Shawver (2015) inclui quatro cenários descrevendo o *earnings management*, utilizando um cenário para cada um dos quatro últimos níveis de *continuum* sugeridos por Stice e Stice (2006).

Na mesma linha de pensamento, Fuller e Shawver (2020) realizaram um estudo exploratório para determinar se o estilo cognitivo afeta o julgamento e a intenção de *whistleblowing*, mas neste caso a população em estudo foi os estudantes de contabilidade. Tal como Clements e Shawver (2015), Fuller e Shawver (2020) aplicam o modelo de Stice e Stice (2006), porém, baseiam-se nos cinco níveis de *earnings management*.

Contrariamente aos estudos anteriores, Montenegro e Rodrigues (2020) examinaram os determinantes das atitudes éticas em relação ao *earnings management* de estudantes e ex-alunos de contabilidade de uma universidade portuguesa. Esta investigação foi realizada através de um questionário, reunindo uma amostra final constituída por 184 indivíduos. Em termos estruturais, o questionário na primeira parte integrou questões demográficas e de religiosidade, e na segunda,

inclui 13 cenários de *earnings management* de Merchant (1989). Merchant e Rockness (1994) referem que as práticas de *earnings management* provavelmente suscitam as questões éticas mais importantes enfrentadas pela profissão de contabilista. Por essa razão, este instrumento tem sido utilizado em estudos comportamentais de *earnings management*. Neste estudo em particular, os 13 cenários representam 6 atividades de manipulações reais e 7 manipulações contabilísticas.

2.3. Ética e a Tomada de decisão ética

Primeiramente, quando se aborda temas relacionadas com a ética, surge a necessidade de distinguir os conceitos entre a ética e moral. Etimologicamente, ética deriva do grego “*ethos*” que significa “costume”, “modo de ser” ou “carácter”. A moral tem a mesma raiz etimológica, no entanto deriva da palavra latina *mores*, que também significa “costumes”. Segundo Carapeto e Fonseca (2012), a ética é o domínio da filosofia responsável pela investigação dos princípios que orientam o comportamento humano, tendo por base o juízo de distinguir o bem e o mal, e o comportamento correto e incorreto. Por sua vez, a moral é um conjunto de regras e valores provenientes de fatores exteriores ao Homem (ex.: religião, costumes, filosofia, ideologia, etc.) que impõe fazer o bem e o justo na sua esfera de atividade. Por outras palavras, a ética implica uma reflexão teórica sobre a moral, e a moral é a aceitação das regras. Além disso, o termo “ética” também se refere aos princípios de conduta que orientam uma pessoa ou grupos. Carapeto e Fonseca (2012) definem a ética profissional como padrões de conduta a aplicar no exercício da profissão, que auxilia os indivíduos a tomar decisões profissionais que sejam adequadas do ponto de vista ético.

Nesta linha de pensamento, a ética na esfera da profissão de contabilista é uma matéria importante de análise e discussão, dado que esta é muito próxima dos valores éticos, na medida em que o contabilista não responde apenas a regras normais de conduta, mas também a valores morais que surgem no seu ambiente.

Na literatura científica encontra-se uma panóplia de modelos aplicados a estudos que envolvem o processo de tomada de decisão ética. Um dos amplamente analisado e utilizado em diversos estudos empíricos é o Modelo de quatro componentes de Rest (1986) para a tomada de decisão e comportamento ético. Este modelo propõe que o comportamento ético do indivíduo depende de quatro componentes: sensibilidade moral, julgamento moral, intenção moral e comportamento moral. Por outras palavras, o indivíduo que enfrenta um dilema moral segue uma sequência racional até à decisão final, denunciar ou não o comportamento antiético. Deste modo,

o comportamento deve ser primeiramente reconhecido como um problema ético - sensibilidade moral, correspondendo ao momento em que o indivíduo analisa, interpreta e compreende que existe um problema moral num determinado acontecimento. De acordo com o modelo, se um indivíduo reconhece que existe um dilema moral, existe potencial para influenciar o julgamento, intenção e comportamento moral (Clements & Shawver, 2015). De seguida, o sujeito avalia se as ações são moralmente erradas ou moralmente corretas - julgamento moral. No terceiro passo, o observador analisa se deve ou não denunciar o comportamento antiético percebido – intenção, ou seja, os indivíduos avaliam uma intenção de agir eticamente ou não. O componente final do modelo de Rest (1986) é o comportamento moral (tendo em vista a tomada de decisão), no qual o observador pode (ou não) denunciar e relatar a irregularidades.

Stonciuvienė e Naujokaitienė (2013), analisaram, na sua investigação, a ética profissional dos contabilistas no contexto das suas virtudes e no seu ambiente, com base no modelo de quatro componentes de Rest para a tomada de decisão e comportamento ético (1986), no Código de Ética do Contabilista Certificado do IFAC (Handbook, 2013) e em estudos anteriores. Em concreto, os investigadores selecionaram virtudes dos contabilistas (senso de dever, integridade, justiça, atenção, independência e autoconfiança) e fatores ambientes com potencial para influenciar a motivação dos contabilistas (ex.: medo de perder o emprego; o contabilista está intimamente associado ao gerente da empresa, etc.). Através da aplicação de um questionário a profissionais de contabilidade em empresas na Lituânia (amostra de 86 inquiridos), solicitaram que estes se comportassem de forma ética/antiética a casos apresentados e avaliassem a importância desses fatores no comportamento ético dos contabilistas (envolvendo os cinco princípios do Código de ética do Contabilista Certificado: Integridade, Objetividade, Competência profissional e Diligência; Confidencialidade e Comportamento Profissional). Com este estudo, foi possível concluir que as virtudes dos contabilistas estão relacionadas com a sua atitude perante o comportamento ético, pressupondo-se que quanto maior a importância que um contabilista atribui à sua virtude, mais comportamento ético no trabalho ele perceberá. No entanto, nem o ambiente de trabalho dos contabilistas, nem o conhecimento do Código de ética influenciam o comportamento ético percebido pelos contabilistas.

Clements e Shawver (2015) concentram-se na segunda e terceira etapa deste modelo - julgamento moral e intenção de *whistleblowing*. Em concreto, este estudo explora os efeitos das emoções (alívio, satisfação e arrependimento), sobre os julgamentos morais para denunciar e a intenção de denunciar, face a diferentes situações de *earnings management*.

Por sua vez, Fuller e Shawver (2020) também aplicam o modelo de tomada de decisão ética de Rest (1986) na sua pesquisa. Porém, expandem o estudo anteriormente referido, explorando três das quatro etapas do modelo de tomada de decisão ética: sensibilidade moral, julgamento e intenção de *whistleblowing*.

Banderali e Malavé (2022) avaliaram o impacto da intensidade moral, experiência de trabalho e gênero na propensão (atitude, intenção comportamental e norma subjetiva) para o comportamento antiético de estudantes e trabalhadores venezuelanos, através da resposta a diferentes cenários organizacionais, controlando os efeitos do não envolvimento moral e empatia (uma variável para cada estudo). A amostra foi constituída por 200 estudantes e 200 trabalhadores. Neste estudo foi aplicado modelo de Quatro Componentes de Jones (1991) para descrever situações eticamente questionáveis, outra explicação sobre a tomada de decisão ética nas organizações, baseada no modelo de Rest (1986). De acordo com Jones (1991), a intensidade moral é o grau em que os componentes intrínsecos de uma situação induzem as pessoas a atribuir um significado moral a essa situação. Jones (1991) identificou seis componentes da intensidade moral de uma situação: magnitude das consequências (MC), consenso social (SC), probabilidade de efeito (PE), imediatismo temporal (TI), proximidade (PX) e concentração do efeito (EC).

2.4. As Emoções

As emoções fazem parte de toda a ação humana, formal e informal, bem-sucedida e malsucedida. As emoções influenciam os comportamentos, convencem os outros e orientam decisões, podendo ser úteis, prejudiciais e funcionais. As emoções são reações aos nossos ambientes físicos e sociais imediatos, frequentemente acompanhados por expressões faciais e linguagem corporal, apresentando uma série de possíveis consequências (Repenning et al., 2021). As emoções afetam as decisões dos indivíduos nas diversas dimensões da sua vida, tanto na vida familiar, como profissional, não sendo diferente no que concerne às decisões das práticas, reconhecimento, mensuração e divulgação na contabilidade.

Repenning et al. (2021) desenvolveram uma revisão na qual analisaram o papel das emoções na contabilidade, diferenciando emoções baseadas em alegria, medo, raiva e tristeza. Além disso, encontraram uma dinâmica bidirecional entre emoções e contabilidade, em que a contabilidade condiciona e é condicionada pelas emoções. Os investigadores diferenciam emoções de humores, sentimentos e atitudes, referindo que estes também são estados afetivos, mas não são necessariamente atribuídos a uma decisão ou evento específico. Na mesma linha de

pensamento, Damásio (2009, p.142) na sua obra difere emoções de sentimentos, referindo que as emoções “constituem ações acompanhadas por ideias e certos modos de pensar”, enquanto os sentimentos são “percepções daquilo que o nosso corpo faz durante a emoção”. Por sua vez, Reppenning et al. (2021), acrescentam que as emoções são performativas, dado que invocam certos padrões de ação e decisão e que, a contabilidade pode levar a fortes respostas emocionais nos indivíduos, nos diferentes domínios, afetando uma ampla gama de variáveis de resultado, como desempenho, motivação ou tomada de decisão. Estudos anteriores referentes a fraudes e escolhas contabilísticas, confirmam a presença das emoções no processo decisório.

Gaudine e Thorne (2001) apresentam um modelo cognitivo-afetivo de tomada de decisão ética, que considera que as duas dimensões da emoção, excitação e estado de sentimento, influenciam cada uma das quatro componentes do Modelo de Ação Moral de Rest (1983, 1994), através da proposta de sete proposições distribuídas por cada componente do modelo. Os resultados indicaram que a emoção influencia todos os quatro componentes do modelo de tomada de decisão ética de Rest (1994), em específico: (1) indivíduos excitados e indivíduos em estados de sentimentos positivos (por exemplo, felicidade, alegria) e certos sentimentos negativos (por exemplo, raiva, ressentimento) têm uma maior propensão para identificar dilemas éticos; (2) indivíduos excitados e indivíduos em estados de sentimentos positivos tendem a formular seus julgamentos prescritivos em níveis sofisticados de desenvolvimento moral; (3) indivíduos em estados de sentimentos positivos tendem a tomar decisões éticas que são consistentes com os seus julgamentos prescritivos, e (4) indivíduos estimulados tendem a cumprir suas escolhas de decisão ética.

Clements e Shawver (2015) estendem a pesquisa de *earnings management* ao indagar se as emoções de alívio, satisfação e arrependimento afetam o julgamento moral e intenção de *whistleblowing* em situações de comportamento potencialmente antiético. Os investigadores concluíram que: o julgamento moral para relatar certas ações antiéticas proporciona alívio e satisfação; que existe um sentimento de arrependimento ao decidir relatar ações de *earnings management* que não sejam absolutamente antiéticas; não encontraram evidências de que haja alívio ou arrependimento da intenção de denúncia face a ações de *earnings management*; e por fim, encontraram evidências muito limitadas de que há satisfação com a intenção de denúncia. Em suma, as emoções de alívio, satisfação e arrependimento têm um certo efeito no julgamento moral, mas não por intenção de denúncia.

Para além das emoções supramencionadas, a emoção medo também foi alvo de estudo por Weffort et al. (2018). No seu estudo foram observados o “medo”, como emoção negativa primária, e os “medos sociais” organizacionais (hierarquia, perda de benefícios, risco de perda de reputação, reprovação dos colegas, família e amigos, entre outros). Os testes estatísticos revelaram, entre outros aspetos, que a disposição de participar da fraude está positivamente relacionada aos medos sociais da “hierarquia” e de “perder benefícios económicos na organização” e, negativamente, aos medos “da norma penal” e “reputação no mercado de trabalho”. Para *whistleblowing* foram encontradas relações significativas positivas com os medos de “ser desleal com a empresa” e da “reprovação familiar e de amigos”. Para o “medo” como emoção primária não foi encontrada significância, nem para as variáveis de controlo (género, idade, experiência e religiosidade). Em termos gerais, os medos sociais apresentaram significância como motivadores, ou inibidores, para o comportamento em relação à fraude, quer seja com a participação ou a denúncia, com ou sem benefícios.

Fredin et al. (2019) na sua investigação pretendeu conhecer o arrependimento que um contabilista pode antecipar ao avaliar a ação de denunciar ou não uma situação questionável. Os investigadores propuseram cenários, financeiros e não financeiros, de baixa e alta intensidade moral, e variaram se a ação foi enquadrada como denúncia ou como silêncio. Os resultados indicaram que a intensidade influencia o arrependimento dos participantes apenas quando a ação é denunciar, e não em manter-se em silêncio. O arrependimento pela denúncia aumentou à medida que a intensidade moral aumentava, tornando-se preocupante, dado que são conclusões contrárias a estudos anteriores, como Clements e Shawver (2015), cujos inquiridos sentiam-se progressivamente menos arrependidos ao denunciar as situações mais graves ao longo dos níveis de *earnings management*.

2.5. Outras variáveis envolvidas

Dado o ambiente desfavorável na atualidade, com muitos escândalos de fraude e corrupção, a preocupação ética nos negócios e na profissão de contabilista gerou um fluxo de pesquisas que se concentrou noutros fatores, para além dos mencionados, como a religiosidade, estilo cognitivo, personalidade, comportamento, entre outros, que influenciam as decisões dos indivíduos quando confrontados com situações eticamente questionáveis.

Montenegro e Rodrigues (2020), na sua investigação, aplicam a filosofia de Cornwall et al. (1986), que caracterizam a religiosidade em três componentes, de acordo com a importância que

os psicólogos sociais reconhecem entre conhecer (cognição), sentir (afeto) e fazer (comportamento). Além disso, são utilizados outros fatores individuais como variáveis independentes: gênero, idade, grau de instrução e experiência. Este estudo não indica evidências significativas de uma associação positiva entre os três elementos da religiosidade (dimensão cognitiva, afetiva e comportamental), ou das medidas agregadas de religiosidade e posição ética do indivíduo em relação ao *earnings management*, *earnings management* real e *earnings management* contabilístico. Deste modo, concluíram que a religiosidade não tem impacto significativo nas atitudes éticas dos alunos e ex-alunos de contabilidade e que as percepções éticas são significativamente afetadas pelo gênero, idade, educação (em ética contabilidade) e experiência de trabalho em contabilidade.

Por outro lado, Fuller e Shawver (2020), para os efeitos do estilo cognitivo, aplicam o formulário da versão M do Indicador de Tipo de Myers-Briggs (MBTI). O MBTI integra um total de dezasseis tipos de personalidade moldados de acordo com a teoria psicológica de Jung (1971). Neste âmbito, existem quatro estilos cognitivos - indivíduo analítico (ST), intuitivo (NF), híbrido analítico (SF) e híbrido intuitivo (NT) - baseados em duas dimensões: sentir/intuição e pensamento/sentimento (Abdolmohammadi, Fedorowicz & Davis, 2009). Através de uma regressão multivariada, os investigadores concluíram que o estilo cognitivo afeta significativamente a sensibilidade moral, o julgamento e a intenção de *whistleblowing*.

Por sua vez, o modelo concetual de pesquisa de Sarikhani e Ebrahimi (2022) integra vários modelos propostos na literatura e os componentes do pentágono da fraude (oportunidades, incentivos, competência e arrogância) que têm sido usados como a base para o modelo da teoria do comportamento planeado (PBC - *Perceived behavioral control*, PSN - *Perceived subjective norms*, PMO - *Perceived moral obligation* e ATW - *Attitudes towards whistleblowing*) para prever a intenção de denúncia interna (WBI). Além disso, o efeito direto e moderador do PMI (*Perceived Moral Intensity*) também foi examinado. Os investigadores concluíram que a teoria alargada dos componentes do comportamento planeado (PBC, PSN, PMO e ATW) têm efeitos positivos na intenção de denúncia interno (WBI) dos contabilistas. Em específico, os resultados indicaram que: os contabilistas com um controlo comportamental percebido (PBC) mais alto, têm uma intenção maior para denunciar; quanto maior a obrigação moral (PMO), maiores as intenções dos contabilistas para denunciar a fraude; e os contabilistas com uma atitude favorável em relação à denúncia (ATW) são mais propensos a denunciar fraudes. Assim, a pesquisa sugeriu que processos e políticas destinadas a aumentar a denúncia serão mais eficazes se incluírem esforços

destinados a influenciar positivamente normas subjetivas, obrigações morais e atitudes. Além disso, a importância de ATW e PMO tem implicações para a educação e desenvolvimento de indivíduos e colaboradores.

Banderali e Malavé (2022) na sua investigação, de forma a manipular a intensidade moral aplicou seis cenários desenvolvidos por McMahon (2002), envolvendo prováveis situações organizacionais no país dos participantes, na qual uma personagem comete uma ação eticamente questionável e os sujeitos passivos não precisam de tomar decisões, reduzindo o viés de desejabilidade social. Os inquiridos apresentaram, em geral, baixa propensão para comportamento antiético. Em ambos os estudos, os sujeitos expressaram atitudes desfavoráveis em relação a comportamento questionáveis e baixas probabilidade de executar esses comportamentos. No entanto, este estudo não permite concluir sobre o efeito da intensidade moral na propensão ao comportamento antiético, dado que o estudo 1 e o estudo 2 apresentaram observações divergentes. Por sua vez, a intensidade moral da situação não afetou significativamente as avaliações éticas dos inquiridos sobre os comportamentos antiéticos e sobre as intenções de excetuar comportamentos antiéticos.

2.6. Síntese da revisão

A revisão de literatura realizada neste capítulo aborda as diferentes temáticas intrínsecas ao principal objetivo deste estudo. Primeiro, ao analisar o papel das emoções na contabilidade, percebe-se que as emoções como o alívio, satisfação, arrependimento e medo, têm efeito no julgamento moral e intenção de denunciar ações potencialmente antiéticas, quando se avalia se estas são corretas ou erradas e se se deve agir eticamente, ou não, através da denúncia (Clements & Shawver, 2015; Fredin et al., 2019). Além disso, as emoções podem ser motivadoras ou inibidoras de comportamento éticos/antiéticos por parte dos profissionais de contabilidade (Weffort et al., 2018). Para além das emoções, constata-se que o estilo cognitivo também afeta a sensibilidade, o julgamento e intenção para denunciar a ação (Fuller & Shawver, 2020), assim como a religiosidade (com impacto pouco significado), o género, idade, educação e experiência de trabalho em contabilidade têm influência nas atitudes éticas nos estudantes e profissionais de contabilidade (Banderali & Malavé, 2022; Montenegro & Rodrigues, 2020). Além disso, entende-se que a denúncia é uma das estratégias de controlo interno mais comuns e eficazes na deteção de irregularidades de uma organização (Fredin et al., 2019; ACFE, 2022). Investigadores analisaram os fatores que afetam as intenções de denúncia e concluíram que quanto maior o

controle comportamental percebido e a obrigação moral dos contabilistas, maior é a intenção para denunciar a fraude (Sarikhani & Ebrahimi, 2022).

Através da tabela resumo dos principais estudos analisados (abaixo), observa-se que as ações potencialmente antiéticas apresentadas nas diferentes investigações envolvem cenários de *earnings management* que aplicam o modelo de Stice e Stice (2006) (Clements & Shawver, 2015; Fuller & Shawver, 2020), o modelo de Merchant (1989) (Montenegro & Rodrigues, 2020), assim como cenários financeiros e não financeiros. Além disso, para a tomada de decisão ética, uma grande parte dos estudos aplicam o modelo de quatro componentes de Rest (1986) e Jones (1991).

Estudos	Clements & Shawver (2015)	Weffort et al. (2018)	Fredin et al. (2019)	Fuller & Shawver (2020)
Continente	América	América	América	América
Objetivo	Exploraram o efeito das emoções no julgamento moral e intenção de <i>whistleblowing</i>	Analisaram a relação entre a emoção “medo” e a disposição do indivíduo em participar e de denunciar fraudes contabilísticas	Examinaram o arrependimento que um indivíduo antecipa ao avaliar a ação de denunciar ou não denunciar uma situação questionável.	Exploraram os julgamentos e as intenções de <i>whistleblowing</i> .
Amostra	220 contabilistas	332 contabilistas	263 profissionais do setor dos serviços financeiros	188 estudantes de contabilidade
Emoções	Alívio, Satisfação e Arrependimento	Medo	Arrependimento	
<i>Whistleblowing</i>	x	x	-	x
<i>Earnings management</i>	Modelo de Stice e Stice (2006) - cenários para 4 níveis	-	-	Modelo de Stice e Stice (2006) - cenários para 5 níveis
Tomada de decisão ética	Modelo de quatro componentes de Rest (1986): Julgamento e intenção moral	-	-	Modelo de quatro componentes de Rest (1986): Sensibilidade, julgamento e intenção moral
Outras variáveis envolvidas	-	Cenários hipotéticos para as variáveis: “Medo” (emoção negativa primária); e “medos sociais” organizacionais (ex.: hierarquia, perda de benefícios, risco de perda de reputação, ect.) - sustentado em diferentes investigadores.	Cenários, financeiros e não financeiros, de baixa e alta intensidade moral, e variaram se a ação foi enquadrada como denúncia ou como silêncio.	Formulário da versão M do Indicador de Tipo de Myers-Briggs (MBTI).
Principais Conclusões	As emoções têm um certo efeito no julgamento moral para denunciar, mas não na intenção de denunciar.	Os medos sociais apresentaram significância como motivadores, ou inibidores, para o comportamento em relação à fraude.	Arrependimento pela denúncia aumentou à medida que a intensidade moral aumentava.	Os investigadores concluíram que o estilo cognitivo afeta significativamente a sensibilidade moral, o julgamento e a intenção de <i>whistleblowing</i> .

Estudos	Banderali & Malavé (2022)	Montenegro & Rodrigues (2020)	Stonciuviene & Naujokaitiene (2013)	Sarikhani & Ebrahimi (2022)
Continente	América	Europa	Europa	Ásia
Objetivo	O impacto da intensidade moral, experiência de trabalho e gênero na propensão (atitude, intenção comportamental e norma subjetiva) para o comportamento antiético.	Examinaram os determinantes das atitudes éticas em relação ao <i>earnings management</i> .	A ética profissional dos contabilistas no contexto das suas virtudes e no seu ambiente.	Investigaram os fatores que afetam as intenções de denúncia (WBI – <i>Whistleblowing Intentions</i>).
Amostra	200 estudantes e 200 trabalhadores	184 estudantes e ex-alunos de contabilidade de uma universidade portuguesa.	86 profissionais de contabilidade em empresas	171 contabilistas de empresas cotadas na Bolsa de Valores de Tehran
Emoções	-	-	-	-
<i>Whistleblowing</i>	-	-	-	x
<i>Earnings management</i>	-	13 cenários com base em Merchant (1989)	-	-
Tomada de decisão ética	Modelo de Quatro Componentes de Jones (1991)	-	Modelo de quatro componentes de Rest (1986)	-
Outras variáveis envolvidas	Seis cenários desenvolvidos com base em McMahon (2002)	Caracterização da religiosidade em três componentes - Cornwall et al. (1986)	Cenários com base no Código de Ética do Contabilista Certificado do IFAC (Handbook, 2013)	Pentágono da fraude (oportunidades, incentivos, competência e arrogância)
Conclusões	Baixa propensão para comportamento antiético; em ambos os estudos, os sujeitos expressaram atitudes desfavoráveis em relação a comportamento questionáveis e baixas probabilidade de executar esses comportamentos.	A religiosidade não tem impacto significativo nas atitudes éticas dos alunos e ex-alunos de contabilidade; as percepções éticas são significativamente afetadas pelo gênero, idade, educação e experiência de trabalho em contabilidade.	Quanto maior a importância que um contabilista atribui à sua virtude, mais comportamento ético no trabalho ele perceberá.	Os resultados indicaram que: os contabilistas com um controle comportamental percebido (PBC) mais alto, têm uma intenção maior para denunciar; quanto maior a obrigação moral (PMO), maiores as intenções dos contabilistas para denunciar a fraude.

Tabela 1 - Síntese dos estudos analisados

Capítulo 3 – Estudo Empírico

3.1. Justificação da metodologia adotada

Saunders, Lewis e Thornhill (2012) através da representação “*the research onion*”, pretendem caracterizar todo o processo de investigação, transmitindo a imagem das camadas que devem ser consideradas e “*to be peeled away*”. Primeiramente, a filosofia de pesquisa que se adota contém pressupostos, assunções importantes relativamente à forma como vemos o mundo. Em concreto, estas assunções constituirão a base da estratégia de pesquisa e os métodos que integrarão essa estratégia. A melhor filosofia depende dos objetivos e das questões de investigação a que se pretende responder. Como referido anteriormente, os objetivos desta investigação compreendem o seguinte:

1. Analisar como as emoções podem afetar o julgamento moral de denúncia (*whistleblowing*) dos Contabilistas Certificados, em situações de comportamento de *earnings management*.
2. Analisar como as emoções podem afetar a intenção de denúncia (*whistleblowing*) dos Contabilistas Certificados, em situações de comportamento de *earnings management*.

Em termos metodológicos, e de modo a alcançar os objetivos do estudo, a presente investigação enquadra-se no paradigma positivista, adotando-se uma filosofia ontológica subjetiva e uma abordagem de carácter quantitativo. A investigação positivista baseia-se no método hipotético-dedutivo para verificar hipóteses *a priori* que muitas vezes são formuladas quantitativamente, onde as relações funcionais podem ser derivadas entre fatores causais e explicativos (variáveis independentes) e resultados (variáveis dependentes) (Park, Konge & Artino, 2020).

Com base na investigação de Clements e Shawver (2015) e Fuller e Shawver (2020), e de forma a compreender, explicar e prever o fenómeno em estudo, através de relações de causa e efeito, são definidas como variáveis dependentes: o Julgamento Moral para denunciar e; a Intenção para denunciar. Por sua vez, as variáveis independentes são estabelecidas para cada emoção que irá ser estudada: Alívio com a denúncia (*Relief*); Satisfação com a denúncia (*Satisfaction*); Arrependimento com a denúncia (*Regret*).

Nesta linha de pensamento, esta investigação enquadra-se num estudo explicativo e será realizado através da estratégia de *experimente survey*, dado que os dados serão obtidos por meio de questionários aplicados a uma amostra, permitindo uma fácil comparação (Saunders et al., 2012). Por essa razão, o horizontal temporal do estudo será apenas de 1 período (*cross-sectional studies*).

3.2. Identificação e caracterização do instrumento de pesquisa

3.2.1. Caracterização das variáveis dependentes (alívio, satisfação e arrependimento)

Como referido anteriormente, as emoções selecionadas como variáveis para este estudo tem por base a investigação de Clements e Shawver (2012, 2015).

Concetualmente, a emoção alívio (*relief*) é uma sensação de alegria ou otimismo que segue a remoção da ansiedade, dor ou angústia (*The Free Dictionary by Farlex, 2023*). A emoção alívio na literatura é considerado como um sentimento experimentado quando não se está mais sobrecarregado por uma situação stressante (Ortony et al., 1988), ou seja, é uma emoção que surge quando um indivíduo se liberta de uma situação angustiante. Ekman (1999) descobriu que o alívio motiva os indivíduos a agir de forma particular, nomeadamente em situações que incluem medo ou ansiedade, como é o caso de um dilema ético.

Relativamente à emoção satisfação (*satisfaction*), etimologicamente (Online Etymology Dictionary, 2023), esta deriva de duas palavras, *satis* que significa “bastante, suficiente, em quantidade adequada” (*enough*) e *facere*, que significa “fazer, executar do modo desejado” (*to make, to do, perform*) (*The Free Dictionary by Farlex, 2023*.) Assim, a palavra satisfação pode ser interpretada como um “*preenchimento ou realização, talvez até um limiar de efeitos indesejáveis*” (Oliver, 1997), ou seja, até um ponto em que os efeitos indesejáveis são minimizados. O mesmo investigador concluiu que as decisões são afetadas pela satisfação esperada após uma tomada de decisão.

Por fim, a emoção arrependimento (*regret*) define-se como um sentimento de tristeza, decepção, angústia ou remorso por algo que desejamos que fosse diferente (*The Free Dictionary by Farlex*). Zeelenberg (1999, 325) define arrependimento como uma “*emoção negativa, de base cognitiva, que experimentamos quando percebemos ou imaginamos que a nossa situação presente teria sido melhor, se tivéssemos decidido de forma diferente*”.

3.2.2. Análise dos cenários apresentados

O questionário encontra-se no Apêndice I, este está dividido em duas partes, a primeira parte pretende caracterizar o perfil do inquirido e a segunda analisar o efeito das emoções dos contabilistas certificados perante cenários de *earnings management*. Em concreto, cada cenário apresentado foi desenvolvido para corresponder a cada um dos níveis (2, 3, 4 e 5) de *earnings management* propostos por Stice e Stice (2006).

O primeiro cenário, concentra-se na gestão de resultados através da manipulação da correção de obsolescência do inventário. Esta situação corresponde ao nível 2 do modelo de Stice and Stice *continuum* (2006) - *aggressive accounting*, dado que inclui o texto “*A alteração foi divulgada e justificada no anexo às demonstrações financeiras*”. Deste modo, a mudança da estimativa contabilística pressupõe, nesta situação, uma explicação, que pode ser interpretada como legal e ética, caso não haja a possibilidade de distorção das demonstrações financeiras. Segundo a NCFR 18 - Inventários, os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. No entanto, o custo dos inventários pode não ser recuperável se esses inventários estiverem danificados, se se tornarem obsoletos ou se houver diminuição do preço de venda. Por essa razão, esta situação foca-se no problema da obsolescência de inventários, o que se traduz, efetivamente, numa “perda” de valor nesta rubrica e que dará lugar a ajustamentos contabilísticos. Esta situação faz excluir esses custos dos inventários, reconhecendo-os como gasto, depois de se ter procedido ao respetivo abate (quebras). Assim, à data do balanço deverá ser registado o respetivo ajustamento contabilístico (no âmbito do SNC por débito da conta 652 Perdas por imparidade/Em inventários e crédito: da conta 329 Perdas por imparidade acumuladas). Em termos fiscais esta operação de ajustamento é dedutível para o apuramento do lucro tributável no referido período de tributação, conduzindo a um maior resultado para a empresa, desde que cumpra com o artigo 28º do CIRC (até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele).

Relativamente ao segundo cenário, este foca-se na gestão de resultados manipulando os gastos com as depreciações, alterando o método de depreciação e aumentando a vida útil do equipamento de produção. Nesta situação foi incluído o texto “*sem fornecer qualquer justificação adicional ou divulgação desta alteração nas demonstrações financeiras*”, integrando o nível 3 da classificação de Stice e Stice *continuum* (2006) - *deceptive accounting*. A questão apresentada relaciona-se com a política de estimativa da vida útil dos ativos fixos tangíveis. De acordo com o parágrafo 6 da NCFR 7 – Ativos fixos tangíveis, a vida útil é o período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso, ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo. A norma prevê ainda que o valor residual e a vida útil de um ativo devem ser revistos pelo menos no final de exercício e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a alteração deve ser contabilizada como uma alteração numa estimativa contabilística de acordo com a NCFR 4 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas

contabilísticas e erros (NCRF7. §5). Em concreto, sabe-se que as estimativas realizadas em alguns itens das demonstrações financeiras, com a taxa de depreciação e a vida útil dos ativos, envolvem juízos com base na última informação disponível, e que estas estimativas devem ser revistas, caso ocorram alterações nas circunstâncias em que a estimativa se baseou. A alteração de estimativa da vida útil tem um tratamento prospetivo, sendo os seus efeitos no período corrente e seguintes, não podendo ser alteradas as depreciações dos anos anteriores (NCRF 7, §31). Além disso, é importante salientar que a entidade deve divulgar a natureza e a quantia de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito no período corrente ou futuro, exceto quando for impraticável calcular esse efeito (NCRF 7, §34). Em termos fiscais, a alteração da vida útil é aceite, desde que seja efetuada entre o período mínimo e máximo de vida útil, que é determinado de acordo com a taxa de depreciação fiscal prevista nas referidas tabelas anexas ao DR n.º 25/2009. Assim, depreende-se que segundo as normas e parágrafos supramencionados, prevê-se uma divulgação e justificação da alteração da política contabilística, sendo que nesta situação específica, tal não é tido em conta.

O terceiro cenário, classificada como nível 4 por Stice e Stice na *Stice continuum* (2006) - *non-GAAP accounting*", remete para a capitalização das despesas de manutenção (despesas de rotina) do equipamento de produção. Clements e Shawver (2015), referem que esta situação é considerada uma violação do normativo do *Financial Accounting Standards Board* (FASB), resultando em relatórios fraudulentos. No contexto português, tal tem de ser adaptado para o normativo em vigor (IFRS e NCRF, consoante as empresas), mas que prescrevem um tratamento similar ao dos US-GAAP. Para as empresas sujeitas ao SNC, a NCRF 7 prescreve que o custo de um item do ativo fixo tangível compreende o seu preço de compra, direitos de importação, impostos de compra não reembolsáveis e quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização necessária, após dedução dos descontos e abatimentos. Em contrapartida, tal como expresso no parágrafo 7 e 13 desta norma, os custos subsequentes à aquisição de um ativo fixo tangível não são reconhecidos na quantia escriturada do item, estes devem ser reconhecidos como gasto quando ocorrem, exceto se tal custo aumentar significativamente o valor recuperável do ativo, ou prolongar significativamente a sua vida útil. Por essa razão, a capitalização de despesas com a manutenção do equipamento é uma prática inadequada e pode levar a distorções na apresentação das demonstrações financeiras da empresa, evidenciando uma imagem adulterada da empresa.

O quarto cenário está focado na manipulação de resultados através do registo de devoluções de clientes no período posterior à ocorrência, correspondendo ao nível 5 do modelo de Stice e Stice (2006) – *fictitious transactions*. Em primeiro lugar, esta situação não cumpre com o pressuposto do Regime do Acréscimo que rege a elaboração das demonstrações financeiras. Este regime pressupõe que os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram, sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem (Estrutura Concetual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), §22; NCRF, §2 e 3). Em segundo lugar, salientar a obrigatoriedade de as demonstrações financeiras das sociedades anónimas estarem sujeitas a certificação legal de contas, emitida por um Revisor Oficial de Contas (ROC). No processo de auditoria, nos testes realizados incluem-se os denominados testes de corte (“cut-off”), de forma a assegurar que não existem valores de um exercício registado em exercício anterior ou posterior. Na situação exposta ao inquirido, a transação é registada no período seguinte, distorcendo as demonstrações financeiras. Em terceiro lugar, o cenário apresentado não cumpre com as características qualitativas das demonstrações financeiras presente na Estrutura Concetual, nomeadamente no que diz respeito à representação fidedigna e à plenitude. As demonstrações financeiras devem representar fidedignamente as transações e outros acontecimentos registados no período a que diz respeito, sendo que para que seja fiável, a informação deve ser completa dentro dos limites de materialidade e de custo. Uma omissão pode fazer com que a informação seja falsa ou enganadora e, por conseguinte, não fiável.

3.2.3. Social Desirability Response Bias

Social desirability é geralmente considerada como a tendência de os indivíduos projetarem uma imagem favorável de si mesmos durante a interação social (Johnson e Fendrich, 2005). Por outras palavras, é a tendência dos inquiridos se apresentarem favoravelmente em relação às normas e convenções sociais atuais (Zerbe & Paulhus, 1987, p. 250). Deste modo, um viés de resposta de desejabilidade social em estudos de ética representa uma preocupação e uma ameaça à validade dos resultados (Yang et al. 2017). Yang et al. (2017) referem na sua investigação que apenas três abordagens controlaram o viés de resposta de desejabilidade social na pesquisa existente sobre ética nos negócios: questionário autoaplicável, questionário indireto e medição direta (envolve escalas que medem diretamente a desejabilidade social, na qual os investigadores podem tratar a desejabilidade social como uma covariável no processo estatístico).

Nesta linha de pensamento, e de forma a controlar o viés de resposta de deseabilidade social no presente estudo, aplicamos os dois primeiros tópicos do entendimento de Yang et al. (2017). O questionário realizado garante o anonimato dos inquiridos através da sua disponibilização online através da plataforma *Google Forms*, com base no pressuposto de que há menos enviesamento de resposta de desejo social num contexto privado, em detrimento de um contexto público, permitindo respostas mais verdadeiras face às questões éticas apresentadas (questões mais sensíveis para o inquirido). Na segunda parte do questionário foi pedido aos inquiridos que avaliassem a probabilidade dos seus pares realizarem determinada ação, na qual os inquiridos foram questionados na terceira pessoa (“A maioria dos contabilistas iria denunciar), em vez de apenas ser na primeira pessoa (Eu, como contabilista, iria denunciar). Nas respostas apresentadas foi considerado a primeira e terceira pessoa em algumas análises de modo a verificar se há diferenças entre as respostas (analisado no ponto 3.4.2.2), e nas restantes apenas as respostas na terceira pessoa. De salientar que, consideramos que a variável “Julgamento/Intenção Moral CC” corresponde às questões apresentadas na 3ª pessoa, ou seja, na perspetiva dos seus pares contabilistas certificados, e “Julgamento/Intenção Moral Eu”, indica as questões apresentadas na 1ª pessoa, na perspetiva individual do contabilistas certificado. Assim, esta abordagem pode reduzir o viés de resposta, dado que as atitudes inferidas têm por base o julgamento do inquirido em relação ao comportamento de outros.

3.3. Definição da Amostra

O uso de procedimentos rigorosos de recolha e análise de dados são determinantes para que o trabalho de investigação produza resultados e conclusões credíveis e passíveis de serem defendidas com bom suporte por parte do investigador (Saunders et al., 2012). Assim, considerando a população em estudo, os Contabilistas Certificados, é realizado um estudo de uma amostra representativa da população, através da técnica de amostragem probabilística, dado que a seleção dos elementos da amostra é realizada de forma aleatória.

Os dados primários foram recolhidos através do inquérito por questionário disponibilizado na plataforma *online Microsoft Forms*. Inicialmente, foi realizado um primeiro esboço do questionário com base no inquérito desenvolvido pelos investigadores Clements e Shawver (2015), com as determinadas adaptações para o contexto português. Por conseguinte, foi realizado um pré-teste com um número restrito de indivíduos (5 respostas), com o objetivo de identificar e eliminar algumas anomalias que pudesse existir. O questionário desenvolvido (Apêndice I) foi

disponibilizado nas redes sociais (*Facebook, Instagram e LinkedIn*) entre os dias 27 de julho e 27 de agosto de 2023, sendo também publicado no site da Ordem dos Contabilistas Certificados (mediante requerimento e aprovação do organismo – Apêndice II) e enviado por email a cerca de 120 gabinetes de contabilidade em Portugal, selecionados aleatoriamente no site *Páginas Amarelas*, de forma a atingir um maior número de Contabilistas Certificados. Posto isto, foram recolhidos 153 inquéritos, os quais foram todos validados, concorrendo na totalidade para a amostra em estudo.

Por fim, com as respostas obtidas dos Contabilistas Certificados, procedeu-se ao tratamento estatístico dos resultados, através do *software* SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*).

3.3.1. Caracterização da amostra

Numa fase inicial do questionário, pretendeu-se obter informação referente à caracterização do perfil do inquirido, sendo este analisado em diferentes aspetos.

Primeiramente, a maioria dos Contabilistas Certificados que responderam a este questionário são do sexo feminino (83%) (Tabela 9 – Apêndice III). A idade dos inquiridos foi recodificada numa nova variável “Escalão_idade”, de forma a agrupar em 6 escalões etários, sendo que as faixas etárias predominantes são compostas por indivíduos com idades compreendidas entre os 36 e 45 anos (30,7%) e os 46 e 55 anos (28,1%) (Tabela 10 – Apêndice III).

No que diz respeito às habilitações académicas, observa-se que a maioria dos Contabilistas Certificados nesta amostra apresentam o grau de Licenciatura/Bacharelato, uma percentagem de 74,5% (114 inquiridos) (Tabela 8 – Apêndice III). Relativamente ao modo de exercício dos Contabilistas Certificados que responderam a este questionário, salienta-se o seguinte: 34,6% (53 inquiridos) desenvolvem a atividade por conta de outrem num Gabinete de Contabilidade ou similar; 19,6% (30 inquiridos) é sócio, administrador ou gerente de Sociedade Comercial (Gabinete de Contabilidade); e 17% (26 inquiridos) desenvolve a atividade por conta de outrem numa empresa (nesta opção não se considera as sociedades de contabilidade) (Tabela 13 – Apêndice III).

Na primeira parte do inquérito optou-se por questionar se o Contabilista Certificado exercia ou se já tinha exercido a profissão, com o objetivo de filtrar os inquiridos, ou seja, os que respondessem “não”, não prosseguiram com o restante questionário. Esta questão foi colocada,

de modo que apenas os Contabilistas Certificados que lidam ou que já lidaram com a contabilidade no seu quotidiano respondessem, dado que os cenários apresentados exigem que haja alguma experiência na área e algum contacto e interação com os temas apresentados. Por outras palavras, é para que o inquirido não só compreenda o tema específico presente em cada situação, mas também que já se tenha relacionado com ele, dado que assuntos como a alteração da estimativa contabilística, política de estimativa da vida útil dos ativos fixos tangíveis, capitalização de despesas e o regime do Acréscimo, são temas recorrentes na atividade do profissional, e propícios para serem colocados em causa pela gerência de empresas-cliente. Assim, pressupõe-se que os inquiridos respondem com uma maior perceção das emoções no decorrer das situações apresentadas, concorrendo para uma maior validade nas respostas obtidas. Neste seguimento, tendo em conta as respostas dadas nesta questão, observa-se que da amostra total de 153 inquiridos, 58 (37,9%) não exerce e nem exerceu a profissão de Contabilista Certificado. O remanescente, que respondeu de forma positiva, prossegue para as seguintes questões. Assim, a partir desta questão ficamos com um total de respostas válidas de 95 inquiridos (Tabela 12 – Apêndice III).

Questiona-se de seguida aos 95 Contabilistas Certificados quanto ao número de anos de experiência na área da contabilidade. Analisando os dados da Tabela 11 (Apêndice III), observa-se que a média de anos de experiência é de 20 anos, o que é bastante favorável para a investigação, registando-se um valor máximo de 47 anos, e um mínimo de 1 ano.

3.4. Análise de dados

3.4.1. Análise das estatísticas amostrais

Estatísticas Descritivas								
	Cenário 1 (Nível 2)		Cenário 2 (Nível 3)		Cenário 3 (Nível 4)		Cenário 4 (Nível 5)	
N = 95	Média	Desvio Padrão						
Julgamento Moral (CC)	4,91	2,119	5,20	2,097	4,95	2,085	5,47	2,118
Julgamento Moral (Eu)	4,76	2,268	5,14	2,127	4,96	2,098	5,53	2,031
Intenção Moral (CC)	3,46	1,844	4,07	2,012	4,02	1,968	4,46	1,934
Intenção Moral (Eu)	4,43	2,249	4,99	2,116	4,69	2,104	5,27	2,075
Alívio	4,12	2,138	4,35	1,972	4,40	1,948	4,81	1,980
Satisfação	4,03	2,081	4,38	2,038	4,31	1,946	4,63	2,037
Arrependimento	3,23	1,943	3,38	1,863	3,46	1,890	3,43	2,014

Tabela 2 - Estatísticas Descritivas

A tabela 2 apresenta as estatísticas amostrais (médias e desvios padrão) para as variáveis deste estudo. Através da análise das médias nos diferentes cenários, é possível observar que à medida que o nível de manipulação de resultados aumenta, as respostas aumentam ao longo da escala de *Likert* para mais próximo de 7 – “Concordo Totalmente”. Em concreto, as respostas indicam que a maioria dos Contabilistas Certificados denunciaria a solicitação feita pelo gestor à medida que aumenta o nível (de 2 a 5) de *earnings management* de Stice & Stice (2006). Estes resultados são consonantes com o estudo de Clements & Shawver (2015), em que as variáveis alívio e satisfação aumentam, à medida que aumenta o nível de manipulação de resultados e se aproximada do nível da fraude, exceto no que concerne à emoção arrependimento, que na análise destes investigadores diminui, mas no estudo realizado ele mantém-se constante com uma média na resposta 3 – “Discordo pouco”. Os resultados referentes à emoção arrependimento, também são contrários ao estudo de Fredin et. al (2019), dado que estes investigadores concluíram que o arrependimento pela denúncia aumentava, à medida que a intensidade moral aumentava.

Em relação ao desvio padrão das variáveis, este assume a mesma medida da unidade da amostra, e apresenta alguma variabilidade dos dados face a média das variáveis.

3.4.2. Estatística Inferencial

Os testes estatísticos são utilizados em pesquisas com o propósito de comparar condições experimentais, como as médias entre variáveis. De forma a obter validade e aceitabilidade no meio científico, podemos recorrer a uma série de testes, como os testes paramétricos (Test-T - entre 2 grupos; ANOVA - entre 3 ou mais grupos; correlação de Pearson) e testes não paramétricos (Mann-Whitney - entre 2 grupos; Kruskal-Wallis - 3 ou mais grupos; coeficiente de Spearman). Em concreto, para a realização de um teste paramétrico é necessário cumprir com o pressuposto da normalidade das distribuições das variáveis, contrariamente ao que acontece com os testes não paramétricos, que não exige a presença de distribuição normal.

Para concluir à cerca deste pressuposto, será utilizado o teste de normalidade de Kolomogorov-Smirnov. Ao longo desta secção, considerasse como referência um nível de confiança de 95% e um nível de significância de 5%, salvo exceções mencionadas.

3.4.2.1. Teste à normalidade dos dados

O teste de normalidade de Kolmogorov-Smirnov apresenta as seguintes hipóteses:

H0: Os dados da amostra seguem distribuição normal.

H1: Os dados da amostra não seguem distribuição normal.

Kolmogorov-Smirnov ^a	Cenário 1 (Nível 2)			Cenário 2 (Nível 3)			Cenário 3 (Nível 4)			Cenário 4 (Nível 5)		
	Statis.	df	Sig.									
Julgamento Moral (CC)	,207	95	,000	,257	95	,000	,219	95	,000	,322	95	,000
Julgamento Moral (Eu)	,228	95	,000	,241	95	,000	,245	95	,000	,313	95	,000
Intenção Moral (CC)	,155	95	,000	,122	95	,001	,151	95	,000	,155	95	,000
Intenção Moral (Eu)	,199	95	,000	,231	95	,000	,190	95	,000	,271	95	,000
Alívio	,165	95	,000	,146	95	,000	,173	95	,000	,179	95	,000
Satisfação	,175	95	,000	,155	95	,000	,127	95	,001	,149	95	,000
Arrependimento	,190	95	,000	,160	95	,000	,155	95	,000	,151	95	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Tabela 3 - Teste de normalidade para as variáveis em estudo

Tal como se verifica pela análise do quadro acima, o nível da significância para todas as variáveis de cada cenário em análise apresenta um valor de $p < 0.05$, o que significa que há rejeição da hipótese nula, retendo-se assim a H1. Assim, pode-se inferir que os dados da amostra não seguem distribuição normal. Por essa razão, para analisarmos as correlações necessárias entre variáveis, têm de ser realizados testes não paramétricos, tal como é realizado de seguida.

3.4.2.2. Teste Kruskal Wallis

O teste de Kruskal Wallis é o teste não paramétrico utilizado na comparação de três ou mais amostras independentes, indicando se há diferenças entre pelo menos dois grupos, através das médias. Assim, as seguintes hipóteses apresentadas serão testadas:

H0: Não existe diferenças significativas entre as variáveis.

H1: Existe diferenças significativas entre as variáveis.

Kruskal-Wallis Test	Cenário 1 (Nível 2)			Cenário 2 (Nível 3)			Cenário 3 (Nível 4)			Cenário 4 (Nível 5)		
	Chi-Square	df	Asymp. Sig.									
N = 95												
Julgamento Moral CC vs Eu	37,65	6	,000	79,87	6	,000	76,32	6	0,000	79,425	6	,000
Intenção Moral CC vs Eu	62,21	6	,000	52,51	6	,000	55,02	6	0,000	61,728	6	,000

Tabela 4 - Kruskal-Wallis Test – Julgamento Moral e Intenção Moral

De forma a verificar se existe diferenças significativas nas respostas quando os inquiridos são questionados na 1º (Eu) e 3º(CC) pessoa se devem denunciar (Julgamento moral) ou se iriam denunciar (Intenção), foi realizado um teste de Kruskal-Wallis. Através da análise da tabela, verifica-se que as variáveis obtiveram um valor de significância de 0.00, inferior ao nível de significância de 0.05, portanto rejeita-se a hipótese nula, pressupondo a existência de diferenças significativas. Em concreto, constata-se que as respostas na terceira pessoa, ou seja, na perspetiva de os pares realizarem a ação apresentada, são estatisticamente diferentes face às respostas dadas pelo inquirido quando é confrontado na primeira pessoa. Assim, estas conclusões são concordantes com o pressuposto da existência de um viés de resposta de desejabilidade social, e que este pode influenciar o estudo. Assim, com base na literatura de Yang et al. (2017), assumimos um questionário indireto para as variáveis realizado na terceira pessoa para as variáveis emoções.

Kruskal-Wallis Test		N = 95									
		JM (CC)	JM (Eu)	IM (CC)	IM (Eu)	JM (CC)	JM (Eu)	IM (CC)	IM (Eu)		
Cenário 1					Cenário 2						
Alívio	Chi-Square	20,608	22,152	47,780	38,700	Alívio	Chi-Square	39,696	40,806	51,039	53,294
	df	6	6	6	6		df	6	6	6	6
	Asymp. Sig.	,002	,001	,000	,000		Asymp. Sig.	,000	,000	,000	,000
Satisfação	Chi-Square	25,526	26,961	37,287	38,889	Satisfação	Chi-Square	44,169	43,787	42,332	49,892
	df	6	6	6	6		df	6	6	6	6
	Asymp. Sig.	,000	,000	,000	,000		Asymp. Sig.	,000	,000	,000	,000
Arrependimento	Chi-Square	6,551	5,054	1,897	2,890	Arrependimento	Chi-Square	17,244	18,215	5,031	13,111
	df	6	6	6	6		df	6	6	6	6
	Asymp. Sig.	,364	,537	,929	,823		Asymp. Sig.	,008	,006	,540	,041
Cenário 3					Cenário 4						
Alívio	Chi-Square	50,542	56,286	56,940	58,881	Alívio	Chi-Square	47,917	48,179	59,676	47,087
	df	6	6	6	6		df	6	6	6	6
	Asymp. Sig.	,000	,000	,000	,000		Asymp. Sig.	,000	,000	,000	,000
Satisfação	Chi-Square	37,198	39,056	47,176	47,814	Satisfação	Chi-Square	39,629	39,143	54,716	41,441
	df	6	6	6	6		df	6	6	6	6
	Asymp. Sig.	,000	,000	,000	,000		Asymp. Sig.	,000	,000	,000	,000
Arrependimento	Chi-Square	14,700	13,993	14,412	12,569	Arrependimento	Chi-Square	16,773	19,104	16,593	16,004
	df	6	6	6	6		df	6	6	6	6
	Asymp. Sig.	,023	,030	,025	,050		Asymp. Sig.	,010	,004	,011	,014

Tabela 5 - Kruskal-Wallis Test - Alívio, Satisfação, Arrependimento

Os testes de Kruskal-Wallis apresentados na tabela 5 revelam que as médias de cada uma das variáveis são estatisticamente diferentes entre os cenários, indicando que o tipo de *earnings management* influenciará a importância percebida das emoções no processo de tomada de decisão ética, em denunciar ou não denunciar a ação ($p < 0.00$). Por outras palavras, observa-se que o alívio e a satisfação em denunciar a ação sentida pela maioria dos contabilistas varia nos diferentes níveis de manipulação de resultados, indicando que as diferentes situações que ocorrem no quotidiano dos contabilistas, por exemplo similares aos cenários apresentados, têm influência nas emoções sentidas aquando do processo de tomada de decisão. Os resultados são similares à investigação de Clements e Shawver (2015).

De salientar apenas a não significância para a variável arrependimento no cenário 1 e 2 (tal como demonstrado pelo sombreado), o que significa que neste caso, os níveis mais baixos de manipulação de resultados não influenciam a emoção arrependimento aquando da escolha da opção em denunciar ou não a ação.

3.4.2.3. Correlação de *Spearman*

O coeficiente de correlação de *Spearman* (ρ) é uma medida de associação que avalia a intensidade e o sentido da relação monótona entre duas variáveis, quer estas sejam lineares ou não. O coeficiente de correlação varia entre -1 e +1, não dependendo das unidades de medida das variáveis. O valor de zero indica a inexistência de uma relação linear entre as duas variáveis. Importa salientar que, quanto mais próximo de 1 for o valor absoluto do coeficiente, mais forte é a relação entre as variáveis. O sinal negativo ou positivo indica o sentido da relação entre as duas variáveis, ou seja, um sinal positivo indica que as duas variáveis variam no mesmo sentido, um sinal negativo indica que as variáveis variam em sentido inverso. Além disso, o valor deste coeficiente indica a magnitude/intensidade da relação linear entre as variáveis. (Sousa, Á., 2019).

De salientar que a correlação não significa causalidade, ou seja, a existência de uma relação/associação entre variáveis não implica necessariamente uma relação do tipo causa-efeito (Sousa, Á., 2019). O teste de hipóteses utilizado nessa correlação é o seguinte: H0: X e Y não estão correlacionadas; H1: X e Y estão relacionadas. Segundo a literatura de Franzlbau (1958), a força da correlação pode ser interpretada da seguinte forma:

- 0.00 – 0.19 – “Negligenciável”
- 0.20 – 0.39 – “Fraca”
- 0.40 – 0.59 – “Moderada”

- 0.60 – 0.79 – “Forte”
- 0.80 – 1.00 – “Muito Forte”

Spearman's rho		N = 95	Julgamento Moral (CC)	Julgamento Moral (Eu)	Intenção Moral (CC)	Intenção Moral (Eu)
Cenário 1						
Alívio	Correlation Coefficient		,393**	,454**	,679**	,629**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000
Satisfação	Correlation Coefficient		,460**	,515**	,601**	,635**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000
Arrependimento	Correlation Coefficient		,006	-,062	-,016	-,082
	Sig. (2-tailed)		,952	,549	,878	,432
Cenário 2						
Alívio	Correlation Coefficient		,634**	,635**	,730**	,727**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000
Satisfação	Correlation Coefficient		,659**	,665**	,652**	,705**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000
Arrependimento	Correlation Coefficient		,240*	,140	,136	,134
	Sig. (2-tailed)		,019	,175	,190	,197
Cenário 3						
Alívio	Correlation Coefficient		,731**	,770**	,771**	,764**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000
Satisfação	Correlation Coefficient		,608**	,630**	,703**	,698**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000
Arrependimento	Correlation Coefficient		,218*	,168	,259*	,131
	Sig. (2-tailed)		,034	,103	,011	,206
Cenário 4						
Alívio	Correlation Coefficient		,693**	,692**	,781**	,696**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000
Satisfação	Correlation Coefficient		,636**	,634**	,755**	,656**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000
Arrependimento	Correlation Coefficient		,183	,190	,210*	,174
	Sig. (2-tailed)		,076	,065	,041	,092

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Tabela 6 - Matriz de Correlações

A tabela 5 apresenta uma matriz de correlação para as quatro variáveis dependentes (julgamento moral para denunciar – CC e Eu e intenção de denunciar – CC e Eu) e as três variáveis independentes (alívio, satisfação, arrependimento) utilizadas neste estudo. Face ao exposto, considera-se as seguintes hipóteses para verificar se existe correlação entre as variáveis:

- **H1:** Existe uma relação entre a variável emoção (alívio, satisfação, arrependimento) e a variável julgamento moral para denunciar o comportamento antiético.

- **H2:** Existe uma relação entre a variável emoção (alívio, satisfação, arrependimento) e a variável intenção moral para denunciar o comportamento antiético.

Os resultados empíricos obtidos através da correlação de *Spearman* para H1 e H2 apresenta a existência de uma correlação positiva entre as variáveis independentes, alívio e satisfação, e variáveis dependentes, julgamento moral e intenção de denunciar, em todos os níveis de Stice & Stice *continuum* (2006). Em concreto, significa que as variáveis variam no mesmo sentido, ou seja, um sentimento de alívio ou satisfação mais elevado, está associado a um maior julgamento moral e intenção de denunciar a ação. Como o $p = 0.00$ para estas variáveis ao longo dos cenários, pressupõe-se a existência de uma relação significativa entre estas variáveis. Em termos de intensidade/força da relação, observa-se que o rho está entre 0.40-0.79 ao longo dos níveis, indicando uma relação moderada/forte para o cenário 1 e forte para os restantes cenários (2,3 e 4), observando-se assim que à medida que aumenta o nível de *earnings management* e se aproxima mais de uma situação considerada fraudulenta, a intensidade também aumenta, tal como acontece no estudo de Clements e Shawver (2015). De salientar que, a presença da divisão para a variável julgamento moral e para a variável intensidade moral, CC – resposta na 3ª pessoa e Eu – resposta na 1ª pessoa, não tem impacto nestes resultados, dado os valores serem similares.

Relativamente à associação entre a variável arrependimento e as variáveis dependentes, verifica-se a presença de uma relação negativa no nível 2 do *continuum* (cenário 1), demonstrando que as variáveis variam em sentido contrário. Assim, um julgamento moral e intenção de denúncia mais elevado no nível 2, está associado a um sentimento de arrependimento menor, sendo coerente com a variável, dado ser caracterizada como uma emoção negativa (contrária) face às outras variáveis independentes. No entanto, nos restantes cenários, a associação é positiva, tal como acontece no estudo de Fredin et. al (2019). Como na maioria das relações ao longo dos

cenários apresenta um $\rho > 0.05$, podemos concluir que este coeficiente não tem significância estatística, aferindo que estas variáveis não estão relacionadas. No entanto, importa salientar algumas exceções: no cenário 2 e 3 observa-se um $\rho=0.019$ e um $\rho=0.034$, para a variável arrependimento com a variável julgamento moral CC (3º pessoa), respetivamente, e no cenário 4 verifica-se um $\rho=0.041$ para a variável arrependimento com a variável intenção para denunciar CC (3º pessoa), as quais, apresentando um ρ inferior a $\alpha=0.05$, indicam que há relação estatisticamente significativa para estas variáveis, mas a intensidade é fraca. Estes resultados indicam que o inquirido apresenta respostas diferentes quando é questionado na 1º pessoa e na 3º pessoa, ou seja, quando questionado na 3º pessoa, há relação entre as variáveis em determinados cenários.

Assim, a H1 e H2 para as variáveis alívio e satisfação são suportadas, mas para a variável arrependimento há suporte limitado, dado que só há relação estatisticamente significativa apenas para alguns níveis de *earnings management*. Estas correlações de julgamento moral e intenção de denúncia com as emoções alívio, satisfação e arrependimento são consistentes com as sugestões de que as emoções afetam a tomada de decisão ética (Gaudine e Thorne, 2001; Klein, 2002; Clements & Shawver, 2015). Por outras palavras, um contabilista que disponha de uma maior perceção ou sentimento de alívio e satisfação, maior será o seu julgamento ou intenção para denunciar a ação antiética, aumentando a intensidade ao longo dos diferentes cenários. No entanto, apenas para o cenário 2, alteração do método de depreciação, um contabilista com um maior julgamento ou intenção para de denunciar a ação antiética, apresenta um menor sentimento de arrependimento em denunciar. Para a maioria dos outros cenários, não se encontra uma relação significativa.

3.4.3. Análise de Regressão Linear

Efeito das emoções no julgamento moral para denunciar

Cenário 1 (Nível 2)	t	sig
Alívio	,423	,674
Satisfação	2,508	,014
Arrependimento	-,122	,903
$R^2 = 0.228$		

Cenário 2 (Nível 3)	t	sig
Alívio	1,534	,128
Satisfação	2,165	,033
Arrependimento	1,893	,061
$R^2 = 0.465$		

Cenário 3 (Nível 4)	t	sig
Alívio	5,568	,000
Satisfação	,339	,735
Arrependimento	,422	,674
$R^2 = 0,531$		

Cenário 4 (Nível 5)	t	sig
Alívio	4,586	,000
Satisfação	-,002	,998
Arrependimento	,878	,382
$R^2 = 0.547$		

Efeito das emoções na intenção para denunciar

Cenário 1	t	sig
Alívio	4,339	,000
Satisfação	0,738	,463
Arrependimento	-1,036	,303
$R^2 = 0.468$		

Cenário 2	t - value	sig
Alívio	4,703	,000
Satisfação	-0,278	,782
Arrependimento	0,348	,728
$R^2 = 0.535$		

Cenário 3	t - value	sig
Alívio	4,876	,000
Satisfação	2,291	,024
Arrependimento	,986	,327
$R^2 = 0.613$		

Cenário 4	t - value	sig
Alívio	4,074	,000
Satisfação	2,107	,038
Arrependimento	,413	,680
$R^2 = 0.668$		

Tabela 7 - Efeito das emoções no julgamento moral para denunciar
Tabela 8 - Efeito das emoções na intenção para denunciar

A tabela 7 e 8 apresentam os resultados das análises de regressão das variáveis independentes – alívio, satisfação e arrependimento, em relação às variáveis dependentes – Julgamento Moral para denunciar e Intenção Moral para denunciar. Neste caso, a análise foca-se apenas para a variável dependente na terceira pessoa, para diminuir o viés da resposta de desejabilidade social. A tabela está organizada pelos quatro cenários, um para cada um dos quatro últimos níveis do modelo Stice & Stice (2006) *continuum*, como analisado anteriormente. Os cenários concentram-se em: inventário de obsolescência (Nível2); alteração do método de depreciação (Nível 3); capitalização das despesas de manutenção; e registo da devolução de clientes no período posterior à ocorrência (Nível 5).

Primeiramente, através da análise da tabela 7 constata-se o seguinte: o alívio é significativo ao nível 0.05 para os cenários 3 e 4; a satisfação é significativo ao nível 0.05 para os cenários 1

e 2; o arrependimento não é significativo em nenhum dos cenários. Em concreto, os dados indicam que a maioria dos contabilistas certificados sentiriam alívio ao fazer um julgamento moral para denunciar a ação na situação do nível 4 e 5. Além disso, sentiriam satisfação em fazer um julgamento moral para denunciar a ação no nível 2 e 3. Por fim, não há evidências de que os contabilistas sentiriam arrependimento, em qualquer um dos cenários apresentados. Através do coeficiente R^2 , podemos concluir que as variáveis juntas, explicam 22,8%, 46,5%, 53,1% e 54,7% da variância do modelo para cada cenário 1, 2, 3 e 4, respetivamente, verificando-se um aumento da percentagem à medida que aumenta o nível de *earnings management*.

Em segundo lugar, tendo em consideração os dados da tabela 8, observa-se que: o alívio é significativo para todos os cenários; a satisfação é significativa para o cenário 3 e 4; e o arrependimento não é significativo em nenhum dos cenários. Assim, os dados indicam que em todos os quatro últimos níveis de Stice & Stice (2006), a maioria dos contabilistas sentiria-se aliviado se denunciasse a ação e sentiria-se satisfeito para o nível 4 e 5. Tal como para a variável julgamento moral, os contabilistas não sentiriam arrependimento ao intencionar denunciar a ação. Tendo em consideração o coeficiente R^2 , verifica-se a percentagem de variação na variável dependente que é explicada pelas variáveis independentes, ou seja, o modelo explica 46,8%, 53,5%, 61,3% e 66,8% da variação dos dados, para o cenário 1, 2, 3 e 4, respetivamente.

Deste modo, verifica-se pelos menos quatro observações significativas. Primeiro, os contabilistas indicam que a maioria dos seus pares sentiriam alívio e satisfação em denunciar determinadas solicitações realizadas pela gestão, salientando-se os cenários dos níveis 3 e 4, que dizem respeito aos níveis mais elevados do modelo de Stice e Stice (2006), relatórios fraudulentos e fraude (*non-GAAP accounting e fictitious transactions*). Em segundo lugar, os contabilistas indicam que os seus parceiros não sentiriam arrependimento em denunciar qualquer uma das solicitações realizadas nos diferentes cenários apresentados. Terceiro, ao comparar as duas tabelas (7 e 8) verifica-se que as emoções de alívio e satisfação afetam o julgamento moral e a intenção de denunciar as ações antiéticas, mas a emoção arrependimento não afeta o julgamento moral, nem a intenção de denunciar.

Capítulo 4 – Relatório das atividades desenvolvidas

“Toda a teoria deve ser feita para poder ser posta em prática, e toda a prática deve obedecer a uma teoria”

Fernando Pessoa (1926, pp. 5-6)

A realização do estágio curricular proporciona uma relação entre a aprendizagem adquirida ao longo de todo o percurso académico e a aquisição de competências essenciais no âmbito da profissão, permitindo a aplicação prática de conhecimentos e competências desenvolvidas teoricamente no contexto de sala de aula, sendo uma oportunidade de complementaridade à formação.

Um dos propósitos deste estudo, já mencionado anteriormente, tem por base cumprir com o definido no artigo 9º do Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissionais (RIEEP) da Ordem dos Contabilistas Certificado (OCC). Por essa razão, as atividades desenvolvidas no decorrer do estágio curricular foram as dispostas neste artigo:

- a) “Aprendizagem relativa à forma como se organiza a contabilidade nos termos do sistema de normalização contabilística ou outros normativos contabilísticos oficialmente aplicáveis, desde a receção dos documentos até à sua classificação, registo e arquivo;
- b) Práticas de controlo interno;
- c) Apuramento de contribuições e impostos e preenchimentos das respetivas declarações;
- d) Supervisão dos atos declarativos para a segurança social e para efeitos fiscais relacionados com o processamento de salários;
- e) Encerramento de contas e preparação das demonstrações financeiras e restantes documentos que compõem o “dossier fiscal”;
- f) Preparação da informação contabilística para relatórios e análise de gestão e informação periódica à entidade a quem presta serviços;
- g) Identificação e acompanhamento relativo à resolução de questões da organização com o recurso a contactos com os serviços relacionados com a profissão;
- h) Preparação de pareceres de relatórios de consultoria ou de peritagem nas áreas da contabilidade e da fiscalidade;
- i) Sensibilização para a possibilidade de intervenção, em representação dos sujeitos passivos, na fase graciosa do procedimento tributário e no processo tributário, até ao

limite a partir do qual, nos termos legais, é obrigatória a constituição de advogado, no âmbito de questões relacionadas com as competências específicas dos contabilistas certificados;

j) Conduta ética e deontológica associada à profissão.”

Este regulamento tem como principais objetivos proporcionar uma experiência que promova a inserção na atividade profissional e complementar e aperfeiçoar as competências socioprofissionais e o conhecimento das regras deontológicas (Artigo 7º, RIEEP). Simultaneamente, pretende-se concluir com o plano curricular do Mestrado em Contabilidade da Universidade do Minho.

O estágio curricular realizou-se na empresa Ordem Crescente – Consultoria para a Gestão, Lda., com a duração de 6 meses, entre 21 de novembro de 2022 e 21 de maio de 2023 (956h), cumprindo o horário de 8 horas em cinco dias por semana, das 9h às 13h00 e das 14h00 às 18h30, com direito ao descanso diário e semanal, feriados e segurança e higiene e saúde no trabalho (tal como expresso no acordo de colaboração entre as partes relacionadas).

O presente capítulo foca-se na descrição das atividades realizadas no decorrer do estágio curricular, descrevendo os processos contabilísticos e fiscais, com a apresentação de evidências do trabalho realizado.

4.1. Caracterização da entidade acolhedora

A Ordem Crescente – Consultoria para a Gestão, Lda., pessoa coletiva n.º 507 779 053, foi constituída em 1999 pelo sócio-gerente Cláudio Filipe Ferreira da Silva. A sede da sociedade localiza-se na Rua do Muro Alto, n.º110, 4755-026, na freguesia de Alvelos, cidade de Barcelos.

A principal atividade da empresa, de acordo com a Classificação Portuguesa das Atividades Económicas Rev.3, corresponde ao número 69200, que diz respeito ao desenvolvimento de atividades no âmbito da contabilidade, auditoria e consultoria fiscal.

Como numa organização é crucial definir as diretrizes fundamentais que regem e orientam a empresa para um determinado fim, a Ordem Crescente estabeleceu como missão “Prestar serviços de consultoria, em tempo útil, privilegiando a informação para a gestão das entidades” e como visão “Aumentar a competitividade das empresas, através do fornecimento da informação par a gestão”.

Para além da entidade garantir o cumprimento dos normativos legais em vigor, pretende satisfazer as necessidades dos seus clientes, dando resposta aos diversos tipos de empresa (pequenas e médias empresas, microempresas, empresários em nome individual, profissionais liberais, entre outras). Além disso, ao longo dos anos a Ordem Crescente foi aumentando a sua quota de mercado na região e fora da região, diversificando as suas áreas de atuação, como por exemplo: Indústria têxtil, de panificação e de congelados; Comércio a retalho de material ótico; Construção civil; Serviços de medicina, de engenharia e arquitetura; Imobiliária; Restauração; Distribuição a retalho, por grosso de produtos alimentares e de combustíveis; Bares e discotecas; entre outros.

Os serviços da sociedade estão orientados para as empresas e apresentam um cariz financeiro, englobando, nomeadamente: serviços de contabilidade financeira; contabilidade de gestão; assessoria fiscal; elaboração de planos estratégicos e organizacionais; estudos de viabilidade; planeamento financeiro; apoio à implementação de *Balanced Scorecard*; candidaturas a incentivos comunitários; implementação de sistemas para a certificação da qualidade; entre outros.

Por fim, esta organização apresenta uma equipa de colaboradores com competências em diversas áreas, incluindo a contabilidade, gestão e fiscalidade.

4.1.1. Caracterização do funcionamento interno da empresa

A Ordem Crescente distribui as tarefas que ocorrem ao longo do processo contabilístico entre os colaboradores e gerente da empresa, desde o arquivo e organização dos documentos nos respetivos diários, processamento de salários, reconciliação bancárias, até à verificação e validação dos documentos classificados para o apuramento das contribuições e impostos, preenchimento das respetivas declarações e encerramento de contas e preparação do dossier fiscal.

No entanto não existe uma divisão linear destas tarefas, dado que a Ordem Crescente procura diariamente aplicar o conceito de *Just in time* (JIT) ao longo de todo o processo contabilístico de cada entidade. Por exemplo, consideremos os aspetos essenciais do sistema de JIT referido pelo ex-vice-presidente executivo da Toyota Motor Corporation (empresa criadora deste sistema de produção), Ohno (1988): “*colaboradores multifuncionais; controlo da qualidade total; redução dos tempos dos processos produtivos; eliminação do excesso de stock; utilização eficiente de equipamentos e mão de obra; e controlo de custos para eliminação despesas desnecessárias*”.

Tendo por base estas características, a Ordem Crescente pretende que cada colaborador desenvolva todas as tarefas necessárias no quotidiano de cada empresa que lhe é atribuída, como: arquivo e lançamento de documentos; envio do *SAF-T* das vendas; processamento de salários, envio da segurança social; realização do dossier de entidade e fiscal; reconciliações bancárias; candidaturas e ofertas a apoios no IEFP para as empresas; entre outros. Assim, os objetivos da aplicação deste sistema de produção, são: a melhoria contínua dos processos; reduzir tempos entre tarefas; eliminar as lacunas entre as passagens de informação; desenvolver competências dos colaboradores; aperfeiçoar o atendimento específico de cada cliente, entre outros. Porém, o sistema de JIT ainda não está 100% operacional.

Assim, podemos considerar a divisão de algumas tarefas através da caracterização do tipo de colaborador que as realiza:

- **Auxiliares de contabilistas certificados** (duas colaboradoras e, durante o estágio, o membro estagiário), responsáveis pelo:

- Atendimento ao cliente (presencial, via telefónica e *email*), transferindo chamadas ou reencaminhando informação para o colaborador responsável;
- Receção dos documentos, do seu arquivo, classificação e integração no *software* de contabilidade;
- Envio do *SAF-T* das vendas no site das Autoridade Tributária (AT);
- Reconciliações bancárias;
- Recursos humanos: processamento de salários; emissão de recibos; declarações/envio de ficheiros para a Segurança Social (SS); emissão das guias para a SS e IRS – Imposto sobre o Rendimentos das pessoas Singulares; Fundo de Compensação do Trabalho (FCT); Relatório Único; Contratos de Trabalho; candidaturas e ofertas a programas de apoio ao emprego – IEFP; admissões e cessações de contratos; entre outros;
- Auxiliar nas prestações de contas;
- Auxiliar nas análises financeiras;
- Entre outros.

- **Contabilistas Certificados** (dois CC, incluindo o sócio-gerente), responsáveis pelas:

- Mesmas tarefas referidas anteriormente;
- Entrega das respetivas obrigações fiscais na AT;

- Assinatura das informações contabilísticas das empresas (ex.: demonstrações financeiras)
- Acompanhamento das empresas, com a elaboração de análises financeiras (mensais; trimestrais; semestrais e anuais);
- Entre outros.

Além disso, são subcontratados externamente serviços informáticos, os quais são responsáveis pela manutenção, atualização e instalação de programas informáticos e *softwares*, bem como pelo hardware da entidade Ordem Crescente.

4.1.2. Recursos informáticos e tecnológicos

Primeiramente, a Ordem Crescente dispõe de um computador para cada um dos cinco indivíduos que trabalha na empresa (*hardware*), na qual se encontram ligados em rede a um servidor, onde se centraliza a informação e se realiza frequentemente cópias de segurança.

No que diz respeito aos *softwares* para a realização das atividades contabilísticas, a Ordem Crescente trabalha com os seguintes programas contabilísticos:

- ***Primavera Professional***

Este é o *software* principal que a organização utiliza, permitindo, de entre outras funções: a introdução de movimentos contabilísticos de forma rápida e intuitiva; a contabilização em centros de custo; o processamento de salários; a automatização nas comunicações à Segurança Social; a simulação e apuramento do IVA e resultados; o desenvolvimento das demonstrações económico-financeiras e mapas/funções de gestão; entre outros.

- ***Primavera Accounting Automation***

Este programa contribui para a automatização e rapidez no processo de contabilização das vendas e das compras (mercadorias e outros bens e serviços) no Primavera *Professional*. Nas vendas, processa-se o ficheiro *SAF-T* de vendas, previamente comunicado à AT, e de seguida integra-se na contabilidade. No que diz respeito às compras, o Primavera *Accounting Automation* exporta os documentos respetivos do mês do *e-fatura*, permitindo ao colaborador contabilizar, lançar e integrar cada documento de forma mais rápida e eficiente no ERP de contabilidade, através de *templates* criados previamente. Além disso, contribui simultaneamente para práticas de controlo interno, dado que permite identificar os documentos em falta na contabilidade de cada empresa.

- **Primavera *Fiscal Reporting***

Esta ferramenta é destinada, essencialmente, para facilitar as entregas legais e fiscais a que as empresas estão legalmente obrigadas. O Primavera *Fiscal Reporting* permite: controlar a data-limite das entregas; preparar e gerar as diversas declarações fiscais; a integração com o Primavera *Professional*; a gestão de cenários; a integração com os *Web-services* disponibilizados pela AT (possibilitando a entrega dos documentos diretamente, sem aceder ao site da AT); entre outros. Além disso, apresenta mapas oficiais, tais como: Declaração periódica de IVA; Simulação de Declaração do IVA; Mapa de Transmissões Intracomunitárias; Declarações de Retenções na Fonte de IRS/IRC e Imposto de Selo; Modelo 22; Modelo IES; Declarações de Rendimentos, entre outros.

- **TOC*online***

Em 2021, a Ordem Crescente inseriu uma nova ferramenta no funcionamento da sua atividade – o TOC*online*, nomeadamente, na contabilidade de determinadas empresas, específicas de utilização desta plataforma como *software* de faturação e gestão da sua atividade. Em linhas gerais, o TOC*online*, como o próprio nome indica, é uma plataforma *online* que fica alojada sob o controlo da Ordem dos Contabilistas Certificados, garantindo a preservação, integridade e confidencialidade de informação. Esta plataforma apresenta vários módulos, como: Vendas; Compras; Contabilidade; Salários; Bancos e Ativos. Importa salientar as principais funcionalidades: nas vendas, a integração é feita automática quando o *software* da empresa é o TOC *online*; nas compras, existe a importação do e-fatura; nos bancos, a reconciliação é possível através da correspondência entre os documentos de compras e o extrato de bancos que é carregado na plataforma; as demonstrações financeiras e declarações fiscais são pré-preenchidas automaticamente; entre outros.

4.2. Organização, arquivo e classificação dos documentos

Borges *et al.* (2010) define a contabilidade como um “processo de recolha, análise, registo e interpretação de tudo o que afeta a riqueza” das organizações, sendo um suporte de informação para a gestão. A informação gerada permite elaborar as demonstrações financeiras exigidas pelas normas, determinar o custo dos produtos e dos serviços, apurar os impostos, entre outros. Assim, é necessário iniciar o processo contabilístico pelo arquivo, organização, classificação e registo dos documentos.

Primeiramente, o processo contabilístico inicia-se com a receção dos documentos mensais ou trimestrais, na qual se pede a entrega até ao dia 10 do mês seguinte ao qual os mesmos dizem respeito. Caso contrário, é enviado um email ou realizada uma chamada telefónica para os clientes a pedir os mesmos. A entrega é realizada pelos clientes em mão no escritório da empresa ou pelo correio, ou ainda através da visita do sócio-gerente a determinadas empresas onde recolhe os documentos. De seguida, os documentos são colocados nas gavetas respetivas de cada cliente até ao seu arquivo nas capas de contabilidade.

No momento do arquivo dos documentos, primeiramente é verificado se estes são válidos fiscalmente, tal como o expresso no artigo 36.º, n.º5 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), a qual refere que as faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e incluir: o nome e sede do fornecedor e cliente; NIF/NIPC (Número de Identificação Fiscal/Número de Identificação de Pessoa Coletiva); a quantidade e denominação dos bens transmitidos ou serviços prestados; preço líquido de imposto; a taxa de IVA aplicável ou o motivo da sua isenção, entre outros. Para esta verificação, utiliza-se uma caneta vermelha para sublinhar os dados: data; NIF; e n.º documento (“Fatura”; “Fatura-Recibo”; “Recibo”; “Nota de Crédito ou Débito”). Além disso, o artigo 23.º, n.º3 e 4 do CIRC, refere os elementos que devem constar no documento comprovativo para que os gastos e perdas sejam aceites fiscalmente. O artigo 23.º-A do CIRC evidencia os encargos não dedutíveis para efeitos fiscais. Adicionalmente, no artigo 88.º do mesmo código, é apresentado as taxas de tributação autónoma que devem ser aplicadas a alguns encargos que não são dedutíveis para efeitos fiscais, como por exemplo, as despesas não documentadas são tributadas autonomamente à taxa de 50% e as despesas de representação à taxa de 10%.

A OCC (2016) refere que “o conceito de diário contabilístico está associado, comumente, a necessidade de um correto arquivo dos documentos contabilísticos, de forma numericamente ordenada, tipificando o mecanismo de controlo”. Assim, após a análise dos documentos para identificar a substância das transações, estes são arquivados por meses, por ordem cronológica (do mais antigo para o mais recente), por fornecedores e nos diários contabilísticos respetivos: Vendas; Compras; Notas de Crédito; Bancos (se a empresa tiver mais do que um, os documentos são separados pelo banco respetivo); Diversos; e Imobilizado.

Na classificação dos documentos é crucial ter como base o SNC – Sistema de Normalização Contabilística e os seus elementos, nomeadamente o código de contas. Além disso, dada a diversificação do tipo de empresas clientes, é necessário ter em conta se correspondem a

micro entidades, pequenas entidades, médias entidades, grandes entidades e ESNL – Entidades do Setor Lucrativo, para a escolha do referencial contabilístico a aplicar. Na Ordem Crescente as empresas são maioritariamente micro entidades, sendo algumas pequenas entidades. Segundo o artigo 9º do Decreto-Lei nº98/2015, de 2 de junho são consideradas:

- **Micro entidades**, as que não ultrapassem dois dos três limites:
 - Total do Balanço: 350.000€
 - Volume de Negócios Líquido: 700.000€
 - Número médio de empregados durante o período: 10
- **Pequenas entidades**, as que não ultrapassem dois dos três limites:
 - Total do Balanço: 4.000.000€
 - Volume de Negócios Líquido: 8.000.000€
 - Número médio de empregados durante o período: 50

Após este procedimento, procede-se à classificação e lançamento dos documentos na contabilidade, atribuindo um número a cada documento, de forma a garantir a uniformização e coerência entre todos os documentos das diferentes empresas.

Apresenta-se de seguida um exemplo de uma numeração de um documento no diário de compras e a classificação do mesmo documento, no documento físico e no *software* Primavera:

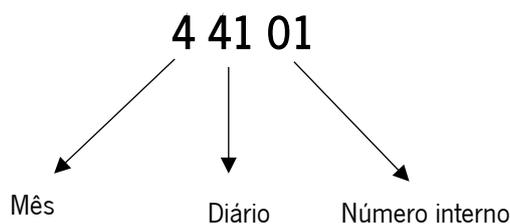


Figura 1 - Esquema do número a atribuir ao documento

PRIMAVERA PROFISSIONAL v9.15 - (Movimentos)

Fatura : FT 591/331477

Data: 2023-04-06

Diário: 41 - Compras - MN

PRODUTO	QUANT.	UNID.	PREÇO UNIT.	TOTAL UNIT.	PREÇO UNIT.	TOTAL UNIT.	VALOR MERC.	IVA	PLA/CLAVINA
33 301137 farinha 12x500g	1,0	12,0	12	2,740			27,12	23	2,79
34 340202 sardinha enlatada 12x200g	2,0	12,0	18	1,200			46,80	23	2,46
35 616901 milho cozido pr-clas.pessegueiro 12x200g	1,0	18,0	18	6,570			10,34	4	0,40
36 361111 leiteiro 6x200g	2,0	6,0	12	2,160			20,99	23	3,64
37 279501 macaxeira 5kg 12x450g	2,0	12,0	24	6,910			23,64	23	5,13
38 310137 batatas novas mini/moeda/aveia 4x16	1,0	16,0	16	6,590			9,52	23	0,73
39 370272 caramelo liq.mel/bom 6x20g	1,0	6,0	6	1,235			7,41	23	1,52
40 383899 capu-bio/café c.40x11-acarado 80x100	2,0	1,0	2	4,712			8,42	23	5,90
41 604415 café 4-blocos mini 1,0-80x20x2	6,0	30,0	180	6,349			42,92	23	6,83
60 890011 paletes LEP (varredura)	2,0	1,0	2	6,000			6,00	0	0,00
60 890010 paletes CNP 80x120x140	5,0	1,0	5	6,001			6,03	0	0,00

TAXA	INCL. DÉBITA	VALOR	TOTAL MERCADARIA	IVA
6	569,14	34,15	0,10	0,00
13	701,71	91,22	8,424,66	
23	3.152,81	729,38	TOTAL IMPORTE	858,75
8	0,01	0,00	TOTAL TAXAS	24,09
			TOTAL DOCUMENTO	EUR 5.299,50

Figura 2- Classificação de compras de mercadorias no diário Compras

Na ilustração acima apresenta-se um lançamento no diário de compras. O documento é datado a 6 de abril de 2023, o número da fatura é FT 591/331477 e corresponde a aquisição de mercadorias. As mercadorias são lançadas na conta 31 a débito e são divididas nas diferentes taxas de IVA, taxa isenta (0%), reduzida (6%), intermédia (13%) e normal (23%). A contrapartida é a conta do fornecedor a crédito, ficando em conta corrente, dado que será pago posteriormente. O número do documento é o 44101, e é colocado no canto superior direito da fatura, indicando que o documento é referente ao mês de abril, diário 41 – “Compras – MN” e é o primeiro documento do separador das “Compras”. De salientar que, as taras são colocadas numa conta específica 2782 – “Taras”, sendo que quando é emitida a nota de crédito respetiva destas taras é retirada a crédito da conta.

De seguida, apresenta-se um exemplo de classificação para cada diário:

- **Diário Notas de Crédito**

A Nota de Crédito – NC 17364 apresentada diz respeito a uma devolução de mercadorias, cuja taxa aplicada é a reduzida. A regularização de IVA é a favor do Estado, contabilizada a crédito, por contrapartida da conta corrente de fornecedor (débito). O número do documento é: 44305, corresponde ao mês de abril, diário 43 – Notas de Crédito e é o quinto documento lançado no separador “Notas Crédito”.

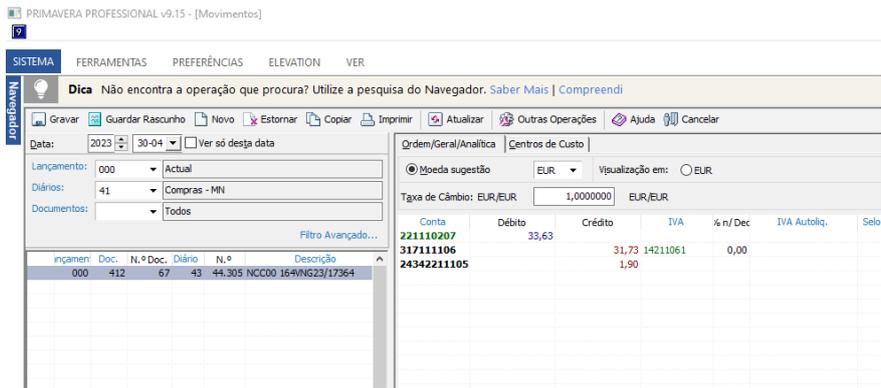


Figura 3 - Classificação de uma devolução de mercadorias no diário Notas de Crédito

- **Diário Diversos**

A despesa de renda apresentada é isenta de IVA, e é lançada a crédito na conta corrente de fornecedor. No entanto, apresenta retenção na fonte de IRS – Prediais de 25%. Este valor é comunicado à AT e é enviado o documento de pagamento para o cliente, como será explicado posteriormente. O número do documento é: 46002, ou seja, corresponde ao mês de abril, diário 60 – Diversos, e é o segundo documento lançado no separador “Diversos”.

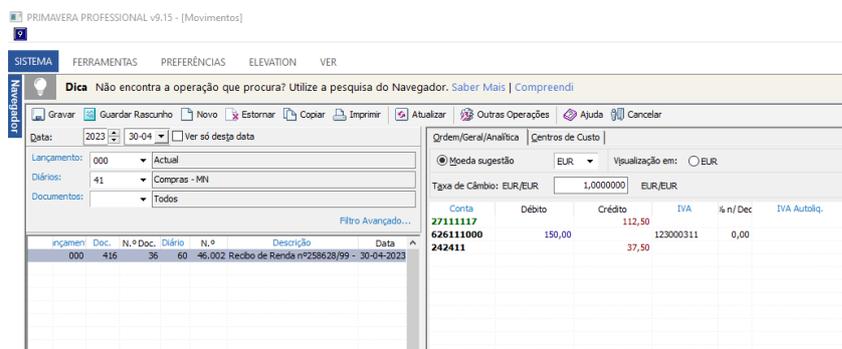


Figura 4 - Classificação de um recibo de renda no diário Diversos com Retenção na Fonte

- **Diário Bancos**

O lançamento apresentado no mês de maio corresponde aos pagamentos dos ordenados dos funcionários relativamente ao mês de abril, realizados através de transferência bancária. O número do documento é o 53297.

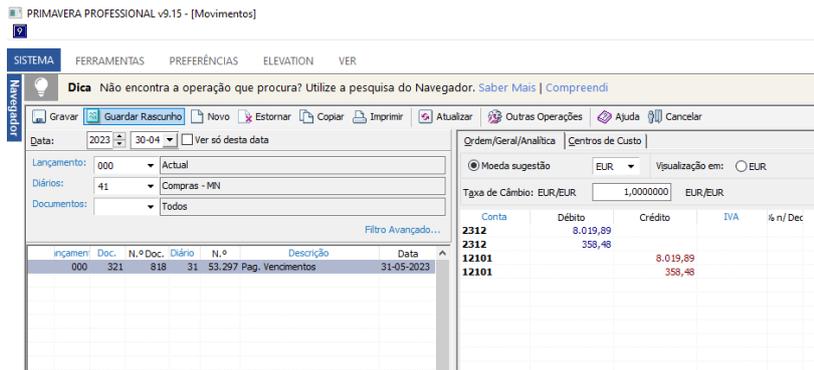


Figura 5 - Lançamento de um pagamento de salários no Diário Bancos

- **Diário Vendas**

O movimento apresentado diz respeito a uma fatura simplificada de uma venda de mercadorias no mês de abril, recibo por caixa, separado pelas diferentes taxas de IVA.

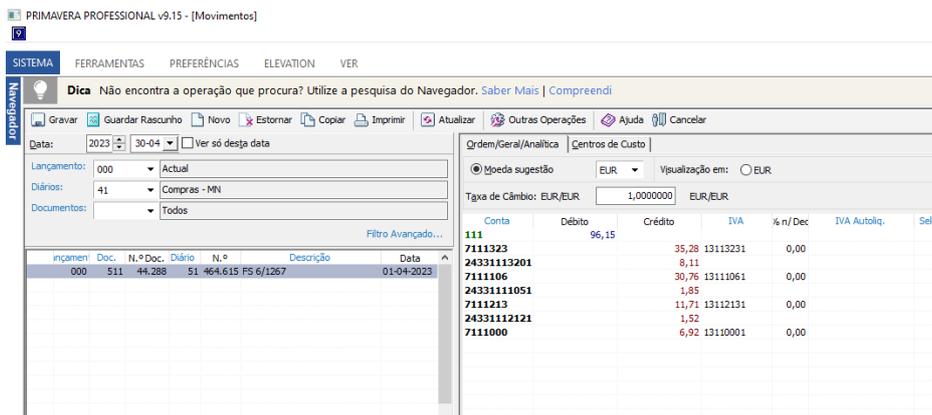


Figura 6 – Classificação de uma fatura de venda de mercadorias no diário Vendas

- **Diário Imobilizado**

O lançamento realizado corresponde a uma fatura de imobilizado, especificamente, um *hardware* que inclui aparelhos e os seus componentes específicos de leitura de código de barras, de uma empresa de comércio a retalho de produtos alimentares (supermercado). Esta fatura foi contabilizada numa conta de ativos fixos tangíveis - 435 – Equipamento Administrativo.

De salientar que, as compras de imobilizado são colocadas no dossier de entidade e acrescentadas ao mapa de depreciações.

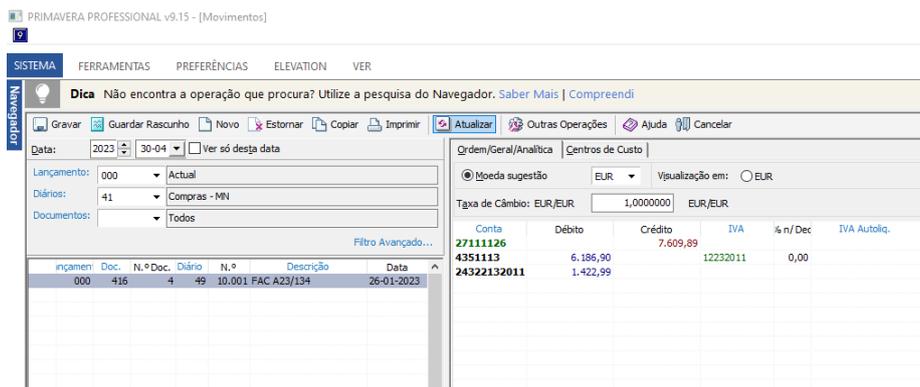


Figura 7 - Classificação de uma compra de AFT no diário Imobilizado.

Na classificação dos documentos, é importante ter em atenção e o cuidado com algumas situações em particular. Em concreto, ter em consideração a atividade da empresa-cliente, para que, por exemplo:

- O regime de IVA seja considerado no momento da contabilização dos documentos. Em concreto, se estamos perante uma empresa em regime de IVA mensal ($VN \geq 650.000\text{€}$ no ano civil anterior), trimestral ($VN < 650.000\text{€}$ no ano civil anterior) ou regime de isenção (se profissional de uma área específica (Artigo 9º, CIVA) ou se o volume de negócios inferior a 13.500€ (Artigo 41º, nº1, CIVA Artigo 53º, CIVA));

- As compras efetuadas pelo cliente sejam contabilizadas na rubrica correta, dado que podem ser mercadorias (conta 311) ou matérias-primas, subsidiárias e de consumo (conta 312), e estes elementos são caracterizados e têm propósitos distintos. Por um lado, entende-se por mercadorias os bens adquiridos pela entidade com destino a venda (sem alterações de natureza industrial), e por outro lado, as matérias-primas, subsidiárias e de consumo são bens que não se destinam a venda, mas a serem incorporados em novos produtos e bens que sem se incorporarem diretamente num determinado produto concorrem diretamente ou indiretamente para a sua produção;

- As vendas sejam contabilizadas corretamente como vendas de bens/produtos ou prestações de serviço. De uma forma geral, consideramos os “produtos/bens” como tangíveis e os “serviços” intangíveis.

- Entre outros aspetos.

4.3. Práticas de Controlo interno

Na literatura encontra-se uma panóplia de conceitos que caracterizam o controlo interno e as suas práticas. No entanto, salientamos o conceito do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO,2013), que define o controlo interno no documento *Internal Control – Integrated Framework*, como um processo concebido e desenvolvido pelo conselho de administração, pela gestão e outro pessoal da organização, projetada para providenciar uma segurança razoável no alcance dos objetivos relacionados com: eficácia e eficiência das operações; fiabilidade e transparência do sistema de relato financeiro e não financeiro; e conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.

Nesta linha de pensamento, a Ordem Crescente adota um conjunto de procedimentos de forma a auxiliar a gestão e garantir a fiabilidade do relato financeiro das empresas cliente. Em concreto, destaca-se as seguintes práticas:

- **Reconciliações bancárias:** posteriormente ao lançamento de todos os documentos no *software* de contabilidade, é importante elaborar as reconciliações bancárias, dado que estas possibilitam verificar a conformidade dos registos contabilísticos, permitindo a deteção de erros nos lançamentos dos documentos e verificar a existência de documentos em falta na contabilidade (ex.: documentos que foram pagos e não estão contabilizados na conta corrente de cliente/fornecedor). Este procedimento é realizado mensalmente através da comparação dos movimentos efetuados pelo banco e os movimentos que constam nas faturas e contabilidade, colocando o visto em cada valor do extrato bancário. No final, através do balancete acumulado de cada mês respetivo, compara-se o saldo inicial e final com o do extrato bancário, para se está conforme. Caso contrário, tem de se detetar a diferença nos movimentos lançados.

- **Conferência de saldos de cliente:** através do mapa de faturação da empresa cliente, compara-se os movimentos (vendas, notas de crédito e recibos) e o saldo de cliente, com o saldo registado na conta corrente na contabilidade, para detetar se há alguma divergência nos valores.

- **Conferência de saldos de fornecedores:** nesta prática, aquando da análise das contas correntes de fornecedores, caso se verifica alguma anormalidade, como contas atípicas, é pedido à empresa cliente o extrato de fornecedor para comparar com os movimentos lançados na contabilidade e detetar o erro.

- **Verificação das faturas com o e-fatura:** na maioria das empresas-cliente, a Ordem Crescente utiliza o *software Primavera Accounting Automation* para exportar as faturas de compras que constam no e-fatura todos os meses, na qual o seu movimento só é integrado no Primavera

Professional com o documento físico que cumpra com o normativo. Assim, conseguimos confirmar se temos na posse todos os documentos necessários. Caso se verifica faltas de documentos, é enviado um email à empresa-cliente com os documentos em falta, para esta os recolher e enviar dentro do prazo. No entanto, algumas empresas (maioritariamente, empresas em regime simplificado), possuindo um número reduzido de faturas e notas de crédito, os documentos são lançados na contabilidade através do Primavera *Professional* e, posteriormente, como prática de controlo, é extraído do e-fatura os documentos da empresa-cliente daquele mês e é feita uma relação com os documentos lançados, com o mesmo propósito, verificar a falta de documentos na contabilidade.

Além disso, como prática de controlo interno e gestão da organização Ordem Crescente, todas as tarefas realizadas pelos auxiliares de contabilidade e Contabilista Certificados são registadas numa folha de Excel criada para cada situação em particular, mensalmente e por categorias, como por exemplo:

- **Comunicação de faturas:** colocar “XXX” nas empresas à medida que o SAFT-Vendas é comunicado;

- **Recursos Humanos:** colocar “XXX” à medida que é feito o processamento de salários, o envio da Segurança Social, a entrega da DMR no portal das Finanças, a exportação do documento de pagamento de FCT; bem como a informação do envio destes documentos para o cliente;

- **Trabalho efetuado em diários:** indicação de “XXX” à medida que é realizado os lançamentos na contabilidade nos diários de vendas, compras, diversos, reconciliação bancária integração dos salários; contas correntes de fornecedores e cliente, entre outros.

- **Tempo tarefas por cliente:** desenvolvido no mês de dezembro com o intuito de controlar o tempo gastos com cada tarefa em cada cliente, para ajustes de avenças de contabilidade;

- Entre outros.

4.4. Apuramento de contribuições e impostos e preenchimento das respetivas declarações

Ao longo dos seis meses de estágio foi possível o acompanhamento do apuramento, preenchimento e entrega das respetivas declarações das várias contribuições e impostos aos quais as empresas estão sujeitas, tais como o IVA, IRC, IRS, contribuições para a segurança social, entre outros. De salientar que, o estágio permitiu perceber com mais ênfase que, na área da contabilidade, existe um elevado número de obrigações que exigem ao contabilista uma

atualização permanente nestas matérias, dado que existe atualizações e alterações às leis e aos prazos estipulados constantemente.

4.4.1. Declaração Periódica do IVA

O Imposto sobre o valor acrescentado é aplicado aos sujeitos passivos que exerçam atividades de produção, comércio ou prestações de serviços, estando sujeito a imposto as transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no território nacional (a título oneroso), importações de bens e operações intracomunitárias efetuadas no território nacional (RITI) (Artigo nº 1 e 2, CIVA). Este imposto trata-se de um imposto indireto, uma vez que é pago pelo consumidor final, na aquisição de bens e serviços. As taxas de imposto estão previstas no artigo 18º do CIVA, sendo que estas estão divididas em taxa reduzida (6%), taxa intermédia (13%) e taxa normal (23%). De salientar que, estas taxas são reduzidas para as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira. Além disso, existem prestações de serviço que estão isentas de IVA, tal como as profissões expressas no artigo 9º do CIVA e sujeitos passivos que beneficiam da isenção do imposto, caso cumpra com o normativo do artigo 53º do CIVA - volume de negócios do ano civil anterior inferior a 15.000 euros.

Na Declaração Periódica do IVA, os sujeitos passivos de IVA podem estar inseridos em dois regimes, mensal ou trimestral, tal como expresso no artigo 41º, nº1 do CIVA. As empresas enquadram-se no regime de IVA mensal, caso no ano civil anterior obtiverem um volume de negócios igual ou superior a 650.000 euros. Neste caso, a declaração periódica do IVA tem de ser entregue eletronicamente até ao dia 20 do 2º mês seguinte àquele a que respeitam as operações (ex.: a declaração periódica do mês de abril tem de ser entregue até ao dia 20 de junho). No que diz respeito ao regime de IVA trimestral, este estipula um volume de negócios inferior a 650.000 euros, sendo que a declaração periódica tem de ser entregue até ao dia 20 do 2º mês seguinte ao trimestre que a declaração respeita (ex.: a declaração do IVA do 2º trimestre - abril, maio, junho - tem de ser entregue até ao dia 20 de agosto). Além disso, no caso de ocorrer transmissões intracomunitárias de bens e/ou prestações de serviço, é estipulado a entrega da declaração Recapitulativa. Segundo o artigo 29º, nº1, alínea i) do CIVA e o artigo 23º, nº1, alínea c) do RITI, no caso do regime de IVA mensal, a declaração deve ser enviada, por transmissão eletrónica de dados, até ao dia 20 do mês seguinte aquele a que respeitam as operações. Em regime de IVA trimestral, a declaração deve ser entregue até ao dia 20 do mês seguinte ao final do trimestre. Na

declaração deve ser indicado o país de destino, o número de identificação fiscal e o valor das transmissões.

Com o programa informático Primavera *Professional*, o apuramento do IVA é feito de forma automática, tal como é possível observar na seguinte imagem:

Conta	Débito	Crédito	IVA	% n/Dec	IVA Autolq.	Selo	T. Entidade	Entidade	Moeda	***EUR	Descriçã
24321110511		1.506,18							EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
24321121211		1.125,74							EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
24321132021		12.616,96							EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
24322132021		567,33							EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
24322132011		99,68							EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
24323110511		2,93							EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
24323132011		657,17							EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
24323132021		154,28							EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
24323139011		13,92							EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
24331111051	2.274,50								EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
24331121211	864,22								EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
24331132011	14.509,61								EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
24331132011	25,27								EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
2433611320	567,33								EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
2433611320	154,28								EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
2434211105	19,00								EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
24342211320	382,47								EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
24342231320	3,45								EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
2435		2.096,94							EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
2435	2.096,94								EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1
2436		2.096,94							EUR	1,0000000	Apur. IVA: Abril - 1

Figura 8 - Apuramento do IVA mensal - abril

Contabilisticamente, o “IVA apuramento” (2435) resulta do saldo das contas do “IVA dedutível” (2432), “IVA liquidado (2433) e “IVA regularizações (2434). Se resultar um saldo credor da conta “IVA apuramento” (2435), este deve ser transferido para a conta “IVA a pagar” (2436), devendo sujeito passivo proceder ao pagamento do mesmo até ao dia 25 do 2º mês seguinte a que respeitam as operações, no caso do regime de IVA mensal, e até ao dia 25 do 2º mês seguinte àquele que respeitam as operações, no caso de regime de IVA trimestral (Artigo 27º, CIVA). Caso resultar um saldo devedor da conta “IVA apuramento” (2435), o mesmo é transferido para a conta “IVA a recuperar” (2437), na qual o sujeito passivo poderá reportá-lo para períodos subsequentes, ou pedir o reembolso (Artigo 22º, nº 5 e 6, CIVA). Se o sujeito passivo pedir o reembolso, o valor do IVA a recuperar passa para a conta 2438 – “Reembolsos Pedidos”, ficando a aguardar a decisão da sua devolução por parte da Autoridade Tributária.

De seguida, a Declaração Periódica do IVA é preenchida de forma automática pelo Primavera *Professional*, sendo que as bases têm de ser conferidas através dos valores registados na contabilidade e pelo *e-fatura*. A Ordem Crescente dispõe de uma folha de Excel de controlo das bases da declaração do IVA, a qual compara os valores da contabilidade, *e-fatura* e declaração periódica preenchida, a qual permite a deteção de erros que possam ocorrer nos lançamentos. De seguida, a Declaração Periódica do IVA é processada e validade no *software Primavera Fiscal*

Reporting. Posteriormente, é gerado o ficheiro da declaração do IVA e enviada através do Portal das Finanças pelo Contabilista Certificado. Após o envio da declaração, exporta-se o comprovativo da entrega da declaração, bem como o documento de pagamento, caso haja IVA a pagar, sendo guardadas na pasta respetiva do cliente e enviados por email ao mesmo.

AT
autoridade
tributária e aduaneira

IMPORTE SOBRE O VALOR ACREDITADO

DECLARAÇÃO PERIÓDICA
COMPROVATIVO DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO - VIA INTERNET

01 PRAZO DA DECLARAÇÃO
Dentro do prazo: 1 | Fora do prazo: 2

03 SERVIÇO FINANCEIRO COMPETENTE
BARCELOS
LOCALIZAÇÃO DA SEDE
CONTINENTE: 1 | AÇORES: 2 | MADEIRA: 3

04 ANEXOS ENTREGUES
AÇORES: 1 | MADEIRA: 3

04-A DECLARAÇÕES RECAPITULATIVAS
1: 2: 3: 4: 5: 6: 7: 8: 9: 10: 11: 12: 13: 14: 15: 16: 17: 18: 19: 20: 21: 22: 23: 24: 25: 26: 27: 28: 29: 30: 31: 32: 33: 34: 35: 36: 37: 38: 39: 40: 41: 42: 43: 44: 45: 46: 47: 48: 49: 50: 51: 52: 53: 54: 55: 56: 57: 58: 59: 60: 61: 62: 63: 64: 65: 66: 67: 68: 69: 70: 71: 72: 73: 74: 75: 76: 77: 78: 79: 80: 81: 82: 83: 84: 85: 86: 87: 88: 89: 90: 91: 92: 93: 94: 95: 96: 97: 98: 99: 100: 101: 102: 103: 104: 105: 106: 107: 108: 109: 110: 111: 112: 113: 114: 115: 116: 117: 118: 119: 120: 121: 122: 123: 124: 125: 126: 127: 128: 129: 130: 131: 132: 133: 134: 135: 136: 137: 138: 139: 140: 141: 142: 143: 144: 145: 146: 147: 148: 149: 150: 151: 152: 153: 154: 155: 156: 157: 158: 159: 160: 161: 162: 163: 164: 165: 166: 167: 168: 169: 170: 171: 172: 173: 174: 175: 176: 177: 178: 179: 180: 181: 182: 183: 184: 185: 186: 187: 188: 189: 190: 191: 192: 193: 194: 195: 196: 197: 198: 199: 200: 201: 202: 203: 204: 205: 206: 207: 208: 209: 210: 211: 212: 213: 214: 215: 216: 217: 218: 219: 220: 221: 222: 223: 224: 225: 226: 227: 228: 229: 230: 231: 232: 233: 234: 235: 236: 237: 238: 239: 240: 241: 242: 243: 244: 245: 246: 247: 248: 249: 250: 251: 252: 253: 254: 255: 256: 257: 258: 259: 260: 261: 262: 263: 264: 265: 266: 267: 268: 269: 270: 271: 272: 273: 274: 275: 276: 277: 278: 279: 280: 281: 282: 283: 284: 285: 286: 287: 288: 289: 290: 291: 292: 293: 294: 295: 296: 297: 298: 299: 300: 301: 302: 303: 304: 305: 306: 307: 308: 309: 310: 311: 312: 313: 314: 315: 316: 317: 318: 319: 320: 321: 322: 323: 324: 325: 326: 327: 328: 329: 330: 331: 332: 333: 334: 335: 336: 337: 338: 339: 340: 341: 342: 343: 344: 345: 346: 347: 348: 349: 350: 351: 352: 353: 354: 355: 356: 357: 358: 359: 360: 361: 362: 363: 364: 365: 366: 367: 368: 369: 370: 371: 372: 373: 374: 375: 376: 377: 378: 379: 380: 381: 382: 383: 384: 385: 386: 387: 388: 389: 390: 391: 392: 393: 394: 395: 396: 397: 398: 399: 400: 401: 402: 403: 404: 405: 406: 407: 408: 409: 410: 411: 412: 413: 414: 415: 416: 417: 418: 419: 420: 421: 422: 423: 424: 425: 426: 427: 428: 429: 430: 431: 432: 433: 434: 435: 436: 437: 438: 439: 440: 441: 442: 443: 444: 445: 446: 447: 448: 449: 450: 451: 452: 453: 454: 455: 456: 457: 458: 459: 460: 461: 462: 463: 464: 465: 466: 467: 468: 469: 470: 471: 472: 473: 474: 475: 476: 477: 478: 479: 480: 481: 482: 483: 484: 485: 486: 487: 488: 489: 490: 491: 492: 493: 494: 495: 496: 497: 498: 499: 500: 501: 502: 503: 504: 505: 506: 507: 508: 509: 510: 511: 512: 513: 514: 515: 516: 517: 518: 519: 520: 521: 522: 523: 524: 525: 526: 527: 528: 529: 530: 531: 532: 533: 534: 535: 536: 537: 538: 539: 540: 541: 542: 543: 544: 545: 546: 547: 548: 549: 550: 551: 552: 553: 554: 555: 556: 557: 558: 559: 560: 561: 562: 563: 564: 565: 566: 567: 568: 569: 570: 571: 572: 573: 574: 575: 576: 577: 578: 579: 580: 581: 582: 583: 584: 585: 586: 587: 588: 589: 590: 591: 592: 593: 594: 595: 596: 597: 598: 599: 600: 601: 602: 603: 604: 605: 606: 607: 608: 609: 610: 611: 612: 613: 614: 615: 616: 617: 618: 619: 620: 621: 622: 623: 624: 625: 626: 627: 628: 629: 630: 631: 632: 633: 634: 635: 636: 637: 638: 639: 640: 641: 642: 643: 644: 645: 646: 647: 648: 649: 650: 651: 652: 653: 654: 655: 656: 657: 658: 659: 660: 661: 662: 663: 664: 665: 666: 667: 668: 669: 670: 671: 672: 673: 674: 675: 676: 677: 678: 679: 680: 681: 682: 683: 684: 685: 686: 687: 688: 689: 690: 691: 692: 693: 694: 695: 696: 697: 698: 699: 700: 701: 702: 703: 704: 705: 706: 707: 708: 709: 710: 711: 712: 713: 714: 715: 716: 717: 718: 719: 720: 721: 722: 723: 724: 725: 726: 727: 728: 729: 730: 731: 732: 733: 734: 735: 736: 737: 738: 739: 740: 741: 742: 743: 744: 745: 746: 747: 748: 749: 750: 751: 752: 753: 754: 755: 756: 757: 758: 759: 760: 761: 762: 763: 764: 765: 766: 767: 768: 769: 770: 771: 772: 773: 774: 775: 776: 777: 778: 779: 780: 781: 782: 783: 784: 785: 786: 787: 788: 789: 790: 791: 792: 793: 794: 795: 796: 797: 798: 799: 800: 801: 802: 803: 804: 805: 806: 807: 808: 809: 810: 811: 812: 813: 814: 815: 816: 817: 818: 819: 820: 821: 822: 823: 824: 825: 826: 827: 828: 829: 830: 831: 832: 833: 834: 835: 836: 837: 838: 839: 840: 841: 842: 843: 844: 845: 846: 847: 848: 849: 850: 851: 852: 853: 854: 855: 856: 857: 858: 859: 860: 861: 862: 863: 864: 865: 866: 867: 868: 869: 870: 871: 872: 873: 874: 875: 876: 877: 878: 879: 880: 881: 882: 883: 884: 885: 886: 887: 888: 889: 890: 891: 892: 893: 894: 895: 896: 897: 898: 899: 900: 901: 902: 903: 904: 905: 906: 907: 908: 909: 910: 911: 912: 913: 914: 915: 916: 917: 918: 919: 920: 921: 922: 923: 924: 925: 926: 927: 928: 929: 930: 931: 932: 933: 934: 935: 936: 937: 938: 939: 940: 941: 942: 943: 944: 945: 946: 947: 948: 949: 950: 951: 952: 953: 954: 955: 956: 957: 958: 959: 960: 961: 962: 963: 964: 965: 966: 967: 968: 969: 970: 971: 972: 973: 974: 975: 976: 977: 978: 979: 980: 981: 982: 983: 984: 985: 986: 987: 988: 989: 990: 991: 992: 993: 994: 995: 996: 997: 998: 999: 1000: 1001: 1002: 1003: 1004: 1005: 1006: 1007: 1008: 1009: 1010: 1011: 1012: 1013: 1014: 1015: 1016: 1017: 1018: 1019: 1020: 1021: 1022: 1023: 1024: 1025: 1026: 1027: 1028: 1029: 1030: 1031: 1032: 1033: 1034: 1035: 1036: 1037: 1038: 1039: 1040: 1041: 1042: 1043: 1044: 1045: 1046: 1047: 1048: 1049: 1050: 1051: 1052: 1053: 1054: 1055: 1056: 1057: 1058: 1059: 1060: 1061: 1062: 1063: 1064: 1065: 1066: 1067: 1068: 1069: 1070: 1071: 1072: 1073: 1074: 1075: 1076: 1077: 1078: 1079: 1080: 1081: 1082: 1083: 1084: 1085: 1086: 1087: 1088: 1089: 1090:

Categoria H – Pensões (Artigo 1.º e 13º, CIRS). O IRS é um imposto progressivo, quando maior for os rendimentos, maior será a taxa aplicada.

4.4.2.1. Modelo 3

A declaração de IRS – Modelo 3 – é entregue, por transmissão eletrónica de dados, de 1 de abril a 30 de junho, independentemente de este dia ser útil ou não útil (Artigo 60.º, CIRS). Na Ordem Crescente, é feito o envio da declaração de IRS das pessoas singulares que fazem parte de cada empresa (sócios, gerentes, colaboradores, familiares), assim como sujeitos particulares que recorrem a estes serviços.

No entanto, antes do envio desta declaração, é importante cumprir com algumas etapas no Portal das Finanças. Por essa razão, em 2023 o prazo para comunicar e consultar o agregado familiar foi até 15 de fevereiro (feito pelo contribuinte). Até 27 de fevereiro de 2023, os colaboradores da Ordem Crescente confirmaram, corrigiram e validaram as faturas no e-fatura dos clientes, indicando a categoria de dedução correspondente e distinguindo as faturas da atividade profissional, das faturas pessoais, quando é o caso. Estas duas ações são essenciais para o correto preenchimento do IRS Automático e pré-preenchido da declaração Modelo 3 pela AT. Posteriormente, no momento do preenchimento da Modelo 3, o responsável pelo envio dessa declaração, comunica com os seus clientes para confirmar diversas situações, tais como: rendimentos decorrentes de ações, aplicações, rendas ou reformas no estrangeiro; venda de imóveis; pensões de alimentos; opção por tributação conjunta ou separada, ente outros.

Verificar Faturas

Critérios de pesquisa

NIF Emitente: Data Inicio: 2022-01-01 Data Fim: 2022-05-31 Situação:

Setor de Atividade: Todos os setores Tipo de Fatura: Despesa no âmbito da atividade profissional?:

Resultados

Total: 296

Setor	Emitente	Nº Fatura / ATCUD	Tipo	Data Emissão	Total	IVA	Base Tributável	Situação	Comunicação Emitente	Comunicação Adquirente
	505317907 - Stand Jose Rodrigues Comercio de Automoveis Lda	FO 2022/000269	Fatura	2022-03-22	380,00 €	67,32 €	292,68 €	Registado	■	
Outros	500201307 - Nestlé Portugal, Unipessoal, Lda	FT 901/31198019	Fatura	2022-05-06	256,00 €	47,87 €	208,13 €	Registado	■	
Outros	500201307 - Nestlé Portugal, Unipessoal, Lda	NC 902/269171	Nota de crédito	2022-05-05	256,00 €	47,87 €	208,13 €	Registado	■	
Outros	500201307 - Nestlé Portugal, Unipessoal, Lda	FT 901/31195180	Fatura	2022-05-05	256,00 €	47,87 €	208,13 €	Registado	■	
	510514812 - Despertar Temperos Lda	FTS-N 1/7729	Fatura-recibo	2022-03-06	279,94 €	36,01 €	243,93 €	Registado	■	

Figura 10 - Validação das Faturas no e-fatura em sede de IRS

De salientar que, a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais (Categoria B) é realizado com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado ou com base na contabilidade (artigo 28.º, n.º1, CIRS). Os sujeitos passivos ficam abrangidos pelo regime simplificado caso não tenham ultrapassado no período de tributação anterior um montante anual ilíquido de rendimentos no valor de 200.000 euros (podem optar pela contabilidade organizada, mediante declaração de início de atividade ou de alterações, segundo o artigo 28.º, CIRS). O regime simplificado cessa quando o montante seja ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou um montante superior a 25% num único exercício (Artigo 28º, n.º6, CIRS). Para o envio da Modelo 3 dos sujeitos passivos simplificados, primeiramente é registado numa folha de Excel os rendimentos das atividades do ano, para depois ser transcrita para a declaração de IRS na AT. Em relação aos sujeitos passivos com contabilidade organizada, o valor do resultado líquido do período é transcrito do ERP Primavera.

1		RENDIMENTOS DA CATEGORIA B REGIME CONTABILIDADE ORGANIZADA		2		ANO DOS RENDIMENTOS	
MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 3 Anexo C		<input type="checkbox"/> e Industriais <input checked="" type="checkbox"/> 01 X <input type="checkbox"/> Agrícolas, Silvícolas e Pecuários 02		<input checked="" type="checkbox"/> 01		2022	
3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)							
Sujeito passivo A - NIF		Sujeito passivo B - NIF					
A IDENTIFICAÇÃO DO TITULAR DO RENDIMENTO							
Este anexo respeita à atividade de herança indivisa? Sim <input type="checkbox"/> 03 Não <input checked="" type="checkbox"/> 04 X Se assinalou SIM, indique o NIF da herança indivisa							
NIF do titular		NIF da herança indivisa					
Código da tabela de atividades art.º 151.º do CIRS		Código CAE (Rendimentos profissionais, comerciais e industriais)		Código CAE (Rendimentos agrícolas, silvícolas e pecuários)			
07 7010		08		09			
B POSSUI ESTABELECIMENTO ESTÁVEL? Sim <input type="checkbox"/> 10 Não <input checked="" type="checkbox"/> 11 X							
C REGIME FISCAL APLICÁVEL A EX-RESIDENTES (ARTIGO 12.º-A DO CIRS)							
Se reúne os pressupostos e condições previstos nos n.ºs 1 e 2 do art.º 12.º-A do CIRS e pretende usufruir deste regime fiscal, indique o ano em que se tornou residente em Portugal. 12							
D OPÇÃO PELO REGIME FISCAL DO ART.º 12.º-B DO CIRS - IRS JOVEM							
Se reúne os pressupostos e condições previstos no art.º 12.º-B do CIRS e pretende usufruir deste regime fiscal, indique:		Ano da conclusão do ciclo de estudos		Nível de qualificação do QNQ		Estabelecimento de ensino / País da conclusão do ciclo de estudos	
13						NIF Português Código do país	
4 APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL (Obtido em Território Português)							
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO				401		7.957,34	
Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º do CIRC) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos não correntes, não depreciáveis/não amortizáveis (art.º 22.º, n.º 1, al. b) a al. d), do CIRC)				402			
Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.º 1, 5 e 6, do DL n.º 159/2009, de 13/7)				403			
Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º do CIRC)				404			
Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.º 1, 5 e 6, do DL n.º 159/2009, de 13/7)				405			
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)				406			
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)				407			
SOMA (campos 401 + 402 + 403 - 404 - 405 + 406 - 407)				408		7.957,34	

Figura 11 - Modelo 3 – Rendimentos Categoria B - Contabilidade Organizada

4.4.2.2. Pagamento por conta (PPC) em sede de IRS

Segundo o artigo 102º do CIRS, os sujeitos passivos com rendimentos da categoria B são obrigados a efetuar três pagamentos por conta do imposto devido final, até ao dia 20 de cada um dos meses de julho, setembro e dezembro. Estes pagamentos são considerados adiantamentos ao Estado do imposto devido, sendo que a sua totalidade é igual a 76,5% do montante calculado com base em dados do penúltimo ano (fórmula no artigo 102º, n.º2, CIRS).

4.4.2.3. Retenção sobre os rendimentos

Segundo o Artigo 101.º do CIRS, as entidades que disponham de contabilidade organizada são obrigadas a reter o imposto, mediante a aplicação, aos rendimentos ilíquidos de que sejam devedoras, das seguintes taxas:

- a) 16,5% - rendimentos da categoria B, oriundos de propriedade intelectual;
- b) 25% - rendimentos decorrentes das atividades profissionais previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º;
- c) 11,5% - rendimentos que não estão previstos na alínea anterior, provenientes de subsídios ou subvenções e atos isolados;
- d) 20% - rendimentos auferidos em atividades com carácter científico, artístico ou técnico, por residentes não habituais em território português.

Na Ordem Crescente, os responsáveis por cada empresa-cliente verificam no Portal das Finanças se há a emissão de recibos verdes com retenção na fonte, naquele mês, por parte dos seus fornecedores, assim como se há a retenção na fonte em alguma fatura física. Posto isto, faz-se a comunicação da retenção no Portal das Finanças até ao dia 20 do mês seguinte (artigo 98.º, nº1, 2º e 3, CIRS), gerando a guia de pagamento. Esta guia de pagamento é guardada na pasta digital da empresa-cliente e enviada para o mesmo por email, para estes procederem à sua liquidação, até à data já mencionada.

RECIBO DE RENDA ELETRÓNICO

RECIBO DE RENDA N.º 258628/09 DATA DE EMISSÃO 2023-04-11

EMITENTE: NOME, NIF 164426698

LOCADOR/SUBLOCADOR (SENHORIO)/CEDENTE: NOME, NIF 164426698

LOCATÁRIO/SUBLOCATÁRIO (INQUILINO)/CESSIONÁRIO: NOME, NIF 509608850, NIF Estrangeiro / Outro Doc. Identificação, PAIS

TIPO DE CONTRATO: Arrendamento Subarrendamento Coeduência de uso do prédio ou de parte dele, que não arrendamento Aluguer de maquinismos e mobiliário instalados no imóvel locado

IDENTIFICAÇÃO DO IMÓVEL: Freguesia 030260, Tip Urban, Anig 1089, Localização/Mora Rui Frei Pedro de Perehal, 4750-820 -

RENDA: Período a que respeita a renda 2023-04-01 a 2023-04-30

IMPORR. RECEBIDA A TÍTULO DE: Renda Caução Adiantamento Retenção de IRS (A taxa de 25% - artigo 101.º, n.º 1, al. e) do CIRS) Valor 37,50 €

IMPORR. RECEBIDA: 112,50 €

Indique aqui o que pretende efetuar (ex: Entregar IRS)

Você está aqui > Início > Os Seus Serviços > Consultar > Declarações > Retenções IRC/IRS e I. Selo

Declaração de Retenções na Fonte de IRS/IRC e Imposto de Selo.

NIF	509608850
NOME	VINHA & CURVÃO LDA
PERÍODO DO IMPORTE	2023 / abril
IDENTIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO	80613160134
REFERÊNCIA PAGAMENTO	156.180.613.760.134
IMPORR. A PAGAR	€ 37,50
DATA E HORA DE RECEÇÃO	2023-05-04 16:51:37
RETENÇÕES A NÃO RESIDENTES	Não

Rubricas

ZONA	RUBRICA	DESCRIÇÃO	IMPORR. A PAGAR
Continente	104	IRS - Predial	€ 37,50
VALOR A PAGAR			€ 37,50

IMPORR. COMPROVATIVO (PDF)

Figura 12 - Recibo com Retenção na fonte/comunicação na AT

No que diz respeito à retenção na fonte dos trabalhadores dependentes e dos pensionistas (Categoria A e H), são aplicadas as tabelas de retenção na fonte aprovadas por despacho do

membro do Governo responsável pela área das finanças, segundo fatores específicos, como o estado civil, número de filhos, remuneração mensal, entre outros. A retenção na fonte dos trabalhadores dependente é enviada através da Declaração Mensal de Remunerações – DMR's, após o processamento de salários, sendo enviado o documento de pagamento de IRS retido para a empresa-cliente, quando aplicável. De salientar que, no período de estágio de 6 meses realizado, as tabelas de retenção do IRS sofreram alterações por duas vezes no 1º semestre do ano de 2023.

4.4.3. Imposto sobre os rendimentos das pessoas coletivas (IRC)

O IRC incide sobre o lucro proveniente de rendimentos obtidos por pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, inclusive os obtidos fora desse território (Artigo 1º, 2º e 3º, CIRC). No entanto, está previsto isenções, como por exemplo o Estado e instituições de Segurança Social (Artigo 9º a 14º, CIRC).

4.4.3.1. Modelo 22

A declaração dos rendimentos mencionados é realizada através da Modelo 22, sendo submetida à Autoridade Tributárias, anualmente, por transmissão eletrónica de dados, até ao último dia do mês de maio, independentemente de esse dia ser útil ou não. (Artigo 120º, CIRC)

Para o preenchimento da declaração Modelo 22, é necessário calcular a Matéria Coletável (Quadro 09) e o Lucro Tributável (Quadro 07) segundo o CIRC, tal como esquematizado abaixo.

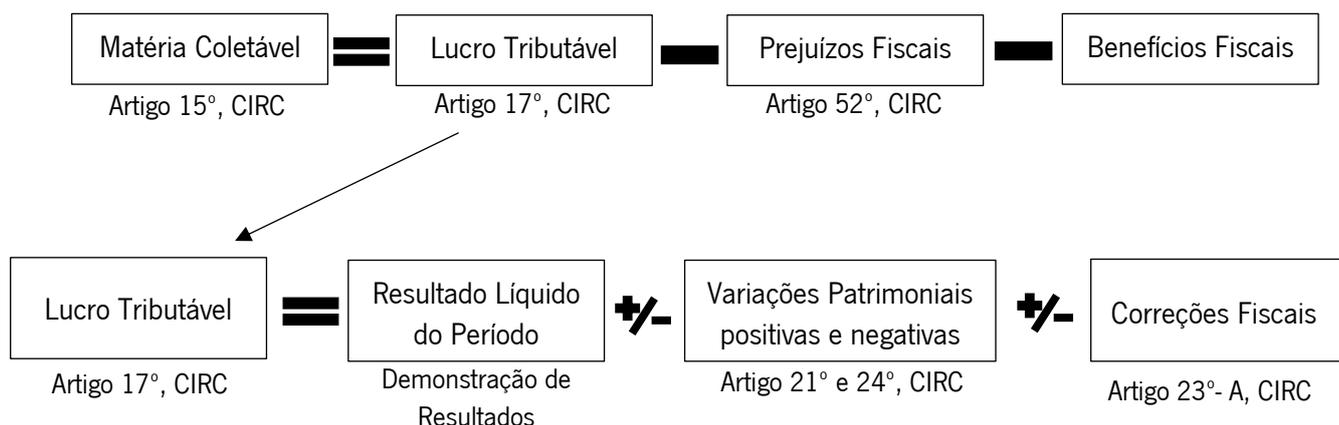


Figura 13 - Esquema de cálculo da Matéria Coletável e Lucro Tributável

Após calcular o valor da matéria coletável aplica-se a taxa de IRC de 21%, exceto no caso de sujeitos passivos que exerçam, diretamente, e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial, que sejam qualificados como pequena ou média

empresa, na qual a taxa aplicável aos primeiros 50.000€ de matéria coletável é de 17%, aplicando-se a taxa de 21% ao excedente (Artigo 87º, nº1 e 2, CIRC).

Posteriormente, à coleta são efetuadas as deduções referentes à dupla tributação jurídica e económica internacional e benefícios fiscais, se aplicável (Artigo 90.º, nº2, CIRC). De seguida, ao IRC liquidado deduz-se as retenções na fonte e pagamentos por conta (Artigo 97º, CIRC), resultando em IRC a pagar ou a recuperar. Por fim, acresce-se o valor da Derrama e Tributação Autónomas (Artigo 88º, CIRC), calculando-se assim o total de IRC a pagar ou a recuperar. No caso de na importância liquidada seja inferior a 25 euros, não há lugar a cobrança, tal como expresso no artigo 111.º do CIRC.

No que se refere às taxas de Tributação Autónoma mencionadas anteriormente, a título de exemplo, nas empresas-cliente da Ordem Crescente, salientaram-se a taxa de 10% com os encargos com despesas de representação e as taxas aplicadas às viaturas expressas no Artigo 88.º do CIRC. Relativamente à Derrama Municipal, esta está contemplada no Ofício Circulado N.º 20250 de 2023-01-31, a qual apresenta a lista dos Municípios, com a indicação dos códigos de Distrito/Concelho, e as respetivas taxas a aplicar ou a sua isenção.

Para o preenchimento da declaração Modelo 22, a Ordem Crescente dispõe de um ficheiro de Excel desenvolvido, o qual auxilia e simplifica este procedimento. Nesta folha é carregado o Balancete do mês 13 do ano N, os valores os quais incidem as respetivas tributações autónomas, bem como o controlo dos prejuízos fiscais dos anos anteriores. De seguida, os campos da modelo 22 são preenchidos de forma automática, sendo de extrema importância a validação de todos os campos de acordo com a contabilidade. Nesta etapa foi-me permitida a realização destas folhas de Excel em determinadas empresas, bem como o acompanhamento da sua transcrição e submissão para a modelo 22 na AT pelos Contabilistas Certificados da empresa.

4.4.3.2. Benefícios Fiscais

Os benefícios fiscais contribuem para a promoção da competitividade e do investimento por parte das empresas. Por essa razão, recorrer, por exemplo, a determinados benefícios no desenvolvimento da Modelo 22 é de extrema importância, não só para diminuir o imposto a pagar ou aumentar o imposto a receber às organizações, como contribuir para a poupança das empresas, para que estas possam aplicar em investimentos que auxiliem no seu desenvolvimento e crescimento sustentável.

Neste âmbito dos benefícios fiscais, foi-me proposto pela empresa Ordem Crescente o desenvolvimento de uma apresentação com determinados benefícios que se focam, essencialmente, na redução da taxa efetiva de tributação de IRC, com o intuito de apresentar o âmbito de aplicação e os benefícios que advêm da sua aplicação para a empresa.

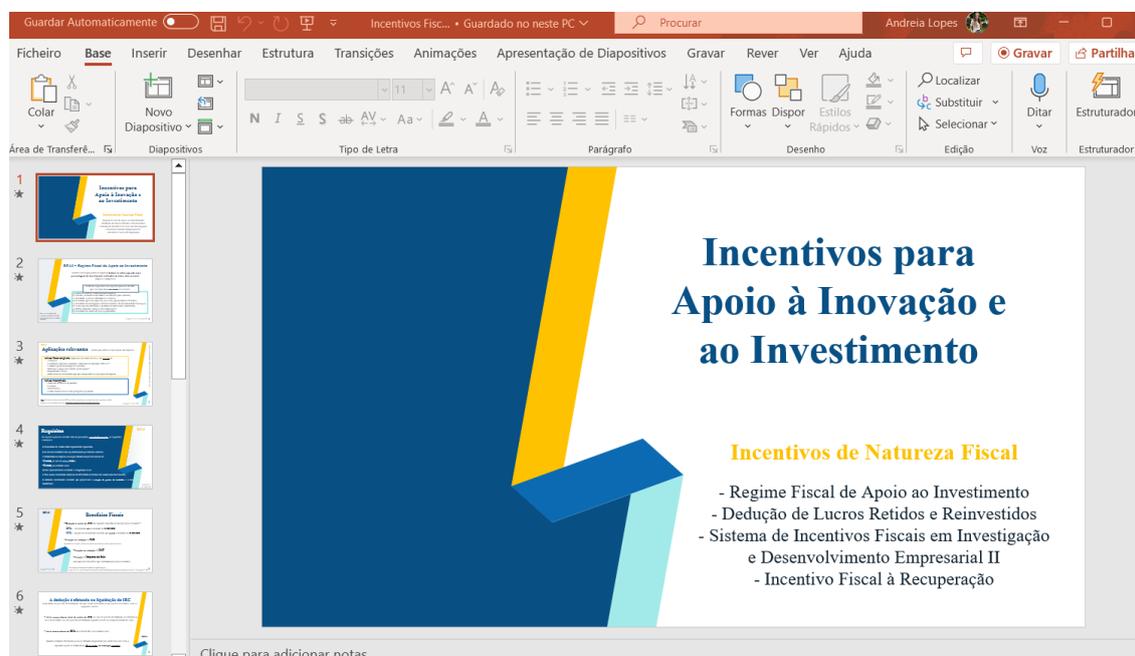


Figura 14 - Ilustração do PowerPoint dos Benefícios Fiscais

4.4.3.2.1. RFAI - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento

O RFAI está previsto no artigo 22º do Código Fiscal do Investimento, sendo caracterizado como um benefício fiscal que proporciona às empresas deduzir à coleta apurada uma percentagem do investimento realizado em ativos não correntes (tangíveis e intangíveis).

Em concreto, permite a dedução à coleta de IRC das seguintes importâncias das aplicações relevantes: 25% - investimento até ao montante de 15 000 000€; 10% - na parte do investimento realizado que exceda o montante de 15 000 000€. A dedução é efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação em que sejam realizadas as aplicações relevantes, com os seguintes limites: até à concorrência total da coleta do IRC, no caso do período de tributação ser referente ao início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes; até à concorrência de 50% da coleta de IRC, nos restantes casos. Quando a dedução referida não possa ser efetuada integralmente por insuficiência de coleta, a importância pode ser deduzida nos 10 períodos de tributação seguintes. O RFAI é cumulável com a DLRR, desde que não sejam ultrapassados os limites previstos.

Na Ordem Crescente foi aplicado este benefício fiscal a determinadas empresas-clientes, na qual me foi permitido auxiliar no processo de aplicação do RFAI. Ou seja, primeiro foi necessário determinar se o RFAI seria aplicável aos sujeitos passivos de IRC em questão e depois, perante os investimentos realizados pela empresa no ano de 2022, identificar as aplicações relevantes afetas à exploração da empresa, tanto de ativos fixos tangíveis como de intangíveis, tendo por base o n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Posto isto, segundo a Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, os sujeitos passivos que utilizam o RFAI devem incluir no processo de documentação fiscal determinados elementos, sendo que desenvolvemos um dossier do RFAI para as empresas em questão. Esse dossier incluiu:

- Enquadramento e caracterização da empresa;
- Descrição do investimento, indicando os principais objetivos, áreas de intervenção e os principais investimentos, bem como o respetivo enquadramento numa das tipologias previstas (criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, alteração fundamental do processo de produção global);
- Apresentação de uma lista resumo das aplicações relevantes, com a identificação da data, custo de aquisição, fornecedor e conta lançada na contabilidade, bem como a fotocópia das respetivas faturas;
- Cálculo do benefício fiscal.

Equipamento de Transporte	Data	Fatura			
Viatura Fiat Doblo Cargo Easy AJ-65-QG	30-03-2022	FT 2022A1/50			
Viatura Citroen Jumpet AN-70-NF	26-04-2022	FT 2022A1/66			
Motivo: Ligeiro Mercadorias					
Equipamento Administrativo	Data	Fatura			
Computador MSI AIO I5	26-01-2022	FAC A22/60			
Impressora Brother	17-01-2022	FAC A22/33			
Unifi UAP Acesso Internet	15-08-2022	FT 2022/67	Ricardo Miranda Unifi	1.095,00€	435110013
Tablet Blackview Tab 10 Pro 10.1 8GB/128GB	16-12-2022	FA 9200542130	PDDIGA	341,30€	435110014
Motivo: AFT novo			Subtotal	2.521,26 €	
Outros Activos Fixos Tangíveis	Data	Fatura	Fornecedor	Valor	Conta
Máquina Kranzle	01-02-2022	FR 814/2022	Agomaco	1.090,07€	437110008
Central Inoëndio	05-03-2022	FT 2022/21	Ricardo Miranda Unifi	4.174,70€	437110010
Detetor Bosch DT	05-03-2022	FT 2022/22	Ricardo Miranda Unifi	1.401,55€	437110011
Relógio de Ponto	06-03-2022	FT 2022/24	Ricardo Miranda Unifi	2.790,00€	437110013
Varredora Karcher	15-05-2022	FA 512-2022002649	ACC	2.271,68€	437110015
Equipamentos de videovigilância	26-12-2022	FT 2022/103	Ricardo Miranda Unifi	5.662,00€	437110020
Motivo: AFT novo			Subtotal	17.390,00 €	
			TOTAL	786.312,84 €	

Cálculo		
Montante a deduzir	786.312,84€ * 25%	196.578,21 €
Coleta	43.896,70 €	
Dedução à Coleta	(43.896,70 * 50%)	21.948,35 €
Fica a reportar	(196.578,21 - 21.948,35)	174.629,86 €

074 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.º-Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/III, de 28/06)								
744	NIF da soc. Individual (RETGS)	01 Diploma	02 Período a que respeita o benefício	03 Saldo caducado	713 Saldo não deduzido no período anterior	714 Dotação do período	715 Dedução do período	716 Saldo que transita para período seguinte
	742		2022			196.578,21	21.948,35	174.629,86
TOTAL				0,00	0,00	196.578,21	21.948,35	174.629,86

Comprovativo Mod.22 IRC: 510285759 / 2023 / 0353-C0993-2 (563364185)

Página 9 de 12

10 CÁLCULO DO IMPOSTO			
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 2, 1.º € 25.000,00 de matéria coletável das PME) (c. 311 do q.09 da m22 ou c. 42 do anexo E) x 17%	347-A	4.250,00	
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 1) (c. 311 do q.09 da m22 ou c. 42 do anexo E) x 21%	347-B	39.646,70	
Imposto a outras taxas	348	0,0	%
	349	0,00	
Imposto imputável a Região Autónoma dos Açores	350	0,00	
Imposto imputável a Região Autónoma da Madeira	370	0,00	
COLETA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)			351
			43.896,70
Derrama estadual (art.º 87.º-A)	373	0,00	
COLETA TOTAL (351 + 373)			378
			43.896,70
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art.º 91.º)	353	0,00	
Dupla tributação económica internacional (art.º 91.º-A)	375	0,00	
Benefícios fiscais	355	21.948,35	
Adicional ao Imposto Municipal sobre imóveis (art.º 135.º-J do CIMI)	470	0,00	
Pagamento especial por conta (art.º 93.º)	356	0,00	
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 375 + 355 + 356 + 470) ≤ 378			357
			21.948,35

Figura 15 - Cálculo RFAI/Modelo 22

Tal como demonstrado na representação acima, na Modelo 22, o valor do benefício é indicado no campo 074 do quadro 7 do anexo D e no campo 355 do quadro 10.

4.4.3.2.2. DLRR - Dedução de Lucros Retidos e Reinvestidos

A DLRR está prevista no artigo 28º do CFI, sendo uma medida de incentivo às micro e PME, que permite a dedução à coleta do IRC dos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes.

Os sujeitos passivos podem deduzir à coleta do IRC nos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2014, até 10% dos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes, no prazo de 4 anos (contado a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos). O montante máximo dos lucros retidos e reinvestidos é de 12 000 000 € (por sujeito passivo, em cada período de tributação). No caso de se tratar de micro e pequenas empresas, o valor da DLRR é até 50% da coleta de IRC e nos restantes casos até ao limite de 25%. Caso haja incumprimento, o sujeito passivo deverá proceder à devolução do montante de imposto que deveria ter sido liquidado.

Na Ordem Crescente, aplicou-se este benefício na Modelo 22 a várias empresas. O seu cálculo foi primeiramente realizado em folha de Excel e depois colocado no campo 727 do anexo D e campo 355 do quadro 10. Para os sujeitos passivos que beneficiaram da DLRR tem de se proceder à constituição, no balanço, de reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos (Artigo 32º, CFI). O valor desta reserva é 10 vezes o valor retido para DLRR.

075 OUTRAS DEDUÇÕES À COLETA		
Normativo legal		Dedução efetuada
Incentivos fiscais aos lucros reinvestidos na Região Autónoma da Madeira (Dec. Leg. Regional n.º 2/2009/M, de 22/1)	717	0,00
Incentivos fiscais aos lucros reinvestidos na Região Autónoma dos Açores (art.º 6.º do Dec. Leg. Regional n.º 2/99/A, de 20/1)	726	0,00
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 35.º, n.º 6 e 36.º, n.º 5 e 36.º-A, n.º 6 do EBF)	718	0,00
Sociedades de capital de risco e investidores de capital de risco (art.º 32.º-A, n.º 4 do EBF)	719	0,00
Dedução por lucros retidos e reinvestidos pelas PME (art.º 27.º a 34.º do CFI) aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10 e art.ºs 27.º a 34.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06)	727	1.850,00
Dedução de 50% à coleta pelas entidades licenciadas para operar na Zona Franca Industrial da Madeira (art.º 36.º-A, n.º 6 do EBF)	728	0,00
	720	0,00
TOTAL DAS DEDUÇÕES [703+707+711+715+724+795+04(Q.0710)+717+726+718+719+727+728+720]	721	7.008,86

$$\text{Valor da reserva para DLRR} = 1.850\text{€} * 10 = 18.500\text{€}$$

Figura 16 – Cálculo da reserva para DLRR/Modelo 22

4.4.3.2.3. Incentivo Fiscal à Recuperação

O Incentivo Fiscal à Recuperação concede às empresas uma dedução à coleta de IRC das despesas de investimento em ativos afetos à exploração, efetuados entre 1 de julho e 31 de dezembro de 2022. Este benefício não se encontra condicionada pelo ramo de atividade da entidade beneficiária, nem à criação de novos postos de trabalho. No entanto, apresenta duas condições adicionais para os beneficiários elegíveis: obrigação de não cessar contratos de trabalho por parte da entidade beneficiária durante 3 anos; e não distribuir lucros durante 3 anos. O montante máximo de despesas de investimento elegíveis é de 5 000 000€.

Em relação ao montante da dedução à coleta de IRC, este é desagregado em 2 escalões: 10% do montante das despesas que não excedam a média aritmética simples das despesas de investimento elegíveis dos 3 períodos de tributação anteriores; e 25% do montante das despesas elegíveis que excedam a referida média aritmética. A dedução é efetuada até à concorrência de 70% da coleta de IRC do período de 2022. A importância que não seja deduzida por insuficiência de coleta de IRC, pode ser deduzida nas mesmas condições nos 5 períodos de tributação subsequentes (até 2027). De salientar que, este benefício não é cumulável, relativamente às mesmas despesas de investimento elegíveis, com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza previstos noutros diplomas legais.

Na Ordem Crescente, a verificação das despesas elegíveis e o cálculo do valor foi realizado numa folha de Excel, com a discriminação das faturas, nome do fornecedor e data de aquisição, para que esta informação conste no dossier fiscal. O valor apurado é colocado no Anexo D da Modelo 22 no campo 710, sendo posteriormente transportado para o campo 355 do Quadro 10.

Média das Despesas dos 3 últimos anos					
Para entidades iniciadas em 2020 o cálculo da média aritmética é efetuado com referência ao período de tributação anterior					
	2019	2020	2021	Média	2022
Investimento Equipamento Usado			30.787,31 €	30.787,31 €	77.076,45 €
Valor			30.787,31 €	30.787,31 €	63.661,82 €
Valor do Incentivo	10% que não excedam a média			3.078,73 €	
	25% o que exceda a média			8.218,63 €	
Valor Total do Incentivo				11.297,36 €	
Valor máximo da dedução	70% da coleta no caso de insuficiência nos 5 períodos de tributação posteriores				
Valor da Coleta	7.369,80 €				
Dedução à coleta	5.158,86 €				
Valor que reporta	6.138,50 €				

0710 INCENTIVO FISCAL À RECUPERAÇÃO - IFR (artigo 307.º da Lei n.º12/2022, de 27 de junho)									
Montante das despesas de investimentos elegíveis no período					A	63.661,82			
Montante da média aritmética simples das despesas de investimento elegíveis nos períodos de tributação anteriores (n.º 3 do artigo 3.º do anexo III)					B	30.787,31			
01	NIF da soc. Individual (RETGS)	02	Saldo não deduzido no período anterior	03	Montante do benefício fiscal	04	Dedução do período	05	Saldo que transita para período seguinte
				11.297,36		5.158,86		6.138,50	
TOTAL		0,00		11.297,36		5.158,86		6.138,50	

Figura 17 - Cálculo IFR/Modelo22

4.4.3.3. Pagamento por conta (PPC)

O pagamento por conta constituiu um adiantamento ao Estado do imposto de IRC devido no final do ano, sendo deduzido no momento da liquidação na Modelo 22.

Segundo o artigo 104.º, n.º1 do CIRC, as entidades que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território nacional, devem proceder, por norma, a três pagamento por conta, com vencimentos em julho, setembro e 15 de dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável. No entanto, os sujeitos passivos ficam dispensados de efetuar estes pagamentos, quando o imposto do período de tributação de referência para o respetivo cálculo seja inferior a 200 euros (Artigo 104.º, n.º4, CIRC).

Segundo o Artigo 105.º do CIRC, os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado relativamente ao período de tributação anterior. Os sujeitos passivos cujo volume de negócios do período de tributação anterior seja igual ou inferior a 500.000 euros, os pagamentos correspondem a 80% do montante do imposto, repartido em três montantes iguais, arredondado, por excesso, para euros. Caso o volume de negócios seja superior a 500.000 euros, os pagamentos correspondem a 95%.

No momento da entrega da declaração Modelo 22, os PPC são deduzidos na declaração ao resultado da liquidação, e se os PPC forem superiores ao imposto apurado, haverá o reembolso da diferença, caso contrário, o sujeito passivo tem de pagar a diferença.

De salientar que, caso o sujeito passivo verifique que o montante de PPC já efetuado é igual ou superior ao imposto que será devido com base na matéria coletável do período de tributação, pode deixar de efetuar o terceiro pagamento, em prejuízo de pagar juros compensatórios caso deixe de ser entregue uma importância superior a 20% da que, em condições normais, teria sido entregue (Artigo 107.º, CIRC).

4.4.4. Modelo 10

Segundo a Portaria 383/2015 de 26 de outubro, a declaração Modelo 10 (Rendimentos e retenções – Residentes) destina-se a dar cumprimento à obrigação declarativa prevista na subalínea ii) da alínea c) e na alínea d) do n.º1 do artigo 119.º do CIRS e no artigo 128.º do CIRC. Em concreto, diz respeito à entrega à AT uma declaração referente aos rendimentos pagos ou colocados à disposição e respetivas retenções de imposto, exceto os declarados na declaração mensal de remunerações (DMR), até ao dia 10 de fevereiro de cada ano. De salientar que, no ano de 2023, devido às adaptações ao calendário fiscal, o prazo da entrega desta declaração foi alargado até ao dia 24 de fevereiro, de acordo com o artigo 4.º da Portaria n.º 8/2023.

Em relação à forma de entrega desta declaração, desde janeiro de 2022, passou a ser obrigatório a entrega por transmissão eletrónica de dados, através do Portal das Finanças (Portaria n.º 278/2021), pelos sujeitos passivos de IRC (mesmo que isentos); sujeitos passivos de IRS com rendimentos de categoria B; e pessoas singulares que tenham pagado rendimentos de trabalho dependente, embora não exerçam atividades empresariais ou profissionais, e que não tenham entregado a DMR.

Na Ordem Crescente, para a elaboração da Modelo 10, segue-se alguns passos, os quais tive possibilidade de realizar, com a validação e entrega final pelo Contabilista Certificado.

1º passo - aceder ao portal das finanças de cada empresa-cliente, consultar os recibos verdes que foram emitidos no ano anterior e exportar a informação em forma Excel. Na folha de Excel, organizar os dados por diferentes números de identificação fiscal, de forma a verificar o montante de retenções efetuadas por cada contribuinte. Caso os recibos verdes não estejam sujeitos a retenção na fonte, o valor base é declarado na Modelo 10, com essa indicação.

Posteriormente, validar se todos os recibos que estão comunicados no portal das finanças estão lançados na contabilidade.

2º passo – no Portal das Finanças aceder às retenções comunicadas e pagas pelo sujeito passivo, e confirmar com os documentos físicos das faturas (prestações de serviço e mão-de-obra) e retenções lançadas na contabilidade. Caso se verifique alguma retenção que não foi comunicada para pagamento no Portal das Finanças, deve-se fazê-lo mesmo fora de prazo.

3º passo - preenchimento da Modelo 10 no *software* descarregado do Portal das Finanças, em modo *offline*. O Contabilista Certificado valida e entrega o ficheiro gerado através do portal.

4º passo: descarregar o comprovativo da entrega da Modelo 10 na pasta da empresa-cliente.

4.4.5. Processamento de salários

A Ordem Crescente é responsável por processar os salários dos trabalhadores das suas empresas-cliente. Neste processo, foi-me permitido acompanhar a forma como este é realizado e foi-me explicado todos os parâmetros a ter em consideração.

Primeiramente, a base para o processamento salarial é dispor de fichas de colaboradores no *software* Primavera permanentemente atualizadas, com é o caso dos dados pessoais, informações familiares, funções que desempenha na empresa, vencimento base, subsídio de alimentação, entre outros, para que sejam consideradas as taxas de IRS e de SS corretas.

De seguida, no momento do processamento de salários, precisamos de obter informação sobre os colaboradores no respetivo mês, tais como: faltas justificadas e/ou injustificadas; horas extraordinárias; ajudas de custo; gratificações; contratação ou despedimento de colaboradores; dias úteis do mês para o subsídio de alimentação; subsídio de férias e Natal (duodécimos ou 100%); baixas médias; entre outras informações pertinentes. Após receção desta informação, é realizado o processamento dos salários de forma automática no *software* Primavera, devendo-se sempre validar os campos. De seguida, imprimir-se as folhas do recibo de vencimento e enviá-lo por email à empresa-cliente, para estes validarem os valores e enviarem aos funcionários.

Após este processo, é gerado um ficheiro de Segurança Social com o valor das remunerações ao qual a taxa de SS incide, em formato TXT, para ser entregue no site da SS direta, com o envio ao cliente do documento para pagamento. De seguida, é gerado a Declaração Mensal de Remunerações (DMR), um documento onde constam todas as remunerações, a qual tem de ser apresentada entregue à Autoridade Tributária até ao dia 10 do mês seguinte a que respeitam.

Esta declaração é gerada através do Primavera *Fiscal Reporting*, sendo posteriormente entregue no Portal das Finanças. Caso haja IRS retido a pagar, é gerado o documento de pagamento, e é enviado para o cliente pagar até ao dia 20 do mês seguinte.

Em relação às contribuições para a Segurança Social, a taxa aplicada é de 34,75%, em que 23,75% corresponde à parte da empresa e 11% ao trabalhador. No que diz respeito às taxas de IRS, estas são calculadas com base nas tabelas de retenção estabelecidas.

Posteriormente, os salários são integrados mensalmente na contabilidade, nas respetivas contas, tal como se verifica no lançamento abaixo.

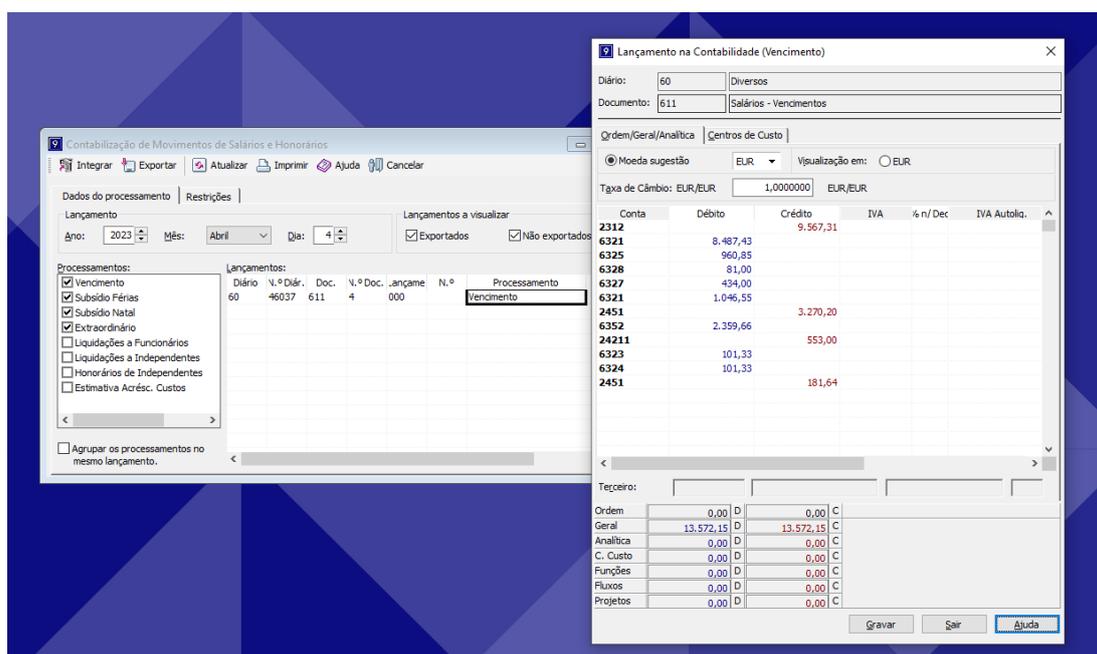


Figura 18 – Integração dos salários a contabilidade

4.4.6. FCT/FGCT

A Lei n. 70/2013 de 30 de agosto estabelece os regimes jurídicos do fundo de compensação do trabalho (FCT), do mecanismo equivalente (ME) e do fundo de garantia de compensação do trabalho (FGCT).

O FCT e o FGCT são fundos autónomos, têm personalidade jurídica, destinados a assegurar o direito dos trabalhadores ao recebimento efetivo de metade do valor da compensação devida por cessação do contrato de trabalho, calculada nos termos do artigo 366.º do Código do Trabalho. O empregador é obrigado a aderir ao FCT, salvo se aderir ao ME, um meio alternativo ao FCT, pelo qual o empregador fica vinculado a conceder ao trabalhador garantia igual à que resultaria da vinculação do empregador ao FCT.

Na Ordem Crescente, os colaboradores e eu, como estagiária, fomos responsáveis pela comunicação dos trabalhadores na plataforma do Fundo de Compensação do Trabalho, através das credenciais da Segurança Social. Todos os meses, foi enviado um documento de pagamento para o cliente, até ao dia 20, sendo que o seu incumprimento leva a que sejam debitados juros. De salientar que, quando há a saída de um trabalhador, esta é comunicada e é pedido o reembolso dos valores entregues. O valor do reembolso pode apresentar diferenças de valor devido a juros, de mora ou compensatórios, registados na classe 6 ou 7. Em termos de registo contabilístico, os FCT são ativos financeiros contabilizados na conta 41 -Investimentos financeiros e os FGCT reconhecidos numa conta 635 – Gastos com pessoal.

Conta	Débito	Crédito	IVA	% n/ Dec	IVA Autoliq.	Selo	T. Entidade	Entidade	M
4147	187,70								E
6357	18,86								E
2487		206,56							E
2487	206,56								E
12101		206,56							E

Figura 19 - Lançamento contabilístico FCT/FGCT

Importa salientar que, com a Lei n.º 13/2023, de 3 de abril, as obrigações relativas ao FCT e FGCT ficaram suspensas, nomeadamente, a adesão ao fundo e a obrigação de pagamentos. No entanto, ainda é possível o pedido de reembolso de contratos de trabalho cessados.

4.4.7. Relatório Único

O Relatório Único (RU) está regulado na Portaria n.º 55/2010, de 21 de janeiro. O RU diz respeito à informação anual sobre a atividade social da empresa, que abrange quem esteja vinculado ao empregador, mediante contrato de prestação de serviço. O conteúdo da informação a prestar é especificado no modelo de relatório único a que se refere o anexo da presente portaria, o qual apresenta seis anexos: Anexo A – Quadro de pessoal; Anexo B – Fluxo de entrada e saída de trabalhadores; Anexo C – Relatório Anual de Formação contínua; Anexo D – Relatório Anual das atividades do serviço de Segurança e Saúde; Anexo E – Greves; Anexo F – Prestadores de Serviços (opcional). O relatório é entregue por meio informático, durante o período de 16 de março a 15 de abril do ano seguinte àquele a que respeita.

Na Ordem Crescente, tive a oportunidade de preencher alguns dos anexos do RU. Primeiramente, acesse na plataforma online “Sistema de Gestão de Unidades Locais, Relatórios e Inquéritos” com as credenciais respectivas de cada cliente, e descarregasse o ficheiro pré-preenchido com os dados do ano anterior. De seguida, integrasse no *software* de RU em modo *offline* e preenchesse os diversos anexos. Para isso, reuni a informação necessária com a empresa cliente, nomeadamente no que diz respeito a horas de formação de cada trabalhador (assim como a certificação, caso se aplique) e a existência (ou não) de uma empresa Segurança e Higiene no Trabalho. Com estas informações e com os dados que temos acesso através do módulo Recursos Humanos do Primavera *Professional*, preenchi o Anexo A, B, C e D. Relativamente ao Anexo D, apenas completei com o número de trabalhadores (dividido por homens e mulheres; e tempo completo ou parcial) e as horas trabalhadas totais, sendo depois o ficheiro pré-preenchido enviado à empresa de Segurança e Higiene no Trabalho para o finalizar com a resposta às restantes questões. Posteriormente, o Contabilista Certificado valida e entrega cada ficheiro no Sistema de Gestão de Unidades Locais, gerando os documentos em formato PDF, que são guardados e enviados à empresa-cliente.

4.5. Operações de fim de exercício/Encerramentos de contas

O processo de encerramento anual de contas envolve diversas atividades de preparação, revisão e de encerramento do exercício económico, com vista ao apuramento da posição financeira, económica e patrimonial das empresas à data final do exercício. Este processo culmina com a elaboração das demonstrações financeiras, com o objetivo de apresentar informação útil para a tomada de decisão, aos diversos utentes. Segundo o Artigo 65.º, n.º1, do Código das Sociedades Comerciais, os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório da gestão, as contas do exercício e os demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada ano civil, devendo ser apresentados e apreciados nos três primeiros meses de cada ano civil.

Assim, na Ordem Crescente a partir da data de encerramento do exercício a 31 de dezembro, inicia-se a preparação do fecho do exercício económico, desenvolvendo diversas operações, à qual tive a oportunidade de acompanhar e desenvolver, tal como apresentado de seguida.

4.5.1. Análise de balancete

Primeiramente, este processo inicia-se com a análise e verificação de todas as contas que apresentam movimento no período em questão, através do balancete gerado no programa de contabilidade no mês 12. De uma forma resumida, procede-se à análise e verificação: do saldo de caixa; dos extratos bancárias; do saldo das contas de clientes e fornecedores, averiguando se todos os documentos, pagamentos e recebimentos foram contabilizados; da contabilização de todos os salários e pagamentos dos mesmos; das vendas, através do comparativo dos valores comunicados no Portal das Finanças; das contas de empréstimo, com base no mapa adquirido da Central de Responsabilidades de Crédito do Banco de Portugal; entre outros.

4.5.2. Depreciações e amortizações do exercício

Segundo a NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis, parágrafo 6, a depreciação ou amortização é a imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil. De salientar que, utiliza-se o termo depreciação para ativos fixos tangíveis e amortização, para ativos intangíveis.

Na Ordem Crescente, todas as compras relacionadas com ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis são lançadas nas compras de imobilizado. Estas compras são colocadas no mapa de depreciações, identificando-se o nome do artigo, a data de aquisição/utilização, o valor da aquisição e a taxa de depreciação/amortização. Para a depreciação/amortização dos ativos, é utilizado o método da linha reta, que resulta num débito constante durante a vida útil do ativo se o seu valor residual não se alterar. As taxas de depreciação/amortização estão regulamentadas no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, com alteração pelo Decreto Regulamentar n.º 4/2015, de 22 de abril.

A Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de fevereiro aprova novos modelo de mapas oficiais, substituindo os mapas da Portaria n.º 359/2000, de 20 de junho. Assim, anualmente, as depreciações/amortizações do período são calculadas no Mapa 32 – “Mapa de depreciações e amortizações”, sendo posteriormente contabilizadas no mês 13. De seguida, confirma-se as depreciações/amortizações dos exercícios anteriores, bem como as acumuladas do mapa, com o balancete gerado da contabilidade.

N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL:		MAPA DE DEPRECIÇÕES E AMORTIZAÇÕES							IRC						
PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO 2022		NATUREZA DOS ACTIVOS:					MÉTODO UTILIZADO:		Modelo 32						
		<input checked="" type="checkbox"/> ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS <input type="checkbox"/> ACTIVOS INTANGÍVEIS <input type="checkbox"/> ACTIVOS BIOLÓGICOS NÃO CONSUMÍVEIS <input type="checkbox"/> PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO					<input checked="" type="checkbox"/> QUOTAS CONSTANTES <input type="checkbox"/> QUOTAS DECRESCENTES <input type="checkbox"/> OUTRO								
Código de acordo com as tabelas anexas ao Reg. nº 2/2020/2009	Descrição Dos elementos do activo	Data		Activo Imobilizado			Depreciações / Amortizações e perdas por imparidade contabilizadas no período	Depreciações e amortizações aceites em períodos anteriores	Gastos Fiscais			Perdas por imparidade aceites no período (art. 38º CIRC)	Taxas perdas acumuladas	Depreciações / amortizações e perdas por imparidade não aceites como gastos	Depreciações / amortizações e perdas por imparidade recuperadas no período
		Início de Utilização		Valor contabilístico registado	Valor de aquisição ou produção para efeitos fiscais	Número de anos de utilidade esperada			Taxas %	Taxa computat. %	Limite fiscal do período				
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)
	Equipamento de Transporte														
2375	Range Rover 26-98-NI	2014		€ 1.000,00	€ 1.000,00	4	€ -	€ 1.000,00	25,00%	€ -	€ -				
2375	Renault Kangoo 62-ZZ-68	2020		€ 12.589,67	€ 12.589,67	8	€ 1.573,71	€ 6.294,84	12,50%	€ 1.573,71					
2345	Empilhador SWE140L Toyota	2021		€ 8.700,00	€ 8.700,00	6	€ 1.449,42	€ 1.449,42	16,66%	€ 1.449,42					
	Total geral ou transportar.....			€ 22.289,67	€ 22.289,67		€ 3.023,13	€ 8.744,26		€ 3.023,13	€ -		€ -	€ -	€ -

PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO		2022		MAPA DE ACTIVOS												
Designação	Valor contabilístico	Valor Aquisição Produção	Depreciações / Amortizações contabilizadas no período	Depreciações / Amortizações em períodos anteriores	Limite Fiscal do Período	Perdas por imparidade aceites no período (art. 38º CIRC)	Depreciações / amortizações e perdas por imparidade não aceites como gastos	Depreciações / amortizações e perdas por imparidade recuperadas no período	Acumuladas	Valor Contabilístico						
Edifícios e outras construções	212.090,20	212.090,20	9.824,23	123.272,95	9.824,23	0,00	0,00	0,00	133.097,18	78.993,02						
Equip. Básico	234.667,28	234.667,28	4.876,36	193.011,58	4.876,35	0,00	0,00	0,00	197.887,94	36.779,34						
Equip. Administrativo	11.546,18	11.546,18	767,75	7.214,41	767,75	0,00	0,00	0,00	7.982,16	3.564,02						
Outros Activos Fixos Tangíveis	39.477,91	39.477,91	1.945,99	16.078,26	1.945,97	0,00	0,00	0,00	18.024,24	21.453,67						
Equip. Transporte	22.289,67	22.289,67	3.023,13	8.744,26	3.023,13	0,00	0,00	0,00	11.767,39	10.522,28						
Programas de computadores (Intan)	4.500,00	4.500,00	605,44	908,16	605,43	0,00	0,00	0,00	1.513,60	2.986,40						
TOTAIS	524.571,24	524.571,24	21.042,89	349.229,62	21.042,85	0,00	0,00	0,00	370.272,51	154.298,73						
Total de Activos Fixos Tangíveis	520.071,24	520.071,24	20.437,45	348.321,46	20.437,42	0,00	0,00	0,00	368.758,91	151.312,33						
Total de Activos Fixos Intangíveis	4.500,00	4.500,00	605,44	908,16	11.218,63	0,00	0,00	0,00	1.513,60	2.986,40						

PRIMAVERA PROFESSIONAL v9.15 - (Movimentos)

SISTEMA FERRAMENTAS PREFERÊNCIAS ELEVATION VER

Dica Não encontra a operação que procura? Utilize a pesquisa do Navegador. Saber Mais | Compreendi

Gravar Guardar Rascunho Novo Estornar Copiar Imprimir Atualizar Outras Operações Ajuda Cancelar

Data: 2022 31-13 Ver só desta data

Lançamento: 000 Actual

Diários: Todos

Documentos: Todos

Filtro Avançado...

Conta	Debito	Credito	IVA	% n/ Dec	IVA Autolq.
43812		9.824,23			
43813		4.876,36			
43815		767,75			
43817		1.945,98			
43814		1.449,42			
4483		605,44			
43824		1.573,71			
64212	9.824,23				
64213	4.876,36				
64215	767,75				
64217	1.945,98				
64214	1.449,42				
64224	1.573,71				
64313	605,44				

Figura 20 - Mapa 32 – Mapa de depreciações e amortizações/Lançamento na contabilidade

De salientar que, quando à a transmissão onerosa de ativos, tem de se calcular as mais/menos valias, ou seja, os ganhos obtidos ou as perdas sofridas. Este valor é calculado pela diferença entre o valor de realização (líquido de encargos) e o valor de aquisição, deduzido das depreciações/amortizações aceites fiscalmente, entre outros fatores (Artigo 46.º, n.º 1 e 2, CIRC).

A mais-valia ou menos-valia é apresentada e calcula no Mapa 31 – “Mapa de mais-valias e menos-valias”.

Todos estes mapas são colocados no Dossier Fiscal físico e digital.

MAPA DE MAIS E MENOS VALIAS FISCAIS										NATUREZA DOS BENS				
Firma: _____		Exercício de 2022		Número Identific. Fiscal _____		Ativos Fixos Tangíveis		X		31				
						Ativos Intangíveis								
Descrição do activo imobilizado	Valor de realização	Data			Valor de Aquisição	Valor de Aquisição reavaliado	Amortizações Acumuladas Praticadas Fiscais	Mais/Menos Valia Contabilística	Mais valias não tributadas	Amortizações e Reintegrações para efeitos fiscais	Coeficiente de desav. da moeda	Valor Líquido Actualizado	Mais/Menos Valia Fiscal	
		Ano	Mês	Ano									Sinal	Valor
1	2	3			4	5	6	8 = 2-[(4 ou 5)-6]	9	10	11	12=(4-9-10)*11	13	14=2-12
Viatura BMW 320D 17-02-TF	406,50 €	2014		2014	1.900,00 €		1.900,00 €	406,50 €			1,04	0,00		406,50
	€ 406,50				€ 1.900,00		€ 1.900,00	€ 406,50				€ -		€ 406,50

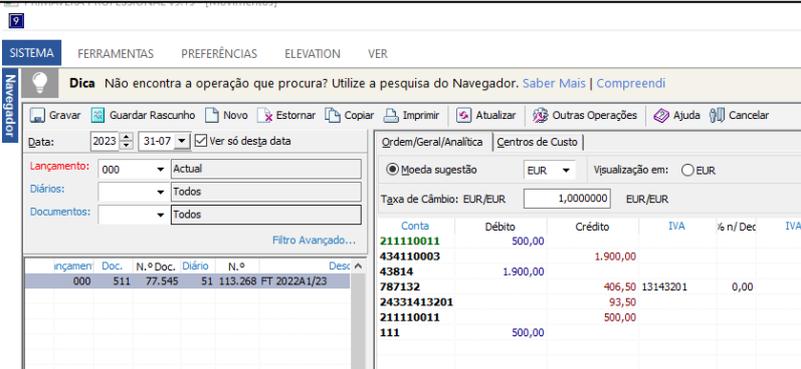


Figura 21 - Mapa 31 – Mapa de mais-valias e menos-valias/Lançamento na contabilidade

4.5.3. Acréscimos (e Diferimentos)

Com base no Sistema de Normalização Contabilística, nomeadamente na sua estrutura concetual, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo. Ou seja, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorrerem, e não quando estes sejam recebidos ou pagos. O registo contabilístico destas transações envolve as contas 272 - Acréscimos e 28 – Diferimentos. A conta 272, subdivide-se nas contas 2721 – Devedores por Acréscimos de rendimentos e 2722 – Credores por Acréscimos de gastos, correspondendo a valores que devem ser reconhecidos no período anterior. A conta 28, subdivide-se nas contas 281 – Gastos a reconhecer e 282 – Rendimentos a reconhecer, e dizem respeito a valores que devem ser reconhecidos no período seguinte.

Nesta operação do encerramento das contas, foi-me permitido lançar os acréscimos de gastos nas empresas-cliente, nomeadamente de eletricidade, água, resíduos urbanos, serviços de comunicações, pessoal, entre outros. Como exemplo, apresenta-se de seguida uma fatura emitida em janeiro de 2023 de eletricidade, na qual o seu consumo é relativo ao mês de dezembro de 2022. O processo contabilístico é efetuado da seguinte forma:

- No mês 13 do ano de 2022, o custo da eletricidade referente ao mês de dezembro é lançado na contabilidade, debitando a conta 6241 – Eletricidade, por contrapartida a crédito da conta 2722 – Credores por acréscimo de gastos no mesmo valor. Na fotocópia da fatura original, colocada no separador “Encerramento de Contas”, é descrito os valores correspondentes a cada período.

Conta	Débito	Crédito	IVA	% n/ Dec
624111106	2,85			
624111323	2.030,72			
2722191		2.033,57		

Figura 22 - Lançamento dos Acréscimos de Gastos de eletricidade no mês 13

Em janeiro de 2023, a fatura da eletricidade é lançada na contabilidade no respetivo fornecedor, creditando a conta 221 – Fornecedores e debitando a conta 2722 – Credores por acréscimos de gastos e a conta 2432 – IVA Dedutível. Com este movimento, a conta 2722 fica saldada. Na fatura original é descrito os valores correspondentes a cada período.

Conta	Débito	Crédito	IVA	% n/ Dec	IVA Autóliq.
221111114		2.500,82			
2722114	2.030,72				
24323132011	467,08				
2722114	2,85				
24323110511	0,17				

Figura 23 - Lançamento da fatura de eletricidade respetiva ao acréscimo lançado no mês 13

Além disso, referir que na maioria das empresas (as que têm trabalhadores), foi lançado no mês 13 os acréscimos com pessoal, no que diz respeito às férias e subsidio de férias do ano seguinte. Primeiramente, é efetuado o cálculo numa folha de Excel e posteriormente é lançado nas contas de acréscimo respetivas, tal como se apresenta de seguida.

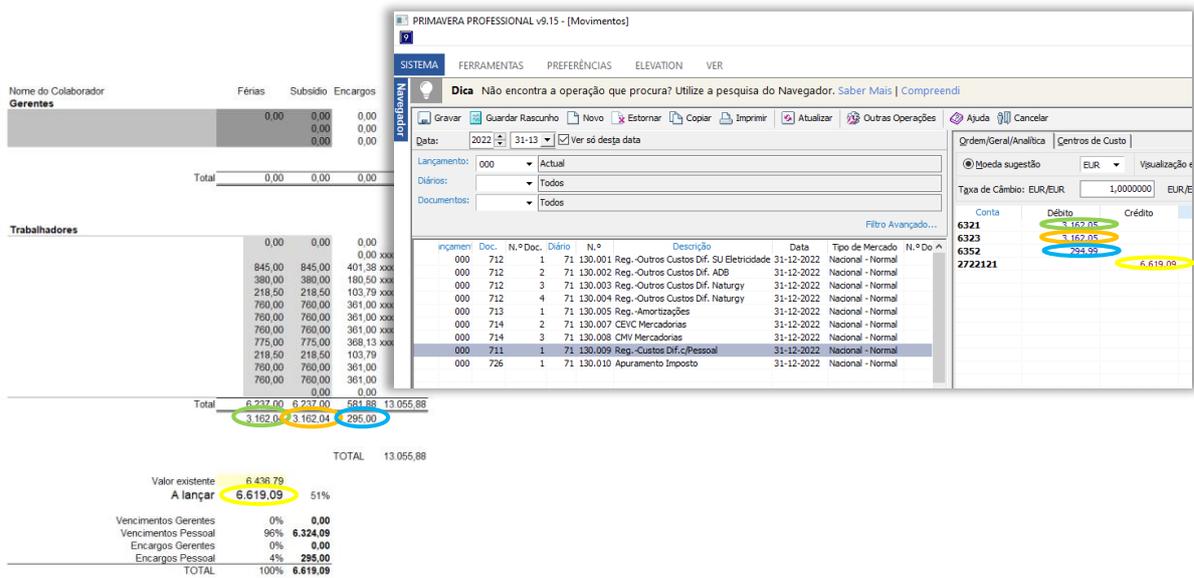


Figura 24 - Lançamento do acréscimo de pessoal no mês 13

Durante o estágio, ao nível da conta 281 – Gastos a reconhecer (diferimentos), foram contabilizados, maioritariamente, faturas- recibo de seguros, com data do ano corrente, mas com uma parte dos valores correspondentes a um período do ano seguinte. Na fatura é descrito os valores correspondentes a cada período.

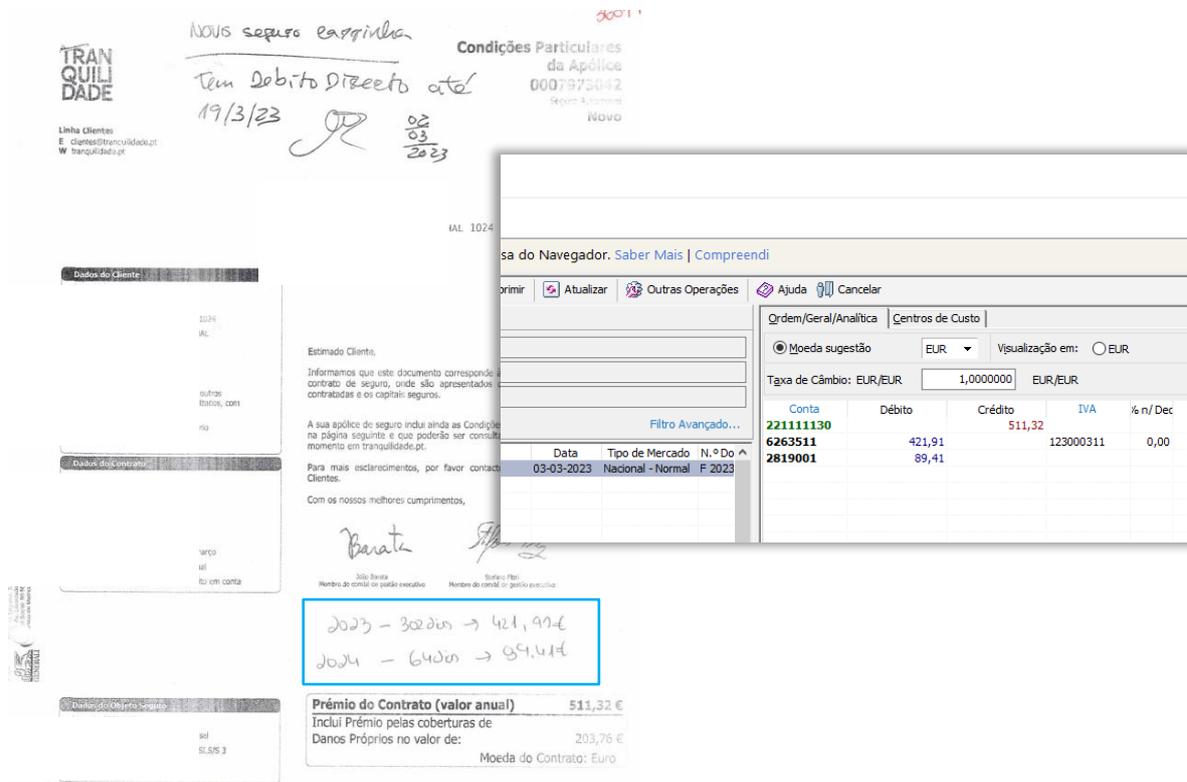


Figura 25 - Lançamento contabilístico de um diferimento de um seguro

4.5.4. Inventários

Segundo a NCRF 18, parágrafo 6, os inventários são existências detidos para venda no decurso ordinário da atividade profissional, no processo de produção para tal venda ou na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Contabilisticamente, podemos caracterizar dois sistemas de inventário, “Permanente” e “Intermitente ou Periódico”. Com o Sistema de Inventário Permanente é possível determinar a todo o momento o valor dos inventários detidos e do CMVMC, onde a conta 31 – Compras encontra-se sempre saldada. No Sistema de Inventário Intermitente ou Periódico, o custo das vendas é apurado periodicamente, após realização do inventário físico, e aplicando a fórmula: $CMVMC = Ei + Compras - Ef \pm Reg.$ Inventários.

Para este processo, primeiramente, é comunicado o valor de inventários à data de 31 de dezembro de 2022 à Autoridade Tributária, por transmissão eletrónica de dados, até ao dia 28 de fevereiro, no ano de 2023. De salientar que, também foi necessário comunicar as empresas com valor de inventário nulo, que não estão enquadradas no regime simplificado de tributação.

5608527001673	FORMA P/BOLOS BAIXA GRILO	5603162413289	1	6,91	6,58 €	6,58 €	Unidade
5608527001674	FORMA P/BOLOS BAIXA GRILO	5603162413241	1	6,3	6,00 €	6,00 €	Unidade
5608527001675	FORMA P/BOLOS BAIXA GRILO	5600359440615	1	5,69	5,42 €	5,42 €	Unidade
5608527001676	FORMA P/BOLOS BAIXA GRILO	5603162453261	1	4,87	4,64 €	4,64 €	Unidade
5608527001677	TABULEIRO P/ QUEQUES	5605169054878	12	5,69	5,42 €	65,03 €	Unidade
5608527001678	FRUIDEIRA 22714	5601353227141	1	3,24	3,09 €	3,09 €	Unidade
5608527001680	ANTI SALTICOS	5603970944722	2	1,83	1,74 €	3,49 €	Unidade
5608527001682	COCKETREIRA DE AÇO QUITIN	8435476246126	1	4,88	4,65 €	4,65 €	Unidade
5608527001683	PÁ P/TORRAR CREME	5605169048730	1	4,07	3,88 €	3,88 €	Unidade
5608527001684	VENTONHA 35W		1	21,14	20,13 €	20,13 €	Unidade
5608527001685	TABULEIRO P/6 QUEQUES	5605169054809	6	3,78	3,60 €	21,60 €	Unidade
5608527001686	TERMOS INOX	5605169002732	1	6,5	6,19 €	6,19 €	Unidade
5608527001687	TERMOS INOX	5605169002725	1	4,88	4,65 €	4,65 €	Unidade
5608527001688	REFRIGERADOR DE GARRAFA	8430852550279	1	2,11	2,01 €	2,01 €	Unidade
5608527001689	BACIA INOX	3245678890226	1	4,87	4,64 €	4,64 €	Unidade
5608527001695	FORMA BOLOS INOXN.28	5601411400172	1	6,5	6,19 €	6,19 €	Unidade
						99.499.67 €	

Figura 26 - Inventário contabilizado pela empresa-cliente (uma parte)

Após a contabilidade dispor do valor das existências finais, podemos calcular e apurar o CMVMC. No estágio, foi-me dada esta tarefa de cálculo para algumas entidades. Primeiramente, realiza-se o cálculo numa folha de Excel e, de seguida, faz-se o apuramento automático no programa de contabilidade no mês 13, comparando-se os dois valores. Assim, no mês 13, através dos dois lançamentos seguintes, conseguimos calcular o CMVMC (611), na qual a conta 31 fica saldada, e a conta 32 fica com saldo a débito no valor das existências finais. Este processo é sempre acompanhado pelo Contabilista Certificado.

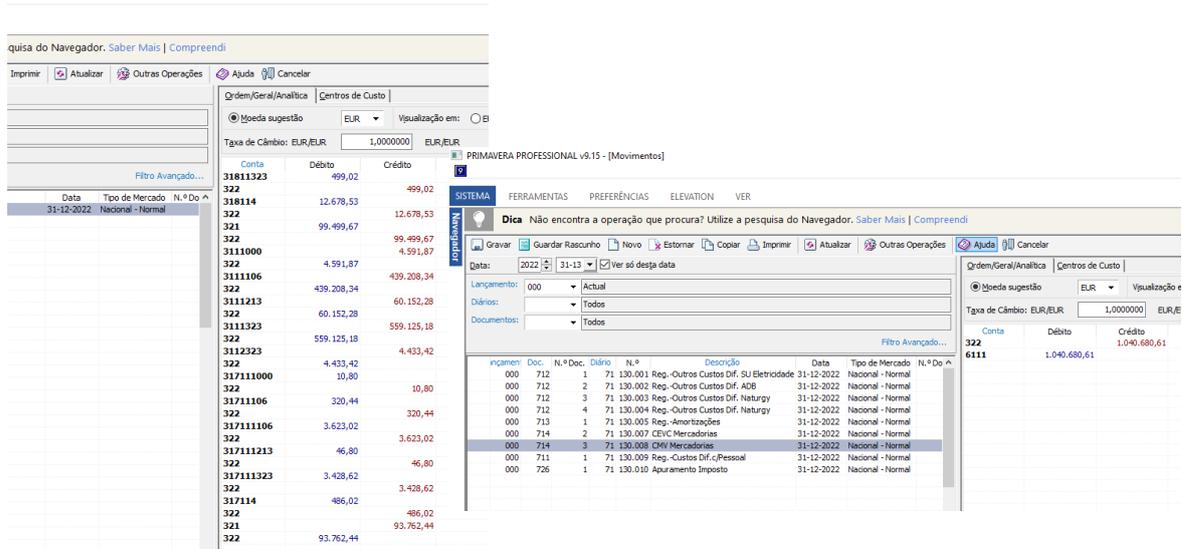


Figura 26 – Custo das Existências vendidas e consumidas (CEVC) Mercadorias / Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) Mercadorias

2022

Compras 1 046 417,84 €

Ei 93 762,44 €

EF 99 499,67 €

CMVMC 1 040 680,61 €

Figura 27 - Cálculo do CMVMC

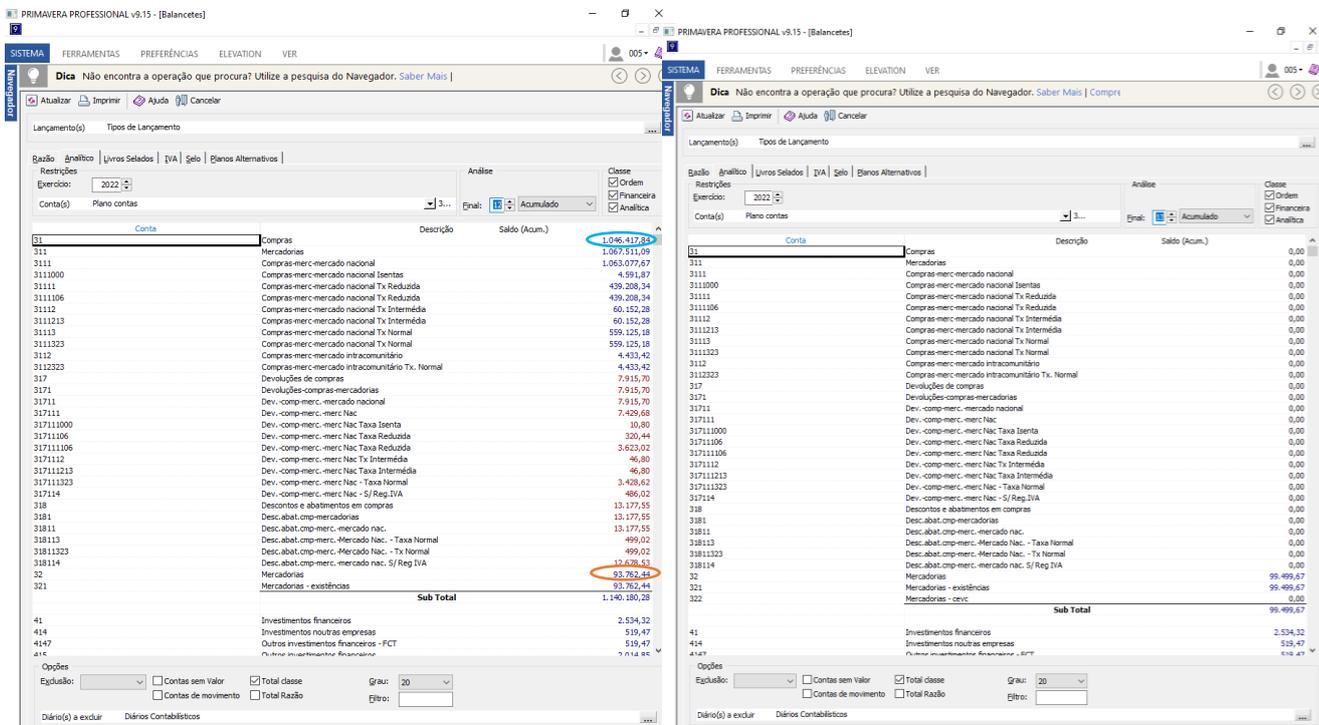


Figura 28 - Balancete antes e depois do apuramento do CMVMC

4.5.5. Apuramento de resultados

Posteriormente à análise das contas do balancete no mês 12, do lançamento das depreciações/amortizações e dos acréscimos, bem como do apuramento do CMVMC no mês 13, estamos em condições de apurar o Resultado Antes de Impostos. Este apuramento é realizado no mês 14, onde os saldos da classe 6 – “Gastos” e classe 7 – “Rendimentos” são transferidos para a conta 811 – Resultado Antes de Impostos”, ficando estas contas saldadas. Este valor é considerado na Modelo 22, para o cálculo do IRC, tal como referido anteriormente, sendo o imposto estimado contabilizado na conta 812 – Imposto sobre o rendimento do período. Por fim, os saldos das contas 811 – Resultados antes de impostos e 812 - Imposto sobre o rendimento do período são transferidos para a conta 818 – Resultado Líquido.

De seguida, apresenta-se uma representação de todos estes movimentos, sendo que a empresa em questão apresentou um resultado líquido do período positivo e um valor a pagar de IRC. De salientar que os pagamentos por conta realizados durante o ano de 2022 foram deduzidos ao imposto a pagar de IRC.

The screenshot displays the 'Apuramento Imposto' process. On the left, a list of journal entries is shown for December 2022, including entries for 'Outros Custos Dif.', 'Amortizações', 'CECV Matéria Prima', 'CMCV Matérias Primas', 'Custos Dif.c./Pessoal', and 'Apuramento Imposto'. The main window shows a T-account for account 811 with a debit of 35,058.35 and a credit of 9,459.00. Below this, a summary table shows the balance for account 811 as 242,305.51. The bottom summary table shows the overall balance for account 811 as 242,305.51 and for account 812 as 35,058.35.

Conta	Débito	Crédito
811	35,058.35	9,459.00
2416		25,599.35

Conta	Débito	Crédito
811		242,305.51
812	35,058.35	
818	207,247.16	

Figura 30 - Apuramento Imposto - Imposto estimado para o período – Mês 13 / Resultados antes de Impostos – Mês 14

The screenshot displays the 'Resultados Líquidos' for January 2023. The main window shows a T-account for account 811 with a debit of 242,305.51 and a credit of 35,058.35. Below this, a summary table shows the balance for account 811 as 242,305.51 and for account 812 as 207,247.16.

Conta	Débito	Crédito
811	242,305.51	35,058.35
812		207,247.16

Figura 30 - Resultados Líquidos - Mês 15

07 APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	207.247,16
Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos não correntes, não depreciáveis/não amortizáveis [art.º 22.º n.º 1, al. b) a al. d)]	702	0,00
Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)	703	0,00
Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	0,00
Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)	705	0,00
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	706	0,00
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	707	0,00
SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	708	207.247,16
Materia coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	709	0,00
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	0,00
Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	711	0,00
Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: gastos de juros (art.º 18.º, n.º 5)	782	0,00
Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empenhamentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	712	0,00
Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	713	0,00
Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	714	0,00
Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	715	0,00
Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (ex-art.º 23.º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)	717	0,00
Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	721	0,00
IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]	724	35.058,35
Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	725	0,00
Despesas não documentadas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. b)]	716	0,00
Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	731	3.577,59
Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficialmente [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	726	0,00

10 CÁLCULO DO IMPOSTO		
Imposto à taxa normal [art.º 87.º, n.º 2, 1.ºs € 25.000,00 de matéria coletável das PME] (c. 311 do q.09 da m22 ou c. 42 do anexo E) x 17%	347-A	4.250,00
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 1) (c. 311 do q.09 da m22 ou c. 42 do anexo E) x 21%	347-B	46.385,45
Imposto a outras taxas	348	0,00
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	350	0,00
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	370	0,00
COLETA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)	351	50.635,45
Derrama estadual (art.º 87.º-A)	373	0,00
COLETA TOTAL (351 + 373)	378	50.635,45
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art.º 91.º)	353	0,00
Dupla tributação económica internacional (art.º 91.º-A)	375	0,00
Benefícios fiscais	355	20.000,00
Adicional ao Imposto Municipal sobre imóveis (art.º 135.º-J do CIMI)	470	0,00
Pagamento especial por conta (art.º 93.º)	356	0,00
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 375 + 355 + 356 + 470) ≤ 378	357	20.000,00
TOTAL DO IRC LIQUIDADO (378 - 357) ≥ 0	358	30.635,45
Resultado da liquidação (art.º 92.º)	371	0,00
Retenções na fonte	359	0,00
Pagamentos por conta (art.º 105.º)	360	9.459,00
Pagamentos adicionais por conta (art.º 105.º-A)	374	0,00
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) > 0	361	21.176,45
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) < 0	362	0,00
IRC de períodos anteriores	363	0,00
Reposição de benefícios fiscais	372	0,00
Derrama municipal	364	3.688,25
Dupla tributação jurídica internacional (art.º 91.º) - Países com CDI e quando DTJI ≥ 378	379	0,00
Tributações autónomas	365	734,65
Juros compensatórios	366	0,00
Juros de mora	369	0,00
TOTAL A PAGAR [361 ou (- 362) + 363 + 372 + 364 - 379 + 365 + 366 + 369] > 0	367	25.599,35
TOTAL A RECUPERAR [(- 362) + 363 + 372 + 364 - 379 + 365 + 366 + 369] < 0	368	0,00

Figura 31 - Modelo 22 - RLP e Total a pagar

4.5.6. Demonstrações financeiras

Depois de todas as operações de fim de exercício estarem finalizadas, segue-se para a elaboração das Demonstrações Financeiras. Tal como expresso na Estrutura Concetual do SNC (§12), as demonstrações financeiras são preparadas com o propósito de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade, de forma que seja útil para a tomada de decisão económica por parte dos utentes

(investidores atuais e potenciais, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, Governo e seus departamentos e o público).

Segundo o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, com redação através do decreto-lei n.º 98/2015, de 2 de junho, um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

- a) Balanço;
- b) Demonstração dos Resultados por Naturezas;
- c) Demonstração das Alterações no Capital Próprio;
- d) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- e) Anexo.

De salientar que as pequenas entidades são dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no Capital Próprio e a demonstração dos Fluxos de Caixa.

Na Ordem Crescente, uma das tarefas que realizei foi preparar as demonstrações financeiras das empresas-cliente, nomeadamente o balanço e a demonstração de resultados por naturezas. Para isso, as demonstrações financeiras foram geradas pelo programa da contabilidade e descarregadas em formato Excel, para serem analisadas, alteradas quando necessário (por exemplo, ao nível da distinção de ativos/passivos correntes e não corrente) e colocadas no modelo exigido pela Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho. Posteriormente, estas demonstrações são conferidas e validadas pelos Contabilistas Certificados, para que possam ser assinadas por estes e pelo(s) gerente(s) das empresas-cliente, aquando da aprovação de contas em Assembleia.

De salientar que, aquando da preparação das demonstrações financeiras, as atas de reunião em Assembleia Geral das empresas para aprovação de contas relativas ao exercício de 2022, também foram transcritas. Após estas serem aprovadas e assinadas, preparou-se a Informação Empresarial Simplificada, tal como apresentado de seguida.

4.5.7. Informação Empresarial Simplificada (IES)

A Informação Empresarial Simplificada consiste na prestação de informação de natureza fiscal, contabilística e estatística através de uma declaração única enviada nos termos e com os anexos mencionados no respetivo modelo. A declaração deve ser enviada por transmissão eletrónica de dados, até ao dia 15 de julho, independentemente de ser dia útil ou não (Artigo 121.º, n.º1 e 2, CIRC).

Com base no Decreto-Lei n.º 8/2007, no artigo 2.º, n.º1, a IES compreende com as seguintes obrigações legais: Entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal

(Artigo 113º, nº1, CIRS e Artigo 117º, nº1, CIRS); Registo da prestação de contas; Prestação da informação de natureza estatística ao Instituto nacional de Estatística (INE); Prestação de informação relativa a dados contabilísticos anuais para fins estatísticos ao Banco de Portugal; Prestação de informação de natureza estatística à Direção-Geral das Atividades económicas (DGAE); Confirmação da informação sobre o beneficiário efetivo.

Na Ordem Crescente, foi-me permitida o preenchimento da declaração da IES de determinadas empresas. Para o seu preenchimento, seguimos os seguintes passos:

1º passo: gerar e exportar o ficheiro do Primavera *Fiscal Reporting*, mencionando os anexos necessários a cada empresa em específico. Os anexos são preenchidos com dados da contabilidade.

2º passo: abrir o ficheiro da IES pré-preenchido no programa descarregado do Portal das Finanças, em modo *offline*, e validar e corrigir os erros que surgem, com base na informação da contabilidade, por exemplo, as demonstrações financeiras e balancetes.

3º passo: o Contabilista Certificado valida os campos do ficheiro da IES, e envia através

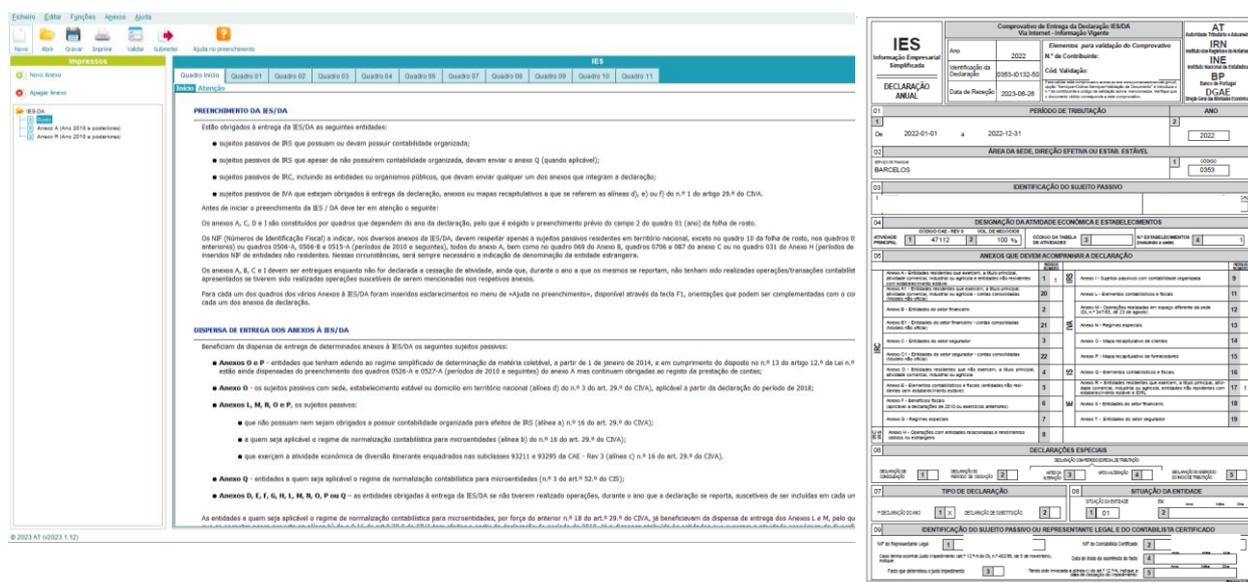


Figura 32 - Preenchimento da IES no programa offline/Comprovativo de entrega

4.5.8. Dossier Fiscal

Segundo o artigo 129.º do CIRS e artigo 130.º do CIRC, os sujeitos passivos estão obrigados a constituir e manter um processo de documentação fiscal - *Dossier Fiscal*, que deve incluir os elementos definidos pela Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de fevereiro:

- Relatório de Gestão, parecer do conselho fiscal e documento de certificação legal de contas quando legalmente exigidos;

- Lista e documentos comprovativos dos créditos incobráveis;
- Mapa, de modelo oficial: de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários; das mais-valias e menos-valias; das depreciações e amortizações; das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de diploma legal;
- Mapa: do apuramento do lucro tributável; controlo de prejuízos; controlo das correções fiscais;
- Entre outros documentos.

Na Ordem Crescente, existe o *Dossier* Fiscal em arquivo digital e físico, com um índice respetivo. Ambos os *dossiers* são preparados ao longo das operações que se vão realizando, tanto pelos auxiliares de contabilidade como pelos Contabilistas Certificados. Para além dos documentos referidos anteriormente, também são arquivados documentos importantes para justificar as demonstrações financeiras à data de 31 de dezembro, como por exemplo: comprovativo de entrega das declarações de carácter obrigatório (ex.: declarações periódicas do IVA; Modelo 10; Modelo 22; Modelo 3; IES; DMR; entre outras); comprovativos de pagamento à Segurança Social e Autoridade Tributária pelas empresas; notificações da AT e SS; planos prestacionais de pagamento do IVA e/ou dívidas existentes; balancetes com data de 31 de dezembro, antes e depois do apuramento de resultados; demonstrações financeiras assinadas pelo Contabilista Certificado e empresa- cliente; ata de aprovação de contas assinada; entre outras.

4.5.8.1. Relatório de Gestão

Tal como indicado anteriormente, o Relatório de Gestão deve ser integrado no *Dossier* Fiscal da empresa, e deve conter uma exposição fiel e clara sobre a evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade, bem como a descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se defronta (Artigo 66.º, n.º1, Código das Sociedades Comerciais). No artigo 6.º do mesmo código, ficam dispensadas da obrigação de elaborar o relatório de gestão, as micro entidades, tal como definidas na lei.

Aquando da elaboração da IES, também me foi dada a possibilidade de desenvolver os Relatórios de Gestão de determinadas empresas, nomeadamente das pequenas empresas, com o desenvolvimento de um relatório mais pormenorizado, com o preenchimento dos respetivos quadros e anexos, através do auxiliar da folha de Excel criada para este propósito. Nas restantes empresas (micro entidades e empresas em nome individual com contabilidade organizada), foi elaborado um relatório de gestão resumido, com as informações principais, como: valor das

vendas e prestações de serviço e gastos anual; proposta da distribuição de resultados; valor dos investimentos em ativos; valor em caixa; entre outros.

4.6. Resolução de questões com o recurso a contactos a entidades responsáveis

Durante o estágio de seis meses, observei que no decorrer da atividade de Contabilista, é se confrontado, diariamente, com diversos problemas que surgem com a organização e com as empresas-cliente, sendo por vezes necessário pedir esclarecimentos junto das entidades responsáveis por cada matéria em questão. Neste âmbito, pude acompanhar pedidos de esclarecimentos realizados pelos Contabilistas Certificados, através do Portal das Finanças no espaço e-balcão e via telefónica. Como estagiária, foi-me indicado como tarefa contactar o Centro de Emprego de Barcelos com o intuito de esclarecer algumas dúvidas em relação a apoios divulgados pelo IEFP, nomeadamente em relação aos Estágios ATIVAR.PT e Criação do Próprio Emprego, como o propósito da Ordem Crescente acompanhar e aconselhar os clientes de forma adequada.

4.7. Preparação de pareceres de relatórios de consultoria e análises

No decorrer do estágio curricular, foi-me proposto pela Ordem Crescente o desenvolvimento de alguns pareceres, de forma a acompanhar e auxiliar os clientes, como apresentado de seguida:

4.7.1. Constituição de Empresas e Tributação em Portugal: O Caso Específico de Uma Empresa Brasileira

Neste parecer, o objetivo foi desenvolver de forma sucinta a informação solicitada pela empresa brasileira, cujo seu objetivo era estabelecer-se em Portugal. Neste documento foi apresentada: as formalidades na Constituição de uma empresa em Portugal (formas de constituir uma empresa; passos para a Constituição de uma Sociedade Comercial; tipos de sociedade comercial/Natureza Jurídica da empresa; principais formas de sociedade; principais documentos; custos de abrir uma empresa); os impostos a que as Empresas estão sujeitas em Portugal (IRC; IVA; TSU; IMT; IUC; IRS; IMI, ente outros); as obrigações Declarativas e de Pagamento; breve explicação da possibilidade de criar uma Filial/Sucursal ou Estabelecimento Estável em Portugal; identificação dos principais documentos para importar do Brasil para Portugal.

4.7.2. Resumo sobre modalidades de Residência em Portugal para um cidadão estrangeiro

Nesta situação, desenvolvi de forma sucinta um resumo das diferentes modalidades de Residência em Portugal, para um cidadão estrangeiro, que pretende viver em Portugal e desenvolver a sua própria atividade. Em concreto, referi as seguintes medidas:

- **Estatuto de Residente Não Habitual (RNH):** Regime fiscal especial que oferece redução de imposto das pessoas singulares (IRS) a novos residentes estrangeiros, ou cidadãos portugueses que tenham estado emigrados mais de 5 anos, sobre rendimentos provenientes de trabalho qualificado, passivos e pensões.
- **Golden Visa Portugal:** O Golden Visa, oficialmente chamado de Autorização de Residência para Atividade de Investimento (ARI), é uma modalidade de visto de residência em Portugal. Essa categoria de visto concede uma autorização de residência para estrangeiros que comprovem a realização de determinados tipos de investimento em Portugal.
- **Visto D7 Portugal:** O Visto D7 Portugal permite aos cidadãos de países terceiros obterem a residência em Portugal.
- **Visto D2:** O Visto D2 Portugal (também conhecido como Visto de Empreendedor Imigrante em Portugal) é um tipo de visto voltado a cidadãos não pertencentes à União Europeia. Ou seja, estrangeiros cuja intenção é abrirem um negócio no país, estimulando a economia local.

4.7.3. Análise financeira a uma empresa cliente

No mês de dezembro foi me solicitado pela Ordem Crescente um relatório de análise financeira a uma empresa, de janeiro a outubro de 2022. Este incidiu em diversos tópicos, sempre acompanhado com o comparativo com o ano anterior: vendas mensais; mapa da margem bruta mensal; mapa de gastos com fornecimentos e serviços externos; demonstração de resultado mensal com a identificação dos resultados; situação financeira através do balanço mensal; painel com indicadores e enquadramento no setor; projeção de resultados para os restantes meses; entre outros.

4.7.4. Análise ao Enquadramento de clientes realizado em janeiro

Em janeiro de 2023, indicaram-me como tarefa analisar e enquadrar algumas empresas-cliente em regime de IVA, para verificar se houve alguma alteração, para que caço aconteça, faça-

se o pedido de alteração através da entrega da declaração de alterações. Os artigos que incide foi os seguintes:

- **Artigo 41.º do CIVA:** os sujeitos passivos com o volume de negócios igual ou superior a 650.000 euros no ano civil anterior, ficam em regime de IVA mensal; sendo inferior a 650.000 euros, o regime de IVA aplicável é o trimestral.

- **Artigo 53.º do CIVA:** com o Orçamento de Estado para 2023, o limite do volume de negócios para os sujeitos passivos beneficiarem de isenção, passou de 12.500 euros para 13.500 euros, relativamente ao ano civil anterior (no caso 2022).

4.8. Conduta ética e deontológica associada à profissão

O Código de ética e deontologia é essencial para permitir a transmissão de uma imagem forte, responsável e confiável do Contabilista Certificado, apoiando as suas funções e guiando o próprio CC para uma conduta responsável. Assim, o CC deve guiar a sua conduta profissional pelo Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados e o Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, de forma a salvaguardar sempre as suas tomadas de decisão. O artigo 1º deste código, refere que os CC devem respeitar as normas legais e os princípios contabilísticos em vigor, adaptando a sua aplicação a cada situação em específico, pugnado pela verdade contabilística e fiscal, evitando qualquer situação que ponha em causa a independência e a dignidade do exercício da profissão. O artigo 3º do mesmo código apresenta os princípios que devem orientar o exercício da profissão do CC, como o princípio da: integridade; idoneidade; independência; responsabilidade; competência; confidencialidade; equidade; lealdade.

Durante o Estágio, foi-me inculcado estes princípios como a base para que a independência e a confidencialidade não fossem colocadas em questão em todos o processo contabilístico realizado.

4.9. Análise Crítica ao Estágio

A realização do estágio curricular ao nível do Mestrado de Contabilidade na empresa Ordem Crescente, contribui para a formação profissional e pessoal, permitindo o desenvolvimento de competências e conhecimentos na área da Contabilidade e Fiscalidade. Em concreto, esta experiência proporcionou a aplicação prática de conhecimentos adquiridos ao longo do percurso académico, salientando-se a aquisição e aprendizagem de novas competências, que não são, muitas vezes, passíveis de adquirir em contexto de sala de aula. A título de exemplo, destaca-se os conhecimentos adquiridos ao nível do manuseamento com os *softwares* de contabilidade, site das Finanças e Segurança Social. Além disso, permitiu-me compreender o funcionamento de um gabinete de contabilidade e consultoria, assim como a importância da profissão de auxiliar de contabilidade e do Contabilista Certificado.

Ao longo das tarefas que me foram indicando, nomeadamente no início do estágio, tive algumas dúvidas na forma como era realizado alguns procedimentos contabilístico e senti algumas dificuldades em acompanhar o ritmo de trabalho e o elevado grau de responsabilidade. No entanto, esta situação foi melhorando dia após dia, dado o apoio excecional que a equipa de profissionais e o orientador de estágio da Ordem Crescente apresentou, dado que me auxiliaram a ultrapassar as dificuldades que me iam surgindo, contribuindo para o desenvolvimento da minha aprendizagem e para que o trabalho fosse cumprido com sucesso.

De salientar que, a realização do estágio entre o dia 21 de novembro de 2022 e o dia 21 de maio de 2023 foi um período bastante benéfico para a aquisição de competências, dado que me proporcionou o acompanhamento na maioria das tarefas que ocorrem ao nível da contabilidade de cada empresa, como: o desenvolvimento da Modelo 22 e 3; o encerramento de contas; a preparação das demonstrações financeiras e da IES; entre outros.

No decorrer desta experiência, consegui observar que o Contabilista Certificado realiza tarefas extra contabilísticas que estão para além das suas obrigações, como a submissão de candidaturas para apoios e incentivos ao nível do emprego, através da plataforma IEF online. Neste âmbito, também tive a possibilidade de conhecer e adquirir novas competências.

Em suma, dada a reflexão realizada, considero que o estágio curricular, assim como a entidade acolhedora, permitiu um desenvolvimento crucial no meu percurso académico e profissional, dado que me deram a oportunidade de desenvolver as diversas atividades relacionadas com a contabilidade e fora da contabilidade.

Capítulo 5 – Conclusões

5.1. Principais conclusões

Casos de escândalos financeiros envolvendo a profissão de contabilista são motivo de grande preocupação não só para a profissão, mas para a sociedade como um todo. A pressão e os conflitos de interesse que são gerados no âmbito da profissão, contribui para a presença de emoções que podem influenciar a sua toma de decisão. Estudos anteriores sugerem que as emoções podem moldar as avaliações éticas e as escolhas feitas pelos indivíduos, em ambiente corporativo.

O objetivo deste estudo foi o de analisar como as emoções podem afetar o julgamento moral e a intenção de denúncia dos Contabilistas Certificados, em situações de comportamento de *earnings management*. Por outras palavras, investigar se as emoções de alívio, satisfação e arrependimento afetam a avaliação de situações contabilísticas que envolvem manipulação de resultados e a denúncia dessas ações potencialmente antiéticas. Para isso, foi pedido aos Contabilistas Certificados, através de um inquérito por questionário, que avaliassem várias situações, utilizando o Modelo de quatro componentes de Rest (1986) para a tomada de decisão e comportamento ético e os últimos quatro níveis de *earnings management* que formam um *continuum*, sugeridos por Stice & Stice (2006).

O estudo indica que a maioria dos Contabilistas Certificados denunciaria a solicitação feita pelo gestor à medida que a aumenta o nível de *earnings management* de Stice e Stice (2006). As variáveis alívio e satisfação aumentam, à medida que aumenta o nível de manipulação de resultados, exceto no que concerne à emoção arrependimento, que se mantém constante com uma média na resposta – “Discordo pouco”. Além disso, observa-se que o tipo de *earnings management* influencia a importância percebida das emoções no processo de tomada de decisão ética, em denunciar ou não denunciar a ação, dada que as médias de cada uma das variáveis são estatisticamente diferentes entre os cenários. Por fim, o estudo fornece evidências de que o julgamento moral e a intenção para denunciar determinadas ações antiéticas proporciona alívio e satisfação, sendo que para a emoção arrependimento não foram encontradas evidências de que exista arrependimento ao julgar e intencionar denunciar ações antiéticas.

Em suma, de modo a responder aos objetivos do presente estudo, as emoções de alívio e satisfação têm efeito no julgamento moral e na intenção de denúncia de comportamentos antiéticos, mas a emoção arrependimento não apresenta evidências de afetar a tomada de decisão.

5.2. Contribuições, Limitações e perspectivas futuras de investigação

Tendo em consideração a temática em estudo, os objetivos e as questões de investigação, o estudo contribui para a literatura ao explorar os efeitos de três emoções (alívio, satisfação e arrependimento) face a situações de *earnings management* nos quatro níveis do modelo de Stice e Stice (2006) que formam um *continuum*. Além disso, contribui-se para a investigação desenvolvida no contexto português, ao compreender as implicações práticas que as emoções têm nos Contabilistas Certificados portugueses. Os resultados ajudam a evidenciar a necessidade de capacitar, educar e preparar os indivíduos ao longo da vida de estudante de contabilidade e na vida de contabilista certificado, para determinadas situações potencialmente antiéticas, de modo a controlar as emoções que surgem na tomada de decisão ética.

No entanto, como em qualquer investigação, várias limitações são observadas. Primeiro, embora a tentativa de diminuir a presença do viés da resposta de desejabilidade social, é possível que os dados recolhidos tenham sido influenciados, dado que foi realizado através de avaliações autorrelatadas de situações éticas, podendo-se observar uma tendência de resposta favorável às normas e convenções sociais. Uma outra limitação do estudo é a dimensão da amostra. Apesar de abranger aleatoriamente os contabilistas certificados portugueses, esperava-se um maior número de respostas, para uma maior robustez dos dados. Por fim, constata-se que a opção de restringir a segunda parte do questionário a contabilistas certificados que já exerceram a atividade e que exercem a atividade profissional, pode ter sido uma limitação ao número de respostas, diminuindo a amostra na análise das questões colocadas na segunda parte do questionário, onde se aborda os diferentes cenários de manipulação de resultados.

Deste modo, pesquisas futuras podem tentar aumentar o tamanho da amostra, considerar diferentes cenários que podem impactar avaliações éticas, simplificar a redação das situações potencialmente antiéticas para uma melhor compreensão por parte dos inquiridos, avaliar diferentes emoções das consideradas neste estudo e adicionar fatores adicionais que podem afetar o julgamento e a intenção de denunciar ações antiéticas.

Apêndice I – Questionário

O efeito das emoções no julgamento moral e na intenção dos Contabilistas Certificados

O presente inquérito tem como objetivo recolher informação para a realização da dissertação de Mestrado em Contabilidade, da Universidade do Minho. Pretende-se analisar o efeito das emoções no julgamento moral e na intenção dos Contabilistas Certificados perante cenários de manipulação de resultados.

Desta forma, venho pedir a sua colaboração no preenchimento deste questionário, com uma duração estimada de cerca de 7 minutos. Os dados fornecidos são absolutamente confidenciais e anónimos e serão exclusivamente analisados para fins académicos. Assim, peço que seja o mais espontâneo e sincero nas suas respostas.

Agradeço, desde já, a sua colaboração, que é de extrema importância para o sucesso desta investigação!

Qualquer questão, não hesite em contactar: pg46181@uminho.pt

Andreia Lopes

Parte I - Secção das características do inquirido

1. Idade: (apenas dígitos)

Idade ____ anos

2. Género

- Feminino
- Masculino
- Prefiro não responder

3. Habilitações académicas

- 12º ano ou equivalente
- Licenciatura/Bacharelato
- Mestrado
- Doutoramento

4. Modo de exercício da atividade

- Desenvolve a atividade em exclusividade
- Desenvolve a atividade p/ conta própria como profissional independente
- Sócio, administrador ou gerente de Sociedade Comercial (Gabinete de Contabilidade)
- Desenvolve a atividade por conta de outrem num Gabinete de Contabilidade ou similar
- Desenvolve a atividade por conta de outrem numa empresa (nesta opção não considerar sociedades de contabilidade)
- Funcionário público a exercer atividade de CC na Administração Central, Regional ou Local

5. Exerce ou já exerceu a profissão de contabilista certificado?

- Sim
- Não

Para os contabilistas certificados que não exercem ou nunca exerceram a profissão, o questionário termina aqui.

6. N° de anos de experiência na área de contabilidade (apenas dígitos)

_____ anos

Parte II – O efeito das emoções no julgamento e intenção moral

Por favor, nesta secção indique o quanto concorda ou discorda, assinalando uma resposta para cada uma das seguintes afirmações, utilizando a escala apresentada (1 - Discordo Totalmente; 7 - Concordo Totalmente).

Nota: Quando nas seguintes afirmações se apresenta a expressão “denunciar o pedido feito pelo *controller/gestor*”, significa denunciar através do canal de denúncia interno da empresa, ou não existindo, através de canal de denúncia externo ou divulgar publicamente (Lei n.º 93/2021, de 20 de dezembro, que transpõe a “Diretiva de *whistleblowing*” - Diretiva (UE) 2019/1937).

1º Cenário

O contabilista da empresa XYZ, S.A., empresa de capital aberto, cotada na Euronext, preparou o mapa anual de obsolescência estimada do inventário e enviou o mesmo ao *controller/gestor* para sua aprovação. O *controller/gestor* solicitou que o contabilista reduzisse a estimativa apresentada. Tal redução levaria a um aumento de 2% do resultado líquido, o que permitiria a esta empresa atingir as metas financeiras esperadas.

A alteração foi divulgada e justificada no anexo às demonstrações financeiras. O contabilista concordou em fazer a alteração.

2º Cenário

O contabilista da empresa XYZ, S.A., empresa de capital aberto, cotada na Euronext, preparou um mapa para calcular a depreciação do equipamento de produção, que enviou ao *controller/gestor* para aprovação. O *controller/gestor* pediu que o contabilista alterasse o método de depreciação e aumentasse a vida útil do equipamento de produção, sem fornecer qualquer justificação adicional ou divulgação desta alteração nas demonstrações financeiras.

A alteração solicitada promoveria o aumento de 3% do resultado líquido da empresa. O contabilista concordou em fazer a alteração.

3º Cenário

O contabilista da empresa XYZ, S.A., empresa de capital aberto, cotada na Euronext, preparou as demonstrações financeiras provisórias para o quarto trimestre e enviou as mesmas ao *controller/gestor* para aprovação. Após análise, o administrador solicitou ao contabilista que capitalizasse as despesas de manutenção (de rotina) do equipamento de produção. No passado, estes custos eram contabilizados como gastos incorridos no período.

A alteração contribuía para um aumento de 4% do resultado líquido desta empresa. O contabilista concordou em fazer a alteração.

4º Cenário

O contabilista da empresa XYZ, S.A., empresa de capital aberto, cotada na Euronext preparou as demonstrações financeiras provisórias para o quarto trimestre e enviou as mesmas ao *controller/gestor* para aprovação. Após revisão, o *controller/gestor* pediu ao contabilista para ignorar todas as devoluções de clientes recebidas durante a última semana do quarto trimestre, para aumentar o resultado líquido em 5%.

O contabilista concordou fazer a alteração nas demonstrações financeiras e registar essas transações no primeiro trimestre do ano seguinte.

	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
(JM -CC) O contabilista neste cenário deve denunciar o pedido feito pelo <i>controller/gestor</i> .		1	2	3	4	5	6	7	
(JM - Eu) Eu, como contabilista, devo denunciar o pedido feito pelo <i>controller/gestor</i> .		1	2	3	4	5	6	7	
(IM - CC) A maioria dos contabilistas iria denunciar o pedido feito pelo <i>controller/gestor</i> .		1	2	3	4	5	6	7	
(IM - Eu) Eu, como contabilista, iria denunciar o pedido feito pelo <i>controller/gestor</i> .		1	2	3	4	5	6	7	
(AL) A maioria dos contabilistas iria sentir-se aliviado se denunciasse esta ação.		1	2	3	4	5	6	7	
(S) A maioria dos contabilistas iria sentir-se satisfeito se denunciasse essa ação.		1	2	3	4	5	6	7	
(AR) A maioria dos contabilistas iria sentir-se arrependido se denunciasse essa ação.		1	2	3	4	5	6	7	

Varáveis dependentes:

Julgamento Moral para denunciar (JM – CC e Eu); Intenção de denunciar (IM – CC e Eu)

Foram colocadas duas questões, uma na primeira pessoa e outra na terceira pessoa, para controlo do *Social Desirability Response Bias*.

Variáveis independentes:

Aliviado por denunciar (AL); Satisfeito por denunciar (S); Arrependido por denunciar (AR)

Apêndice II – Divulgação do questionário

- Resposta da OCC à divulgação do questionário no site e na rede social.



Resumo

Registo de Saída SE20230728/060038

Assunto FW: Pedido de colaboração na divulgação de um questionário de Dissertação de Mestrado na Universidade do Minho

Email pg46181@alunos.uminho.pt

Data de envio 2023-07-28 15:40:05.0

Percurso

Data / Hora	Departamento	Acção
2023-07-27 09:21	Expediente e Correio	
2023-07-27 09:30	A Bastonária	
2023-07-27 10:04	Assessoria Área Jurídica	
2023-07-27 10:12	Assessoria Área Jurídica	
2023-07-28 10:23	Assessoria Área Jurídica	
2023-07-28 11:23	A Bastonária	
2023-07-28 11:27	Comunic. e Imagem	Resposta
2023-07-28 15:04	A Bastonária	Aprovação
2023-07-28 15:34	Andreia Pereira Lopes	

Pergunta 2023-07-27 09:21

Mensagem via entrada de correspondência

Resposta 2023-07-28 15:04

Exma. Senhora Andreia Lopes

Antes de mais agradeço a sua mensagem e aproveito para informar que o inquérito que nos remeteu já se encontra divulgado no nosso site e na rede social
Facebook: <https://portal.occ.pt/pt-pt/noticias/inquerito-o-efeito-das-emocoes-no-julgamento-moral-e-na-intencao-dos-cc>

Desejo-lhe as maiores felicidades para a investigação e ficamos disponíveis para qualquer esclarecimento adicional que entenda pertinente.

Melhores cumprimentos

- Divulgação nas redes sociais



É CU TENS UM AMIGO CONTABILISTA CERTIFICADO?

No âmbito da dissertação de Mestrado, peço a sua colaboração no preenchimento de um questionário, o qual pretende analisar o efeito das emoções no julgamento moral e na intenção dos Contabilistas Certificados perante cenários de manipulação de resultados.

Os dados fornecidos são absolutamente confidenciais e anónimos, sendo utilizados para fins meramente académicos.

Agradeço a sua colaboração e a sua partilha com os seus contactos!

O efeito das emoções no julgamento moral e na intenção dos Contabilistas Certificados



Apêndice III – Tabelas de análise estatística do questionário

Gênero		
	Frequência	Percentagem
Feminino	127	83%
Masculino	26	17%
Total	153	100%

Tabela 10 - Gênero

Habilitações académicas		
	Frequência	Percentagem
12ºano ou equivalente	15	9,8%
Licenciatura/Bacharelato	114	74,5%
Mestrado	24	15,7%
Total	153	100%

Tabela 9 - Habilitações académicas

Idade		
N	Válido	153
	Ausência	0
Média		41,59
Mínimo		21
Máximo		71

Escalão Idade			
		Frequência	Percentagem
Válido	de 20 a 25 anos	14	9,2%
	de 26 a 35 anos	35	22,9%
	de 36 a 45 anos	47	30,7%
	de 46 a 55 anos	43	28,1%
	de 56 a 65 anos	11	7,2%
	de 66 a 75 anos	3	2,0%
	Total		153

Tabela 11 – Idade/Escalão de Idade

Exerce ou já exerceu a profissão de contabilista certificado?		
	Frequência	Percentagem
Não	58	37,9%
Sim	95	62,1%
Total	153	100%

Tabela 13 - Exerce ou já exerceu a profissão de contabilista certificado?

Nº de anos de experiência na área da contabilidade		
N	Válido	95
	Ausência	58
Média		20,01
Mínimo		1
Máximo		47

Tabela 12 - Nº de anos de experiência na área da contabilidade

Modo de exercício da atividade de CC		
	Frequência	Porcentagem
Desenvolve a atividade em exclusividade;	3	2,0%
Desenvolve a atividade em exclusividade; Desenvolve a atividade p/ conta própria como profissional independente ;	1	0,7%
Desenvolve a atividade em exclusividade; Desenvolve a atividade por conta de outrem num Gabinete de Contabilidade ou similar;	5	3,3%
Desenvolve a atividade em exclusividade; Desenvolve a atividade por conta de outrem numa empresa (nesta opção não considerar sociedades de contabilidade);	1	0,7%
Desenvolve a atividade em exclusividade; Sócio, administrador ou gerente de Sociedade Comercial (Gabinete de Contabilidade);	2	1,3%
Desenvolve a atividade p/ conta própria como profissional independente;	11	7,2%
Desenvolve a atividade p/ conta própria como profissional independente; Desenvolve a atividade por conta de outrem num Gabinete de Contabilidade ou similar;	2	1,3%
Desenvolve a atividade p/ conta própria como profissional independente ; Desenvolve a atividade por conta de outrem numa empresa (nesta opção não considerar sociedades de contabilidade);	4	2,6%
Desenvolve a atividade p/ conta própria como profissional independente ; Sócio, administrador ou gerente de Sociedade Comercial (Gabinete de Contabilidade);	2	1,3%
Desenvolve a atividade por conta de outrem num Gabinete de Contabilidade ou similar;	53	34,6%
Desenvolve a atividade por conta de outrem num Gabinete de Contabilidade ou similar; Desenvolve a atividade em exclusividade;	1	0,7%
Desenvolve a atividade por conta de outrem num Gabinete de Contabilidade ou similar; Desenvolve a atividade por conta de outrem numa empresa (nesta opção não considerar sociedades de contabilidade);	2	1,3%
Desenvolve a atividade por conta de outrem num Gabinete de Contabilidade ou similar; Sócio, administrador ou gerente de Sociedade Comercial (Gabinete de Contabilidade);	1	0,7%
Desenvolve a atividade por conta de outrem numa empresa (nesta opção não considerar sociedades de contabilidade);	26	17,0%
Desenvolve a atividade por conta de outrem numa empresa (nesta opção não considerar sociedades de contabilidade); Desenvolve a atividade p/ conta própria como profissional independente ;	2	1,3%
Funcionário público a exercer atividade de CC na Administração Central, Regional ou Local;	2	1,3%
Funcionário público a exercer atividade de CC na Administração Central, Regional ou Local; Desenvolve a atividade p/ conta própria como profissional independente;	1	0,7%
Sócio, administrador ou gerente de Sociedade Comercial (Gabinete de Contabilidade);	30	19,6%
Sócio, administrador ou gerente de Sociedade Comercial (Gabinete de Contabilidade); Desenvolve a atividade em exclusividade;	2	1,3%
Sócio, administrador ou gerente de Sociedade Comercial (Gabinete de Contabilidade); Desenvolve a atividade p/ conta própria como profissional independente ;	1	0,7%
Sócio, administrador ou gerente de Sociedade Comercial (Gabinete de Contabilidade); Desenvolve a atividade por conta de outrem numa empresa (nesta opção não considerar sociedades de contabilidade);	1	0,7%
Total	153	100%

Tabela 14 - Modo de exercício da atividade de CC

Referências Bibliográficas

- Abdolmohammadi, M. J., Fedorowicz, J., & Davis, O. (2009). Accountants' cognitive styles and ethical reasoning: A comparison across 15 years. *Journal of Accounting Education*, 27, 185–196.
- Andrade, V. L. (2021). A proteção do whistleblower e o impacto da sua consagração nas relações laborais no Ordenamento Jurídico Português: um estudo à luz da Diretiva: EU: 2019/1937 do Parlamento Europeu e do Conselho de 23 de outubro de 2019 (Doctoral dissertation).
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2022). Occupational Fraud 2022: A Report to the nations. Acedido em: <https://acfe-public.s3.us-west-2.amazonaws.com/2022+Report+to+the+Nations.pdf>
- Ballan, E. J. (2017). Protecting whistleblowing (and not just whistleblowers). *Mich. L. Rev.*, 116, 475.
- Ballan, E. J. (2017). Protecting whistleblowing (and not just whistleblowers). *Mich. L. Rev.*, 116, 475.
- Bather, A. and Kelly, M. (2006), "A dialectic analysis of the whistleblowing phenomenon", *Australian Accounting Review*, Vol. 16 No. 40, pp. 59-65.
- Clements, L. H., & Shawver, T. J. (2015). The effects of emotions on the moral judgments and intentions of accountants. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 7(1), 146-179.
- Clikeman, P. M. 2003. Where auditors fear to tread. *Internal Auditor*, Aug2003, 60(4), 75-79
- Damásio, A. R. (2009). *E o cérebro criou o homem*. São Paulo: Companhia das Letras.
- Duffield, G., & Grabosky, P. (2001). The psychology of fraud. *Trends & Issues in Crime and Criminal Justice* 199: 1-6.
- Ekman, P. (1999). Basic emotions. *Handbook of cognition and emotion*, 98(45-60), 16.
- Farlex (2023). The Free Dictionary. Regret. <https://www.thefreedictionary.com/regret>
- Farlex (2023). The Free Dictionary. Relief. <https://www.thefreedictionary.com/relief>
- Farlex (2023). The Free Dictionary. Whistleblowing. <https://legaldictionary.thefreedictionary.com/Whistleblowing>

FRANZBLAU, Abraham - A primer of statistics for non-statisticians. Oxford, England: Harcourt, Brace, (1958) Cap. 7

Fredin, A. (2012). The unexpected cost of staying silent. *Strategic Finance*, 93, (April), 53–59.

Fredin, A., Venkatesh, R., Riley, J., & Eldridge, S. W. (2019). “The Road Not Taken”: A Study of Moral Intensity, Whistleblowing, and Regret. *Ethics & Behavior*, 29(4), 320-340.

Fuller, L. R., & Shawver, T. J. (2020). Will cognitive style impact whistleblowing intentions? In *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting* (Vol. 23, pp. 47-62). Emerald Publishing Limited.

Gaudine, A., & Thorne, L. (2001). Emotion and ethical decision-making in organizations. *Journal of Business Ethics*, 31, 175-187.

GOMES, Júlio - “Um direito de alerta cívico do trabalhador subordinado? (ou a proteção laboral do whistleblower)”, in *Revista de Direito e Estudos Sociais*, 2014, n.º 1-4, ano LV, pp. 127-160;

Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. (2013). International Ethics Standards Board of Accountants. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2013-IESBA-Handbook.pdf>

Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13(4), 365–383

Johnson, T., & Fendrich, M. (2005). Modeling sources of self-report bias in a survey of drug use epidemiology. *Annals of epidemiology*, 15(5), 381-389.

Jones, T. M. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: an issue-contingent model. *Academy of Management Review*, 16(2), 366–395. Acedido em: <https://www.jstor.org/stable/258867>

Jung, C. G. (1971). *Psychological types*. Princeton, NJ: Princeton University Press

Klein, S. (2002). The head, the heart, and business virtues. *Journal of Business Ethics*, 39, 347-359.

McMahon, J. M. (2002). An analysis of the factor structure of the multidimensional ethics scale and a perceived moral intensity scale, and the effect of moral intensity on ethical judgment (Doctoral dissertation, Virginia Tech).

- Merchant, K. A. (1989). *Rewarding results: Motivating profit center managers*. Boston: Harvard Business School Press.
- Merchant, K. A., & Rockness, J. (1994). The ethics of managing earnings: An empirical investigation. *Journal of Accounting & Public Policy*, 13(1), 79–95.
- Miceli, M. P., & Near, J. P. (1984). The relationships among beliefs, organizational position, and whistle-blowing status: A discriminant analysis. *Academy of Management journal*, 27(4), 687-705.
- Montenegro, T. M., & Rodrigues, L. L. (2020). Determinants of the attitudes of Portuguese accounting students and professionals towards earnings management. *Journal of Academic Ethics*, 18(3), 301-332.
- Oliver, R.L. (1997) *Satisfaction: A Behavioral Perspective on the Consumer*. The McGraw-Hill Companies, Inc., New York.
- Online Etymology Dictionary (2023). Satisfaction. <https://www.etymonline.com/word/satisfaction>
- Ortony, A., Clore, G. L., & Collins, A. (1988). *The Cognitive Structure of Emotions*. NY: Cambridge University Press.
- Park, Y. S., Konge, L., & Artino, A. R. (2020). The positivism paradigm of research. *Academic Medicine*, 95(5), 690-694.
- Repenning, N., Löhlein, L., & Schäffer, U. (2022). Emotions in accounting: a review to bridge the paradigmatic divide. *European Accounting Review*, 31(1), 241-267.
- Rest, J. R. 1986. *Moral development: Advances in research and theory*. New York: Praeger.
- Rest, J.: 1983, 'Morality', in J. Flavell and E. Markman (eds.), *Manual of Child Psychology: Cognitive Development*, Vol. III (Wiley, New York), pp. 556–629.
- Rest, J.: 1994, 'Background Theory and Research', in J. Rest and D. Narvaez (eds.), *Moral Development in the Professions* (Erlbaum and Associates).
- Riahi-Belkaoui, A., & Picur, R. D. (2000). Understanding fraud in the accounting environment. *Managerial Finance* 26 (11): 33-41
- Roychowdhury, S. (2006). Earnings management through real activities manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, 42(3), 335–370.

Santalla-Banderali, Z., & Malavé, J. (2022). Individual and situational influences on the propensity for unethical behavior in responses to organizational scenarios. *Journal of Pacific Rim Psychology*, 16, 18344909221097467.

Sarikhani, M., & Ebrahimi, F. (2022). Whistleblowing by accountants: an integration of the fraud pentagon and the extended theory of planned behavior. *Meditari Accountancy Research*, 30(6), 1740-1763.

Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2012). *Research Methods for Business Students* (Fifth edit). Essex: Pearson Education Limited.

Shawver, T., & Clements, L. H. (2012). How do emotions affect ethical evaluations for accountants. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4(1), 20-38.

Simões, P. D. P. (2019). O whistleblowing em Portugal: será que pode ser praticado pelo auditor? *Audidores & Revisores*, 20-31.

Sousa, Á. (2019). Coeficiente de correlação de Pearson e coeficiente de correlação de Spearman: o que medem e em que situações devem ser utilizados? *Correio dos Açores*, 19-19.

Sousa, R. G., Vasconcelos, A. F., Antunes, G. A., & da Silva, J. D. G. (2013). Fraudes contábeis e whistleblowing: uma pesquisa empírica sobre a influência da percepção contábil do delatante. *Revista Universo Contábil*, 9(3), 128-142.

Stice, E. K., and J. D. Stice. 2006. *Financial Accounting Reporting & Analysis*. Thomson SouthWestern, Mason, OH.

Stonciuvienė, N., & Naujokaitienė, J. (2013). Formation Of The Ethics Of Professional Accountants From A Moral Standpoint: Analysis Of Decisive Factors And Their Influence. *European Scientific Journal*.

TOC- Online. (2016). *Manual de Contabilidade Assistida*. Ordem dos Contabilistas Certificados. Cloudware

Weffort, E. F. J., MILAN, J., & GONÇALVES, R. (2018). O Contador Amedrontado: Um Estudo sobre Fraude e Whistleblowing.

Yang, J., Ming, X., Wang, Z., & Adams, S. M. (2017). Are sex effects on ethical decision-making fake or real? A meta-analysis on the contaminating role of social desirability response bias. *Psychological Reports*, 120(1), 25-48.

Zeelenberg, M. (1999). Anticipated regret expected feedback and behavioral decision making. *Journal of behavioral decision making*, 12(2), 93-106.

Zerbe, W. J., & Paulhus, D. L. (1987). Socially desirable responding in organizational behavior: A reconception. *Academy of management review*, 12(2), 250-264.

Legislação

Código Deontológico dos Contabilistas Certificados

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Decreto-Lei N.º 158/2009, de 13 de julho (Aprova o SNC)

Diretiva (UE) 2019/1937 do Parlamento Europeu e do Conselho de 23 de outubro de 2019 relativa à proteção das pessoas que denunciam violações do direito da União

Lei n.º 93/2021, de 20 de dezembro

Lei n.º 93/2021, de 20 de dezembro - Regime Geral de Proteção de Denunciantes de Infrações

Portaria N.º 218/2015, de 23 de julho

Portaria N.º 220/2015, de 24 de julho

Regime do Iva nas Transações Intracomunitárias

Resolução do Parlamento Europeu, de 24 de outubro de 2017, sobre as medidas legítimas para proteger os denunciantes que agem no interesse público ao divulgarem informações confidenciais de empresas e organismos públicos (2016/2224(INI)). Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017IP0402&from=SL>