



**LISBOA
SCHOOL OF
ECONOMICS &
MANAGEMENT**

MESTRADO

**CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS**

TRABALHO FINAL DE MESTRADO

DISSERTAÇÃO

O RECONHECIMENTO DOS IMPOSTOS DIFERIDOS EM PORTUGAL

LILIANA LETRA GOMES

OUTUBRO - 2015



**LISBOA
SCHOOL OF
ECONOMICS &
MANAGEMENT**

**MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS**

**TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO**

**O RECONHECIMENTO DOS IMPOSTOS DIFERIDOS EM
PORTUGAL**

LILIANA LETRA GOMES

ORIENTAÇÃO:

PROFESSORA DOUTORA CRISTINA GAIO SILVA

OUTUBRO - 2015

Resumo

Perante a crescente globalização da economia mundial, o IASB e o FASB estão a unir esforços para convergirem as suas regras contabilísticas, sendo a contabilização dos impostos diferidos um aspeto chave nesta convergência. Dadas as diferenças entre a contabilidade, que tende a ser cada vez mais uniforme, e a fiscalidade, que difere de país para país, surgem os impostos diferidos. Assumindo a complexidade dos impostos diferidos, as opiniões sobre estes são muito díspares. Assim sendo, este trabalho tem como finalidade, através de um inquérito, analisar as opiniões dos Técnicos Oficiais de Contas sobre a contabilização dos impostos diferidos e verificar se existe evidência estatística de que alguma característica dos mesmos possa influenciar a sua opinião. Os resultados sugerem que 79,1% dos inquiridos concordam com a contabilização dos impostos diferidos. A baixa taxa de resposta ao inquérito e o elevado número de *missing values* constituiu a maior limitação do estudo.

Palavras-chave: IAS 12, NCRF25, Impostos diferidos

Abstract

With the increasing globalization of the world's economy, IASB and FASB are joining efforts to converge its accounting rules, where the deferred taxes accounting is a key aspect. Given the differences between accounting, which tends to be increasingly uniform, and taxation, that differs from country to country, the deferred taxes appear. Assumed the complexity of deferred taxes, opinions differ on this subject. Therefore, through a survey, this work aims to analyse the opinions of Certified Accountants on the accounting of deferred taxes and see if there is any statistical evidence that any of their characteristics can influence their opinion. The results suggest that 79.1% of the respondents agree with the accounting for deferred taxes. The low response rate to the survey and the high number of missing values were the major limitations of the study.

Keywords: IAS 12, NCRF25, Deferred taxes

Agradecimentos

À minha orientadora, Professora Doutora Cristina Gaio Silva, por todo o apoio e ajuda disponibilizada.

À Informa D&B, pela disponibilização dos contatos das empresas, que foram fundamentais para a realização do meu questionário.

A todas as pessoas que responderam ao questionário e a todos os que testaram previamente, contribuindo com críticas e sugestões.

À minha colega Catarina por ter lido e relido o meu trabalho vezes sem conta.

Ao meu chefe Dr. Lourenço por permitir todas as condições necessárias para a realização do presente trabalho.

À minha família, principalmente a minha mãe e ao meu marido, que me acompanharam em todas as minhas batalhas.

Um especial agradecimento ao meu pai que apesar de estar ausente continua bastante presente na minha vida.

Índice

Resumo	i
Abstract	ii
Agradecimentos.....	iii
Lista de Tabelas	vii
Lista de Gráficos	vii
Lista de Anexos	viii
Lista de Abreviaturas	ix
1. Introdução	1
2. Revisão da literatura.....	3
2.1. Evolução do normativo sobre os Impostos Diferidos.....	3
2.2. Diferença entre o Lucro Contabilístico e o Lucro Tributável	4
2.3. Diferenças permanentes e diferenças temporárias	6
2.4. Razões favoráveis e desfavoráveis à criação de impostos diferidos	7
2.5. A problemática dos impostos diferidos.....	9
2.5.1. As expectativas em torno do seu reconhecimento	9
2.5.2. O problema de unidade e mudança da taxa de imposto	10
2.5.3. A reversão do imposto diferido.....	11

2.5.4. Relação Custo-benefício	12
2.5.5. Um exemplo de complexidade dos impostos diferidos em Portugal	13
3. Metodologia e caracterização da amostra	14
3.1. Metodologia	14
3.2. Caracterização da amostra.....	15
4. Análise dos Resultados	16
4.1. Análise dos <i>missing values</i>	17
4.2. Análise descritiva	17
4.2.1 Perceção do inquirido sobre a contabilização dos impostos diferidos	17
4.2.2 A utilização de impostos diferidos na empresa.....	21
4.3. Análise Bivariada	22
4.3.1. A idade dos inquiridos e a sua opinião	22
4.3.2. O género do inquirido e a sua opinião	24
4.3.3. O nível de habilitações do inquirido e a sua opinião.....	24
4.3.4. Os anos de experiência do inquirido e a sua opinião	26
4.3.5. Ser TOC interno/externo e a opinião do inquirido.....	27
4.3.6. Resumo das variáveis explicativas sobre a opinião do inquirido acerca dos Impostos diferidos	28
4.4. Modelo Regressão Logística	29
5. Conclusão.....	32

Referências Bibliográficas.....	34
Anexos	38

Lista de Tabelas

Tabela I - Caraterística mais importante na contabilização dos Impostos Diferidos	21
Tabela II - Resumo das variáveis explicativas sobre a opinião do inquirido	29
Tabela III - Modelo de Regressão Logística	31

Lista de Gráficos

Gráfico I - Análise bivariada entre a idade do inquirido e a sua opinião sobre se concorda com a contabilização dos ID	23
Gráfico II- Análise bivariada entre o género do inquirido e a sua opinião sobre se concorda com a contabilização dos ID	24
Gráfico III - Análise bivariada entre o nível de habilitações inquirido e a sua opinião sobre se concorda com a contabilização dos ID.....	25
Gráfico IV - Análise bivariada entre o número de anos de experiencia na área da contabilidade do inquirido e a sua opinião sobre se concorda com a contabilização dos ID.....	27
Gráfico V - Análise bivariada entre o facto do inquirido ser TOC interno ou externo e a sua opinião sobre se concorda com a contabilização dos ID	28

Lista de Anexos

Anexo 1 – Questionário utilizado no Estudo

Anexo 2 – Caracterização dos inquiridos

Anexo 3 – Caracterização das Empresas

Lista de Abreviaturas

AID – Ativos por Imposto Diferido

CCI – Código da Contribuição Industrial

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CRP – Constituição da Republica Portuguesa

DL – Decreto-Lei

FAQ – Frequently Asked Questions

FASB – Financial Accounting Standards Board

IAS – International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

ID – Impostos Diferidos

IFRS – International Financial Reporting Standard

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

PID – Passivo por Imposto Diferido

POC – Plano Oficial de Contabilidade

SA – Sociedade Anónima

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SPSS – Statistical Package for the Social Sciencies

TOC – Técnico Oficial de Contas

1. Introdução

Na busca de novas oportunidades, as empresas tendem a expandir-se para além das fronteiras nacionais. Assiste-se cada vez mais ao crescimento de uma economia global integrada, onde as questões contabilísticas, fiscais e económicas não devem ser tratadas apenas a nível nacional, pois tornam-se fatores importantes de um mecanismo global complexo (Cuzdriorean & Matis, 2012).

Perante este cenário, o Financial Accounting Standards Board (FASB) e o International Accounting Standards Board (IASB) têm trabalhado em conjunto para convergirem as suas regras contabilísticas de modo a que estas proporcionem informação de elevada qualidade, baseadas em padrões globais, sendo a contabilização do imposto sobre o rendimento um projeto-chave na convergência de curto prazo (Fleming, Gill, & Gillan, 2011). Colley et al. (2009) consideram que esta é a grande oportunidade para modificar a contabilização dos impostos diferidos.

Os impostos diferidos (ID) surgem então da diferença temporária entre a contabilidade, que tende a ser cada vez mais global, e a fiscalidade do país em que a empresa opera.

De acordo com Samara (2014) os ID estão a tornar-se cada vez mais populares, dando especial ênfase à influência que a complexidade da estimativa de imposto pode ter no cálculo do valor das ações.

Cunha & Rodrigues (2014), através do inquérito realizado entre 2001 e 2002, concluem que as variáveis, tendo em conta as características da empresa, que melhor explicam a adoção do modelo dos impostos diferidos por parte destas seriam o facto de estas possuírem participações estrangeiras no capital das empresas portuguesas; o volume de

negócios da empresa; e se esta era ou não cotada em bolsa. Também o conhecimento que o inquirido possuía acerca da matéria demonstrou ter influência na adoção do modelo por parte da empresa.

Tendo em conta a complexidade dos ID e as opiniões díspares sobre estes, o presente estudo tem como finalidade analisar as opiniões dos Técnicos Oficiais de Contas sobre a contabilização dos impostos diferidos e averiguar se alguma variável relacionada com os Técnicos Oficiais de Contas (TOC's) possa influenciar a sua opinião sobre a contabilização dos ID.

Cerca de 79,1% dos inquiridos estão de acordo com a contabilização dos impostos diferidos, e através da análise bivariada e de um modelo de regressão logística, verificou-se que apenas o nível de habilitações se encontra associado com a opinião sobre os ID. A idade, o género, os anos de experiência na área da contabilidade e o facto de se tratar de um TOC interno ou externo demonstram não ter qualquer influência na opinião dos TOC's sobre o assunto.

Espera-se que este estudo contribua para uma melhor compreensão das razões que levam os TOC's a concordarem ou não com a contabilização dos ID, nomeadamente aos organismos normativos.

Esta dissertação está organizada em cinco capítulos, sendo eles: a presente introdução; o capítulo 2, que contém a revisão de literatura; o capítulo 3, que explica a metodologia utilizada e a caracterização da amostra; o capítulo 4, onde são apresentados e discutidos os resultados; e no capítulo 5 são expostas as conclusões e recomendações.

2. Revisão da literatura

2.1. Evolução do normativo sobre os Impostos Diferidos

Em Julho de 1979 foi aprovada a IAS 12 com a denominação de “Contabilização dos Impostos sobre os Lucros”, entrando em vigor em Janeiro de 1981. Mais tarde, em Outubro de 1996, esta norma foi revista e passou a ser denominada por “Imposto sobre o Rendimento”.

A grande diferença entre a IAS Original e a IAS Revista consiste na forma como as diferenças temporárias originárias de ID são alcançadas. Na IAS Original eram obtidas nas demonstrações de resultados, já na IAS Revista estas diferenças são retiradas através do balanço. Isto é, na IAS Original o imposto diferido ou antecipado deriva de um valor de um dado item reconhecido, quer no resultado contabilístico quer no resultado tributável, em períodos diferentes, na IAS Revista as diferenças são apuradas a partir do balanço entre a base ou o valor contabilístico dos ativos ou passivos reportados no balanço e os correspondentes valores considerados para efeitos de tributação, originando então diferenças temporárias. Assim sendo, na IAS Revista deixou de existir o conceito de diferenças permanentes (Cunha & Rodrigues, 2014).

Em Portugal, com a promulgação dos CCI (Código da Contribuição Industrial) em 1963, a contabilização passou a ser dirigida de acordo com os critérios presentes neste código. Mais tarde, o DL nº47/77 de 7 de Fevereiro aprovou o Plano Oficial de Contabilidade (POC), contudo a influência fiscal na contabilidade ainda era bastante visível, sendo um exemplo o facto de o POC não incluir normalização contabilística sobre as amortizações e sobre as provisões. O imposto sobre o lucro era calculado sobre o resultado do

exercício e contabilizado no próprio exercício na conta de “Provisões para Impostos sobre os Lucros”. Com a publicação do DL nº410/89, que adaptou o POC à Quarta Diretiva da Comunidade Europeia, os impostos sobre os lucros passaram a ser considerados como um custo na demonstração de resultados. Porém, este era calculado com base no resultado tributável.

No Capítulo 13 do POC, relativo às Normas de “Consolidação de Contas”, era feita alusão aos ID. Dada a falta de normalização nacional nesta matéria, as empresas recorriam às normas do IASB. Contudo, esta situação modificou-se em 29 de Junho de 2001 com a aprovação da Diretriz Contabilística 28, sob o título de “Impostos sobre o Rendimento”. Esta norma portuguesa seguia os procedimentos da IAS 12 Revista.

Em 2009, é publicado o Decreto-Lei n.º158/2008, que revoga o Plano Oficial de Contabilidade e todas as Diretrizes Contabilísticas existentes e aprova o Sistema de Normalização Contabilística (SNC). A Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 25 – Imposto sobre o Rendimento é redigida com base na IAS 12 Revista, não havendo grandes diferenças entre elas.

Em Portugal, o método do ID não é obrigatório nas microempresas, aplicando-se o método do imposto corrente. Nas pequenas empresas, o método do ID só é exigido se, e só se, as empresas revalorizarem os seus ativos fixos tangíveis.

2.2. Diferença entre o Lucro Contabilístico e o Lucro Tributável

De acordo com o §5 da NCRF 25, o lucro contabilístico é definido como o resultado do período antes da dedução do gasto de imposto. O mesmo parágrafo refere ainda que o lucro tributável (perda fiscal) corresponde ao lucro determinado de acordo com as

regras estabelecidas fiscalmente, sobre o qual são pagos ou recuperáveis impostos sobre o rendimento.

As demonstrações financeiras devem ir ao encontro das normas contabilísticas, que procuram fornecer uma imagem fiel da realidade económica da empresa, logo devem valorizar e refletir os efeitos das divergências entre a contabilidade e a fiscalidade por intermédio dos efeitos fiscais (Cunha & Rodrigues, 2014).

Estes dois tipos de lucros surgem pelo facto de que as empresas devem apresentar pelo menos duas medidas distintas de lucros: os lucros contabilísticos que são apresentados aos investidores e partes relacionadas através das demonstrações financeiras, bem como os lucros tributáveis que são apresentados ao Estado através do Modelo Oficial para o cálculo do Imposto sobre o Rendimento (Moore, 2012).

Devido à aplicação das normas internacionais de relato financeiro (IFRS) na União Europeia, os Estados Membros em que exista uma forte ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, como o caso da Alemanha, são obrigados a definir um novo plano contabilístico para que este vá ir ao encontro das IFRS, provocando o surgimento de diferenças entre o lucro tributável e o lucro contabilístico que anteriormente não existia (Schanz & Schanz, 2010). Assim sendo, nestes Estados deixa de existir o chamado “Flow-Through”, ou seja, o imposto contabilizado deixa de ser igual à responsabilidade fiscal (Colley, Rue, Valencia, & Volkan, 2012).

De acordo com Cuzdriorean & Matis (2012), os objetivos da contabilidade e da fiscalidade não coincidem quer a nível conceptual, quer a nível de regulamentação. A Estrutura Concetual das NCRF refere que as Demonstrações Financeiras têm como finalidade proporcionar informação sobre a posição financeira o desempenho e as

alterações financeiras de uma determinada empresa, para que esta informação seja útil ao vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas. Já o sistema fiscal, de acordo com o n.º1 do art.º 103 da CRP, tem como objetivo “a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras Entidades Públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

Em Portugal, de acordo com o Preâmbulo do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), a contabilidade desempenha um papel fundamental no cálculo do imposto sobre o rendimento, pois o lucro tributável resulta do lucro contabilístico acrescentando extra contabilisticamente, as correções previstas na lei. Este conceito é ainda reforçado no art.º 3 do respetivo código. Para demonstrar a importância que o resultado contabilístico tem na determinação do lucro tributável, o Legislador, através do n.º 3 do art. 17 do CIRC, refere ainda que a contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições fiscais em vigor e que a informação contabilística deve refletir todas as operações feitas pelas empresas, sendo sempre, claramente identificadas.

2.3. Diferenças permanentes e diferenças temporárias

Normalmente os lucros contabilísticos diferem dos lucros fiscais. Estas diferenças podem ser separadas em duas grandes categorias: as diferenças permanentes e as diferenças temporárias (Poterba, Rao, & Seidman, 2011).

O conceito de diferenças permanentes deixou de existir com a Revisão da IAS 12 em 1996, apesar disso, o seu conceito é bastante intuitivo. Estas diferenças surgem quando

uma componente do rendimento (ou gasto) entra no cálculo de um lucro, contabilístico ou fiscal, mas nunca no outro cálculo (Poterba, Rao, & Seidman, 2011).

Algumas discrepâncias entre as regras contabilísticas e as fiscais dão origem a diferenças temporárias, resultando, então, numa disparidade entre o registo contabilístico dos impostos e o seu pagamento efetivo. Esta disparidade ocorre duas vezes: no momento em que a diferença temporária é criada e novamente quando esta se reverte (Poterba, Rao, & Seidman, 2011). Estas diferenças constituem o foco do problema da imputação do imposto sobre os lucros (Cunha & Rodrigues, 2014). A reclassificação do imposto corrente em ID não afeta o valor total do imposto que será pago ao longo da vida da empresa nem a despesa de imposto que é registado nas demonstrações financeiras da mesma. Assim sendo, as diferenças temporárias apenas afetam o calendário de pagamento do imposto sobre o rendimento (Moore, 2012).

As diferenças temporárias podem ser classificadas em duas categorias, sendo rotuladas como Tipo I e Tipo II (Dotan, 2003). As diferenças do Tipo I decorrem de transações em que o pagamento do imposto (ou dedução do mesmo) segue o seu reconhecimento na Demonstração Financeira, enquanto nas diferenças do Tipo II o pagamento ou dedução do imposto precedem o seu reconhecimento no Demonstração Financeira (Dotan, 2003).

2.4. Razões favoráveis e desfavoráveis à criação de impostos diferidos

O ID corresponde a uma componente do gasto total do imposto sobre o rendimento que reflete os efeitos fiscais das diferenças temporárias entre o resultado contabilístico e o lucro tributável (Philips, Pincus, & Rego, 2003).

De acordo com o §5 da NCRF 25, os ativos por impostos diferidos são as quantias de imposto sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros que dizem respeito às diferenças temporárias dedutíveis, ao reporte de perdas fiscais não utilizadas e ao reporte de créditos tributáveis não utilizados. Os passivos por impostos diferidos (PID) correspondem às quantias de imposto sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com base em diferenças temporárias tributáveis. O ID só deve ser reconhecido quando existirem fortes evidências de que este futuramente será revertido (Wild, 2008). A despesa referente ao imposto corrente deriva do ano fiscal em curso, enquanto o ID deriva de impostos que vão ser regularizados no futuro (Poterba, Rao, & Seidman, 2011). Colley et al. (2012) apresentaram vários fatores que sustentam a criação de ID:

- ✓ Uma vez que os impostos resultam da existência de transações e eventos, a despesa relacionada com o imposto destas deve ser calculada com base nos resultados das transações ou eventos que são incluídos nas Demonstrações de Resultados;
- ✓ Quando existem diferenças temporárias que só possam ser revertidas no futuro, a criação de ID faz com que o lucro líquido de uma empresa seja mais consistente a longo prazo;
- ✓ A não atribuição de ID dificulta a previsão de fluxos de caixa futuros;
- ✓ As diferenças temporárias que estão associadas a consequências tributárias futuras, o imposto sobre o rendimento decorrente desse evento que está atualmente diferido, acabarão por sofrer uma reversão, levando à recuperação ou pagamento de imposto que a este está associado.

Colley et al. (2012) também apresentaram algumas desvantagens na contabilização de ID, sendo elas:

- ✓ O tratamento desigual entre o AID e o imposto PID;
- ✓ A complexidade existente em diversas matérias, nomeadamente a taxa de imposto a ser utilizada, a informação divulgada nas notas e a contabilização de posições fiscais incertas;
- ✓ O potencial impacto negativo sobre as ações e as opções de ações quando existe PID;
- ✓ A falta de relevância dos valores dos ID no cálculo do valor da empresa em determinado momento;
- ✓ As diferenças temporárias que estão permanentemente diferidas.

2.5. A problemática dos impostos diferidos

2.5.1. As expectativas em torno do seu reconhecimento

Chandra e Ro (1997) concluem que, na avaliação do risco de ações ordinárias, os mercados financeiros encaram os ID não como uma carga fiscal, mas sim como um indicativo de fluxos de caixa futuros.

Os ID não afetam apenas os lucros atuais, eles fornecem informações que ajudam a prever resultados futuros. É de realçar que os resultados atuais e futuros têm implicações no cálculo do valor da empresa (Guenther & Sansing, 2000).

Tanto Poterba et al. (2011) como Samara (2014) referem que quando a empresa apresenta nas demonstrações financeiras AID, esta transmite a ideia de que futuramente irá recuperar o imposto já pago ao Estado, tendo um impacto positivo nas

expectativas dos investidores. Já os PID, como representam um futuro pagamento de imposto sobre algo que já ocorreu, traduzem-se num impacto negativo na avaliação feita pelos investidores.

O cálculo do ID deve ter em conta se os créditos tributários das empresas serão realizados ou não (Miller & Skinner, 1998). As empresas reconhecem então os AID, quando é previsível que no futuro existam rendimentos suficientes que permitam a reversão dos mesmos (Christensen, Paik, & Stice, 2008). Até mesmo nas empresas com um histórico de prejuízos operacionais pode ser possível reconhecer AID caso seja evidenciado que no futuro a empresa possa criar lucros tributáveis que permitam a dedução dos mesmos (Petree, Gregory, & Vitray, 1995).

Os analistas financeiros utilizam muito a relação “Debt / Equity” nas suas análises, contudo, quando uma empresa está com prejuízos decerto não vai liquidar o PID revertido nesse período. Neste sentido, os ID devem ser excluídos dessa relação (Deflise, 1991).

2.5.2. O problema de unidade e mudança da taxa de imposto

Enquanto as diferenças temporárias resultam de ativos e passivos individuais, o ato de tributação resulta de um fenómeno global. O imposto a pagar no período é baseado no lucro tributável do período, ou seja, o imposto não é cobrado sobre itens individuais de receitas ou despesas. Neste sentido não podem haver diferenças temporárias acerca desses itens e, assim sendo as transações ou eventos não são tributados individualmente (Colley, Rue, & Volkan, *Deferred Taxes in the Context of the Unit Problem*, 2009). Colley et al (2012) concluem no seu estudo que o gasto com o imposto deve ser igual ao imposto a pagar e, se for necessário divulgar o diferimento de imposto,

as normas existentes para a contingência podem ser utilizadas nas notas explicativas às Demonstrações Financeiras.

Quando as taxas de impostos estão programadas para diminuir, as empresas com um grande volume de AID têm um incentivo para acelerar o reconhecimento de rendimentos, de modo a usufruir dos ID à taxa de imposto atual, pois esta é mais elevada do que a taxa dos próximos anos. As empresas que detêm um PID elevado, são incentivadas adiar os seus rendimentos para que estes sejam tributados a uma taxa nominal inferior (Poterba, Rao, & Seidman, 2011).

2.5.3. A reversão do imposto diferido

As diferenças temporárias tributáveis podem ser revertidas em períodos em que a empresa sofreu prejuízos, logo, apesar de haver a reversão de um PID, a empresa não paga imposto sobre o rendimento, e assim não existe sacrifício económico futuro (Colley, Rue, Valencia, & Volkan, 2012). Para além disso, em nenhum momento o Estado, irá criar ativos sobre as entidades, respeitantes aos PID registados pelas mesmas (Colley, Rue, Valencia, & Volkan, 2012).

Os opositores aos ID argumentam que a reversão das diferenças temporárias pode ser improvável ou que só ocorrerá num futuro remoto, defendendo então a criação parcial de ID, onde só são criados ID para as diferenças temporárias de curto prazo (Givoly & Hayn, 1992).

A IAS 12 propõe que as empresas estimem de forma detalhada as suas posições fiscais incertas, contudo os profissionais de contabilidade não gostam de probabilidades quantificáveis, porque existe pouca informação estatística histórica e objetiva sobre

casos semelhantes para fazer a avaliação e, quando existem, estas estimativas podem ser consideravelmente subjetivas (Hafkenscheid & Janssen, 2009).

2.5.4. Relação Custo-benefício

Dada a complexidade da contabilização dos ID, os custos associados ao fornecimento e a utilização da sua informação, é importante analisar se os ativos e PID fornecem, na verdade, informação incremental sobre o pagamento de impostos futuros (Laux, 2013).

Dotan (2003) sugere que os componentes dos ID podem ser separados em duas categorias, dependendo se o rendimento ou gasto que origina o ID ocorre antes ou depois do período de tributação fiscal. A categoria do “Tipo I” é caracterizada pelo facto do gasto (ou rendimento) estar primeiro incluído no lucro contabilístico e só em exercícios posteriores é inserido no lucro fiscal, assim sendo o ID fornece informações sobre o fluxo de caixa relacionado com os impostos futuros. No “Tipo II”, a despesa (ou rendimento) entra primeiro no cálculo do lucro tributável, e só em exercícios posteriores é inserida no lucro contabilístico, não fornecendo então qualquer dado sobre os fluxos de caixa futuros.

Chludek (2011) demonstra que existe falta de relevância dos ID reconhecidos, para o cálculo do fluxo de caixa futuro do imposto sobre o rendimento, pois o coeficiente dos ID demonstra-se insignificante para explicar o futuro *cash-flow* de imposto em mais dois terços da sua amostra.

Na implementação do modelo dos ID, as entidades necessitam de adaptar os seus procedimentos fiscais, tais como a recolha e documentação de dados, podendo também ser necessário a reestruturar a sua tecnologia, formar o seu pessoal e ainda modificar

os seus controlos internos (Fleming, Gill, & Gillan, 2011). Logo, o custo anunciado deste modelo pode superar e muito os benefícios da sua utilização.

2.5.5. Um exemplo de complexidade dos impostos diferidos em Portugal

Em Portugal, o reconhecimento de ID relacionado com os subsídios não reembolsáveis tem gerado muita controvérsia. Azevedo et al. (2011) defenderam que a variação positiva dos capitais próprios no reconhecimento inicial dos subsídios não era fiscalmente relevante naquele período, apenas o é nos períodos em que se reconhecem os subsídios em rendimentos, daí apresentar opinião favorável ao reconhecimento de PID associado aos respetivos subsídios (Azevedo, Guerreiro, & Silva, 2011). Esta opinião vai ao encontro da FAQ 13 que o CNC publicou em Maio de 2010.

Contudo, Jesus & Morais (2010), defendem que não se devia registar ID sobre os subsídios não reembolsáveis, pois o seu reconhecimento ia contra as normas, quer a nível internacional (IAS 20) quer a nível nacional (NCRF 25). Os subsídios são inicialmente reconhecidos em capital próprio, não havendo reconhecimento de qualquer rendimento, pois este apenas é reconhecido numa base sistemática e racional durante a vida útil do ativo.

Perante esta situação, o CNC em Abril de 2013 considerou, na mesma FAQ, “que a forma de reconhecimento dos subsídios relacionados com ativos (em capital próprio) acolhida no SNC se diferencia das normas internacionais de contabilidade, suscitando dificuldades de enquadramento em matéria de ID e considerando que, no caso de subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis depreciáveis e intangíveis com vida útil definida, o período de reconhecimento contabilístico do subsídio como rendimento e o momento da sua tributação coincidem. Decidiu a CNC

reanalisar a questão, e rever o seu entendimento”. Quanto aos subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis não depreciables e intangíveis com vida útil indefinida, o reconhecimento de ID manteve-se mas, nos casos de ativos fixos depreciables e intangíveis com a vida útil definida, deixou de se criar ID, pois considera-se que não há diferença temporária, resultando na contabilização de um passivo associado aos subsídios não reembolsáveis, sendo o seu método de cálculo igual ao dos impostos diferido.

3. Metodologia e caracterização da amostra

3.1. Metodologia

Os dados utilizados no estudo empírico foram obtidos através de um questionário *online*. Estes têm como vantagem o fácil acesso a grandes populações, a redução de custos, a facilidade de administração de dados, a redução do tempo e erro na entrada de dados no sistema (Hoonakker & Carayon, 2009). Os questionários foram enviados através de um *link* por *e-mail* que remetia para o programa Qualtrics.

Para além de caracterizar a amostra, o questionário teve como objetivo averiguar o conhecimento e opinião dos Técnicos Oficiais de Contas sobre o tema de ID, assim como a sua aplicação nas Sociedades Anónimas Portuguesas.

Este questionário foi desenvolvido com base no utilizado no estudo elaborado por Cunha & Rodrigues (2014) em 2001 e 2002. Tendo em conta a diferença temporal e evolução das normas contabilísticas, algumas das questões foram reajustadas e outras acrescentadas.

Com a intenção de chegar ao maior número possível de TOC's, foi solicitado à empresa Informa D&B uma base de dados com o contato de todas as empresas SA portuguesas que eles possuíam, tendo sido fornecidos 11.095 endereços eletrónicos que, após a eliminação de duplicados, se obteve uma base de dados de 10.236 contatos. De modo a aumentar a taxa de respostas foram feitos dois envios, com um intervalo de três semanas, sendo o segundo envio feito aos inquiridos que não tinham respondido no primeiro.

Nos *e-mails* enviados foi expressamente indicado que o inquérito deveria ser respondido pelo TOC da empresa.

Dada a quantidade de inquéritos respondidos e de questões utilizadas no inquérito, e sendo a maioria de resposta fechada, utilizou-se o *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS) para o tratamento de dados, assim como para análise dos mesmos.

3.2. Caraterização da amostra

O universo da amostra corresponde aos Técnicos Oficiais de Contas das SA portuguesas que foram contactadas, uma vez que são estes os responsáveis pela contabilidade da empresa assim como pela entrega do Modelo 22, que permite o cálculo do imposto a pagar pela empresa. No total, foram obtidos 512 questionários respondidos, que representa uma taxa de resposta de 5%.

Como se pode verificar no Anexo 2, mais de 70% dos inquiridos têm entre 30 e 49 anos, sendo a maioria do sexo masculino. Verifica-se que cerca de 62,9% têm licenciatura como formação académica e que só cerca de 16,3% dos inquiridos possuem menos de

dez anos de experiência na área da contabilidade, sendo a moda representada pelo escalão de 10 a 19 anos de experiência, com cerca de 42% das respostas.

Em relação à caracterização das empresas da amostra, podemos verificar através do Anexo 3, que cerca de 20% das empresas são participadas por empresas de outros países e que cerca de 23% das empresas possui subsidiárias noutros países.

O setor de Comércio e Serviços apresenta um peso de 61,1% da amostra refletindo a estrutura da economia portuguesa, que é caracterizada por um elevado peso do setor dos serviços. Constata-se que 78,4% das empresas respondentes apresenta um resultado contabilístico positivo. 66,2% das empresas apresentam um volume de negócios superior a 2,5 milhões de euros, contudo as empresas que apresentam um volume de negócios inferior a 250 mil euros representam mais de 11% da amostra. Apenas 6,2% das empresas (da amostra) são emitentes de títulos cotados em Bolsa de Valores. Em relação ao normativo contabilístico, cerca de 81% das empresas da amostra adota o SNC.

4. Análise dos Resultados

Neste capítulo pretende-se analisar as respostas obtidas no questionário. Em primeiro lugar vai ser feita a análise às não respostas (*missing values*) dos inquiridos, seguindo-se a análise descritiva (univariada) dos resultados, nomeadamente da perceção do inquirido sobre a contabilização dos ID e a utilização dos ID na empresa. Posteriormente, proceder-se-á a uma análise bivariada, onde serão efetuados testes de independência e correlação aos dados.

4.1. Análise dos *missing values*

Os *missing values* (valores em falta) são muito comuns neste tipo de inquéritos pois, por algum motivo, os inquiridos retiram-se do inquérito (Newbold, Carlson, & Thorne, 2013). O SPSS calcula as percentagens com base em 100% amostra e as percentagens válidas (*Valid Percent*), tendo em conta 100% dos casos válidos (excluindo os *missings values*) (Martins, 2011). Assim sendo, os valores apresentados nas análises estarão de acordo com os casos válidos.

Nas análises bivariadas houve uma variação entre 120 e 123 valores em falta, já no modelo de regressão logística o valor foi de 136 dos 512 inquéritos respondidos.

4.2. Análise descritiva

A análise descritiva dos resultados permite expressar a informação relevante inserida no grande volume de dados obtidos nas repostas aos inquéritos, através de um número inferior de valores ou de características dos dados. Para facilitar a compreensão dos dados, estes são explícitos através de tabelas ou gráficos simples.

Numa primeira fase, a análise descritiva é feita aos dados que permitem testar a perceção do inquirido sobre a contabilização dos ID, e posteriormente a análise é feita à utilização dos ID por parte das empresas.

4.2.1 Perceção do inquirido sobre a contabilização dos impostos diferidos

Pretende-se analisar se os TOC's das empresas inquiridas concordaram com a contabilização dos ID e quais as razões que fundamentam a sua opinião. Através das respostas à Questão 13 do inquérito, conclui-se que 79,1% dos inquiridos concordam

com a contabilização dos ID. Quando se pediu para justificar as suas opiniões obteve-se um total de 158 respostas. Sendo então as mais comuns:

- ✓ Os ID permitem conhecer os *cash-flows* fiscais futuros da empresa;
- ✓ As empresas laboram tendo em conta o princípio da continuidade das operações, assim sendo, deve haver transparência na transição do imposto que transita de um ano para o outro;
- ✓ Os ID refletem as diferenças temporárias existentes entre a contabilidade e a fiscalidade;
- ✓ Os ID permitem que exista uma separação entre a contabilidade e a fiscalidade;
- ✓ Traduz a verdade sobre as responsabilidades e direitos da empresa;
- ✓ Vão ao encontro do princípio da especialização (acréscimo) do exercício, permitindo que os resultados apresentados em cada ano sejam afetados com os impostos respeitantes a esse ano, independentemente do ano em que serão liquidados pelo Estado;
- ✓ Possibilita que a informação transmitida para o exterior tenha mais rigor;
- ✓ Porque o normativo contabilístico assim o determina.

Os inquiridos que não concordam com a contabilização dos ID têm um peso de 20,9% do total das respostas. Quando se pediu para justificar obtiveram-se 35 respostas, sendo as mais comuns:

- ✓ As diferenças temporárias devem ser mencionadas no anexo às Demonstrações Financeiras;
- ✓ Trata-se de uma matéria muito complexa e de difícil aplicação;
- ✓ Não tem utilidade para a gestão da empresa;

- ✓ Trata-se apenas de apresentar os mesmos valores em exercícios diferentes, sendo que a utilização dos ID não permite conclusões rápidas a partir das Demonstrações Financeiras;
- ✓ Em alguns casos dependem de situações futuras que não são fáceis de conhecer no presente, sendo exemplo disso o reporte de prejuízos fiscais;
- ✓ Podem gerar situações que “mascaram” resultados, contabilizando no presente benefícios futuros que nunca ocorrerão;
- ✓ Não tem qualquer vantagem em relação ao seu custo-benefício.

Nesta seção também se pretendia analisar conhecimentos básicos sobre ID.

Assim, na Questão 14, onde se questiona se o normativo contabilístico nacional obriga o método de contabilização do imposto a pagar, em que se contabiliza como gasto o montante que se vai pagar ao Estado, mais de 65% dos inquiridos respondeu que sim. Esta questão foi colocada de modo a testar o conhecimento dos inquiridos. Ora a NCRF 25 – Impostos sobre o Rendimento, no parágrafo 6 refere que o gasto com impostos compreende o gasto corrente de imposto e o gasto de ID, assim sendo estes 65% de inquiridos cometeram uma gafe ao responderem que o normativo nacional obriga a contabilização do imposto a pagar. Dos 34,7% dos inquiridos que responderam que não obriga, 94,7% responderam que era permitida a contabilização dos ID, resposta que vai ao encontro do normativo nacional. Contudo, seria de esperar que 100% dos inquiridos respondessem que permite a contabilização de ID, verificando-se assim uma falta de coerência entre algumas respostas.

Quando se pede ao inquirido que refira as situações mais frequentes, ou materialmente relevantes, que originam diferenças temporárias (tributáveis ou dedutíveis), obtiveram-se 69 respostas, sendo as mais comuns:

- ✓ Prejuízos fiscais dedutíveis;
- ✓ Gastos contabilísticos que só serão aceites fiscalmente no futuro;
- ✓ Reservas de reavaliação;
- ✓ Subsídios ao investimento;
- ✓ Provisões ou imparidades não aceites fiscalmente;
- ✓ Benefícios aos empregados;
- ✓ Depreciações acima do valor fiscalmente aceite;
- ✓ Benefícios fiscais;
- ✓ Depreciações que excedem os limites fiscais;
- ✓ Instrumentos financeiros derivados.

Tendo em conta a complexidade e as opiniões contra os ID, através do questionário tentou verificar-se qual a característica mais importante na contabilização dos ID, e de acordo com a Tabela 3, 41,2% dos inquiridos responderam que a Relevância (materialidade) seria a mais importante, seguindo-se a Prudência (23,4%) e a Fiabilidade (19,2%), sendo a característica do Acréscimo a menos escolhida (16,2%). De acordo com a NCRF 25, os ID são calculados com base nas diferenças temporárias entre a quantia escriturada de um ativo ou passivo no balanço e a sua base de tributação. Assim sendo, a característica do acréscimo desempenha um papel fundamental na contabilização dos impostos diferidos, assim como a prudência na medida em que os ID só devem ser contabilizados quando se prevê a sua possível reversão. Tendo em conta o normativo

contabilístico, não era de se esperar que a característica do acréscimo apresentasse a percentagem mais reduzida.

TABELA I - CARATERÍSTICA MAIS IMPORTANTE NA CONTABILIZAÇÃO DOS IMPOSTOS DIFERIDOS

Relevância (materialidade)	41,2%
Acréscimo	16,2%
Prudência	23,4%
Fiabilidade	19,2%

4.2.2 A utilização de impostos diferidos na empresa

Nesta secção pretende verificar-se se as empresas utilizam ID na sua contabilidade, e quais as razões mais frequentes que geram a criação de ID na empresa.

No que diz respeito à adoção do modelo de contabilização de ID por parte da empresa, mais de 77% responderam que adotam o modelo.

Dos 22,8% das empresas que responderam que não adotam o modelo, cerca de 33,8% das empresas inquiridas fazem alusão aos ID e/ou às diferenças temporárias no Anexo às Demonstrações Financeiras.

Quando se inquire se as empresas na contabilização de AID respeitam o princípio da prudência sempre que haja incerteza quanto à recuperação desse ativo, 96,8% das empresas inquiridas responderam afirmativamente, ou seja, existem 3,2% não respeitam o princípio da Prudência.

As respostas à Questão 18 (situações mais frequentes e materialmente mais relevantes que originam as diferenças temporárias) são muito semelhantes as respondidas na Questão 14.1.1., cujas principais respostas foram apresentadas na secção anterior.

4.3. Análise Bivariada

Na análise bivariada dos resultados, fez-se, sempre que possível, o teste do Qui-Quadrado, por forma a testar a relação entre as variáveis, e o teste do V de Cramer para medir a intensidade da relação, sempre que se verifica a existência da mesma. Ao longo da análise vai ser considerado um nível de significância de 5% e, no caso do V de Cramer, de modo a seguir o estudo efetuado por Cunha & Rodrigues (2014), entende-se que existe uma boa relação sempre que o valor exceder os 0,2.

Esta análise tem como finalidade encontrar, caso existam, características do inquirido que estejam relacionadas com a opinião do mesmo sobre se concorda com a contabilização dos ID.

4.3.1. A idade dos inquiridos e a sua opinião

Para averiguar se a idade dos inquiridos está relacionada com a sua opinião sobre se concorda com os ID, procedeu-se ao teste do Qui-Quadrado, considerando-se a seguinte Hipótese:

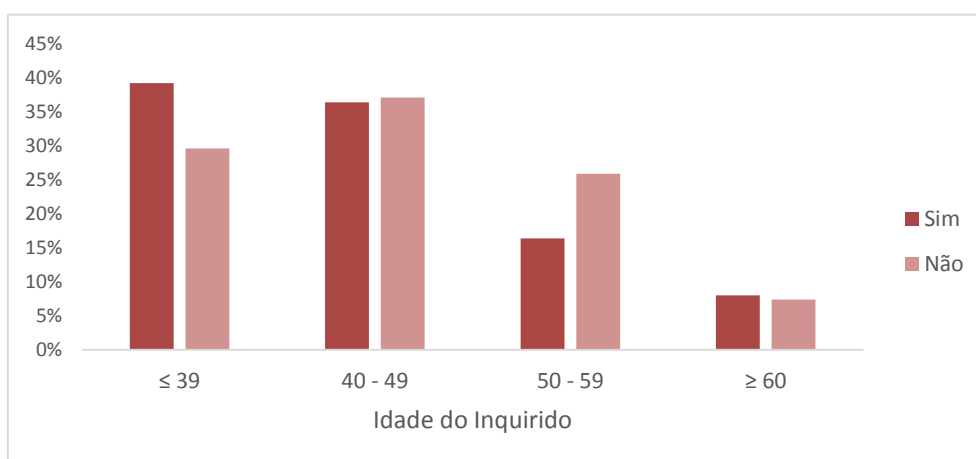
H₁: A idade do inquirido e a sua opinião sobre os ID são independentes, ou seja, não estão relacionados.

De acordo com o *output* fornecido pelo SPSS, as condições necessárias para a aplicação deste teste não estavam verificadas, pois existem mais de 20% (25%) das células com frequência esperadas inferior a cinco. De modo a ultrapassar este obstáculo, o escalão dos “20-29” anos foi agrupado com o escalão dos “30-39”, originando um novo escalão com a denominação de “30 ou menos” anos. Também o escalão de “70 ou mais” foi

reagrupado com o escalão dos “60-69” anos, passando a existir o escalão “60 ou mais” anos. Após as alterações já se verificam as condições necessárias à realização do teste. Os inquiridos mais novos normalmente têm uma formação académica mais recente, onde possivelmente o tema de ID foi abordado. Ao estarem familiarizados com o tema, podem deixar de o considerar muito complexo e concordarem com a sua contabilização. Este raciocínio fundamenta-se um pouco na análise feita ao Gráfico I, onde se verifica uma maior concordância sobre os ID nos inquiridos com menos de 40 anos, enquanto no escalão que representa idades entre os 50 e os 59 anos se constata que os inquiridos têm uma menor concordância com a aplicação dos ID.

Contudo, o teste do Qui-Quadrado apresenta um $\text{Sig} = 0,187$. Como este é superior ao $\alpha = 0,05$, não se deve rejeitar a H_1 , pois existem evidências estatísticas de que as variáveis são independentes.

GRÁFICO I - ANÁLISE BIVARIADA ENTRE A IDADE DO INQUIRIDO E A SUA OPINIÃO SOBRE SE CONCORDA COM A CONTABILIZAÇÃO DOS ID



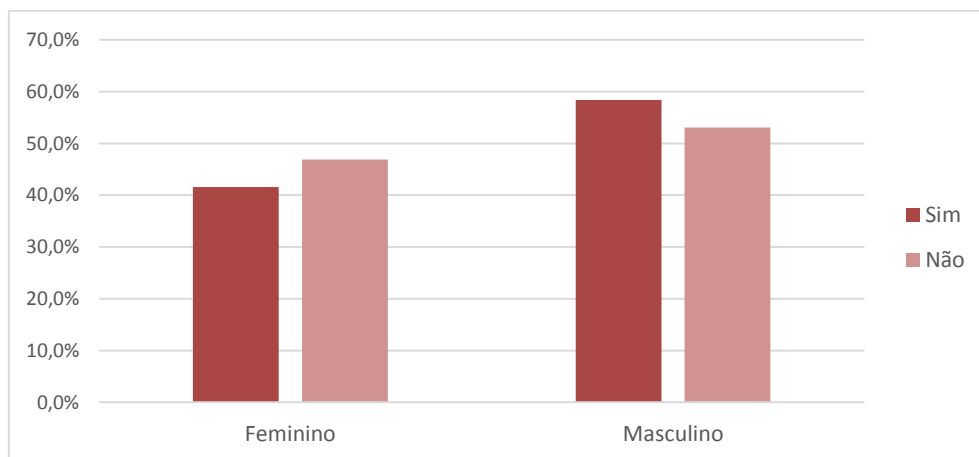
4.3.2. O género do inquirido e a sua opinião

Pretende-se analisar se o facto do inquirido ser do género feminino ou masculino tem alguma influência sobre se este concorda ou não com a contabilização dos ID. Assim foi testada a seguinte hipótese:

H₂: O género do inquirido e a sua opinião sobre os ID são independentes, ou seja, não estão relacionados

Através da análise do Gráfico II, verifica-se que não existem diferenças significativas na opinião do inquirido tendo em conta o seu género, o que pode ser confirmado no Sig = 0,449 do Teste Qui-Quadrado realizado para esta análise. Perante estas evidências não se deve rejeitar a hipótese testada, ou seja, as variáveis são independentes.

GRÁFICO II- ANÁLISE BIVARIADA ENTRE O GÉNERO DO INQUIRIDO E A SUA OPINIÃO SOBRE SE CONCORDA COM A CONTABILIZAÇÃO DOS ID



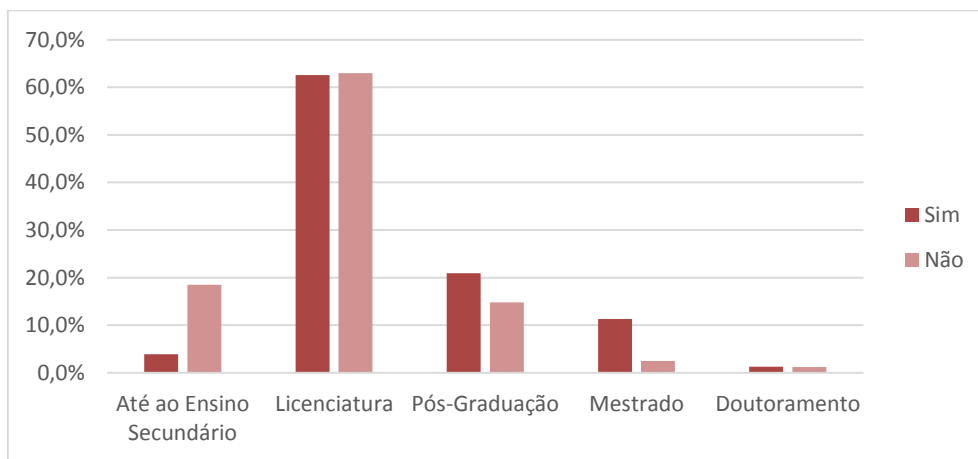
4.3.3. O nível de habilitações do inquirido e a sua opinião

Pretende analisar-se se o nível de habilitações do inquirido influencia a opinião do mesmo sobre a contabilização dos ID. Para esta análise considerou-se a seguinte hipótese:

H₃: O nível de habilitações do inquirido e a sua opinião sobre os ID são independentes, ou seja, não estão relacionados.

Ao analisar o gráfico III, verifica-se que os inquiridos que possuem habilitações apenas até ao Ensino Secundário, estão na sua maioria contra a contabilização dos ID, já os inquiridos com mestrado são na sua maioria a favor dos mesmos. No Teste do Qui-Quadrado realizado para esta análise, obteve-se um Sig = 0,000, comprova que as variáveis não são independentes como se suspeitava na observação gráfica. O V de Cramer apresenta um valor de 0,26, podendo afirmar-se que as variáveis apresentam uma boa relação entre si.

GRÁFICO III - ANÁLISE BIVARIADA ENTRE O NÍVEL DE HABILITAÇÕES INQUIRIDO E A SUA OPINIÃO SOBRE SE CONCORDA COM A CONTABILIZAÇÃO DOS ID



4.3.4. Os anos de experiência do inquirido e a sua opinião

Para averiguar se a opinião do inquirido sobre a contabilização dos ID está relacionado com o número de anos de experiência deste na área da contabilidade testou-se a seguinte hipótese:

H4: O número de anos de experiência do inquirido na área de contabilidade e a sua opinião acerca dos ID são independentes, não estão relacionados.

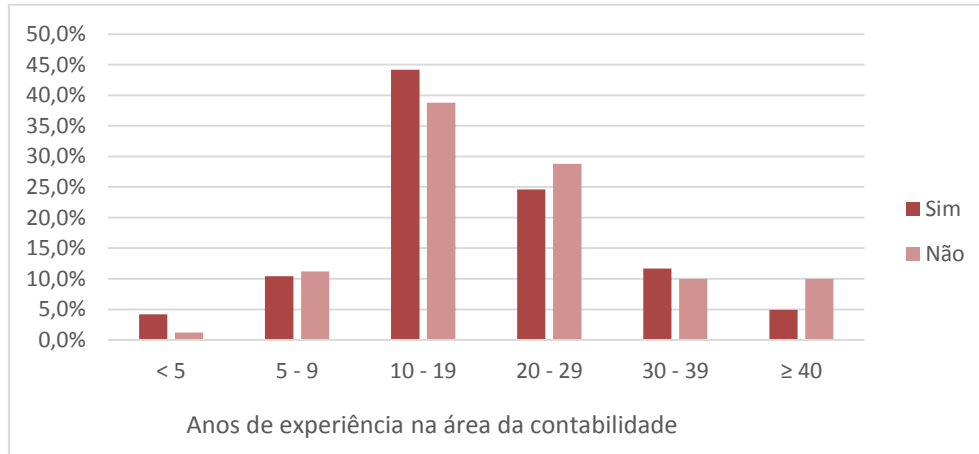
Os inquiridos vão adquirindo conhecimento através dos seus anos experiência contudo, tendo em conta a evolução do normativo contabilístico nacional, os inquiridos com muitos anos de experiência estão habituados a que a contabilidade e a fiscalidade estejam em consonância.

No Gráfico IV pode verificar-se que não existe uma grande variação nas opiniões dos inquiridos tendo em conta os anos de experiência na área da contabilidade.

O valor Sig = 0,362 do Teste do Qui-Quadrado demonstra que as variáveis não estão relacionadas entre si, ou seja, estas são independentes.

Os resultados desta análise são apresentados no Gráfico IV.

GRÁFICO IV - ANÁLISE BIVARIADA ENTRE O NÚMERO DE ANOS DE EXPERIÊNCIA NA ÁREA DA CONTABILIDADE DO INQUIRIDO E A SUA OPINIÃO SOBRE SE CONCORDA COM A CONTABILIZAÇÃO DOS ID



4.3.5. Ser TOC interno/externo e a opinião do inquirido

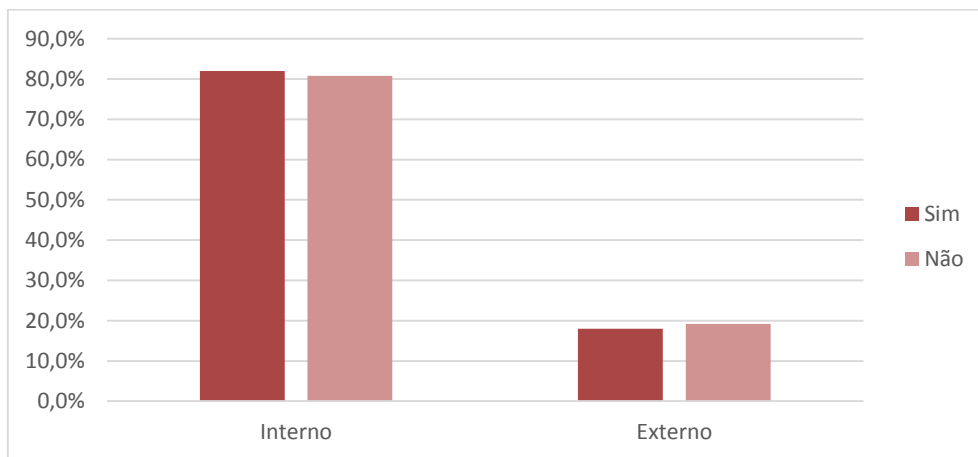
Examinou-se também se o facto de o inquirido ser TOC interno ou externo, da empresa para o qual foi enviado o inquérito, influencia ou está relacionado com a opinião que este tem sobre os ID. Considerou-se a seguinte hipótese:

H₃: O facto do inquirido ser TOC interno ou externo e a sua opinião sobre os ID são independentes, ou seja, não estão relacionados.

Por norma, os TOC's que operam a nível externo possuem na sua carteira de clientes várias empresas de pequena dimensão e de menor complexidade contabilística. Apesar disso, estes podem contabilizar o mais variado leque de operações incluindo diferenças temporárias. Já as empresas que optam por um TOC interno, em princípio possuem já alguma dimensão contabilística e de maior complexidade, que justifique o seu custo. Assim sendo, não se espera diferenças de opiniões entre TOC's internos ou externos.

O Gráfico V vai ao encontro das expectativas, demonstrando que o facto do inquirido ser TOC interno ou externo não influencia a sua opinião acerca dos ID. Também o Teste do Qui-Quadrado, com um Sig = 0,870 revela que as variáveis são independentes.

GRÁFICO V - ANÁLISE BIVARIADA ENTRE O FACTO DO INQUIRIDO SER TOC INTERNO OU EXTERNO E A SUA OPINIÃO SOBRE SE CONCORDA COM A CONTABILIZAÇÃO DOS ID



4.3.6. Resumo das variáveis explicativas sobre a opinião do inquirido acerca dos Impostos diferidos

Para apurar quais as variáveis que poderiam estar relacionadas com o facto do inquirido concordar com a contabilização dos ID, procedeu-se a análise bivariada entre a informação recolhida acerca do individuo (Questões: 1, 2, 3, 4 e 5) e a sua opinião sobre os ID (Questão 13), obtendo-se os seguintes resultados:

TABELA II - RESUMO DAS VARIÁVEIS EXPLICATIVAS SOBRE A OPINIÃO DO INQUIRIDO

	Sig (Qui-Quadrado)	V (V de Cramer)
Q.1 - Idade do Inquirido	0,187	0,111
Q.2 - Género do Inquirido	0,449	0,044
Q.3 - Nível de habilitações do Inquirido	0,000	0,260
Q.4 - Anos de experiência do inquirido na área da contabilidade	0,362	0,119
Q.5 - Se o Inquirido é TOC interno ou externo	0,870	0,013

Existe evidência estatística de que a opinião do inquirido é influenciada pelo nível de habilitações que este possui. Em relação às outras variáveis, verifica-se que estas são independentes face a opinião dos inquiridos.

4.4. Modelo Regressão Logística

As análises elaboradas anteriormente correspondem a relações bivariada, onde são analisadas individualmente as relações entre cada uma das variáveis independentes e a variável dependente. Contudo, normalmente as relações são integradas, havendo a possibilidade de que algumas relações anulem o efeito de outras relações (Cunha & Rodrigues, 2014).

A variável dependente do modelo é a variável relacionada se o inquirido concorda ou não com a contabilização dos ID. Tratando-se de uma variável dependente binária, o Modelo de Regressão a ser utilizado não é o Modelo de Regressão Linear, mas sim o Modelo de Regressão Logística.

Os parâmetros que vão entrar no modelo são os seguintes:

- ✓ Os coeficientes de B representam os coeficientes de logit estimados pelo modelo e significam a taxa de variação na variável dependente, medida em “log odds”, quando a variável independente muda.
- ✓ O “log odd” corresponde à probabilidade do evento dividida pela probabilidade do não evento, sendo a soma das probabilidades do evento e do não evento sempre 1.
- ✓ O S.E. é o erro padrão do coeficiente de B. Quanto maior o seu valor, maior será o risco associado.
- ✓ O Wald = $[B / S.E.]^2$, significa o quadrado do coeficiente de B pelo seu erro padrão. Quanto maior for o seu valor, maior será a influência da variável independente sobre a variável dependente.
- ✓ O Sig corresponde ao nível de significância do coeficiente, assim sendo, quanto mais baixo for o valor, ou seja, o nível de significância, maior será a confiança nos resultados obtidos.

A Tabela III apresenta os resultados do Modelo de Regressão Logística, sendo a variável dependente corresponde à Questão 13 (se o inquirido concorda com a contabilização dos impostos diferidos) e as variáveis independentes são as utilizadas nos testes do Qui-Quadrado.

TABELA III - MODELO DE REGRESSÃO LOGÍSTICA

	B	S.E.	Wald	Sig
Q.1 - Idade do Inquirido	0,142	0,159	0,803	0,370
Q.2 – Género do Inquirido	-0,321	0,271	1,403	0,236
Q.3 - Nível de habilitações do Inquirido	-0,778	0,223	12,169	0,000
Q.4 - Anos de experiência do inquirido na área da contabilidade	-0,750	0,191	0,154	0,694
Q.5 - Se o Inquirido é TOC interno ou externo	0,280	0,351	0,007	0,936
Constant	0,694	0,885	0,614	0,433

Mantendo o nível de significância em 0,05, podemos a partir do Modelo de Regressão Logística, verificar que apenas existe uma variável independente que pode explicar a variável dependente, sendo ela o nível de habilitações do inquirido, pois é a única que apresenta um Sig inferior a 0,05 e, além disso, o Wald desta variável é igual a 12,169, o que é consistente com os resultados da análise bivariada.

5. Conclusão

Perante o rápido crescimento de uma economia global e integrada, o IASB e o FASB estão a unir esforços para convergir as suas regras contabilísticas de modo a que estas proporcionem informação de elevada qualidade e baseada em padrões globais de contabilidade.

A contabilização do imposto sobre o rendimento é um dos pontos mais importantes desta convergência, na medida em que pretende que a sua contabilização seja uniforme em vários países, independentemente do sistema fiscal em que as empresas operam, levando ao surgimento de algumas diferenças temporárias e conseqüentemente a criação dos ID.

Contudo, as opiniões acerca da contabilização dos ID variam muito tendo em conta a sua complexidade. As expectativas em torno do reconhecimento dos ID, a mudança da taxa de imposto ao longo da sua existência, a probabilidade da sua reversão e a relação custo-benefício associado a sua contabilização e recolha de informação, são os grandes responsáveis pela problemática dos ID.

Assim sendo, após a caracterização da amostra procedeu-se a análise da opinião que os inquiridos têm acerca dos ID. Conclui-se que 79,1% dos inquiridos concordam com a contabilização dos ID.

De modo a verificar se existe alguma característica do inquirido, nomeadamente a sua idade, o seu género, o seu nível de habilitações, os seus anos de experiência na área da contabilidade e o facto de ser TOC interno ou externo, pudessem influenciar a sua opinião acerca da contabilização dos ID, procedeu-se à análise bivariada entre cada uma

caraterísticas referidas anteriormente e a sua opinião. Conclui-se que apenas existe evidência estatística de que a opinião do inquirido está diretamente relacionada com o seu nível de habilitações, não havendo qualquer independência face as outras caraterísticas.

Consciente de que as relações entre as variáveis são integradas, e de que possam existir relações que anulem o efeito de outras relações, procedeu-se a criação do Modelo de Regressão Logística, sendo a opinião do inquirido a variável dependente e as suas caraterísticas as variáveis independentes. Verificou-se que apenas a variável independente relativa ao nível de habilitações do inquirido poderia explicar a variável dependente. Esta conclusão é consistente com os resultados obtidos na análise bivariada.

Espera-se que este estudo contribua para uma maior perceção das opiniões que os técnicos de contabilidade portugueses têm acerca da contabilização dos ID.

A baixa taxa de resposta do inquérito e o elevado número de *missing values*, constitui uma limitação ao estudo, assim como o facto de não haver garantias que os inquéritos foram respondidos pelos TOC's das empresas, apesar de ter sido expressamente pedido. Outra dificuldade foi encontrar, através da revisão da literatura, inquéritos que servissem de base ao do presente trabalho.

Por último, sugere-se, para futuros estudos, que se volte a realizar esta análise daqui a alguns anos, e que se inquiram os estudantes universitários de contabilidade acerca dos seus conhecimentos sobre os ID e qual a sua opinião acerca dos mesmos.

Referências Bibliográficas

- Azevedo, G., Guerreiro, P., & Silva, V. (2011). Impacto do SNC na análise financeira. *Revista TOC, 135*, 36 - 38 .
- Chandra, U., & Ro, B. (1997). The Association between Deferred Taxes and Common Stock Risk. *Journal os Accounting and Public Policy, 16*, 311-333.
- Chludek, A. (2011). *On the Relation of Deferred Taxes and Tax Cash Flow*. Cologne Graduate School in Management, Economics and Social Sciences University of Cologne.
- Christensen, T. E., Paik, G. H., & Stice, E. K. (2008). Creating a Bigger Bath Using the Deferred Tax Valuation Allowance. *Journal of Business Finance & Accounting, 35*, 601-625.
- Código da Contribuição Industrial* . (1 de Julho de 1963). Obtido de Diário da República Eletrónico: <https://dre.pt/application/file/693327>
- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*. (30 de Novembro de 1988). Obtido de Portal das Finanças: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/
- Colley, R., Rue, J., & Volkan, A. (2009). Deferred Taxes in the Context of the Unit Problem. *Journal of Finance and Accountancy, 2*, 1-11.
- Colley, R., Rue, J., Valencia, A., & Volkan, A. (2012). Accounting For Deferred Taxes: Time For A Change. *Journal of Business & Economics Research , 10*, 149 - 159.

- Constituição da República Portuguesa*. (2 de Abril de 1976). Obtido de Tribunal Constitucional Portugal: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/crp.html>
- Cunha, C. A., & Rodrigues, L. P. (2014). *A Problemática do reconhecimento e contabilização dos Impostos Diferidos - Sua Pertinência e Aceitação* (2ª ed.). Áreas Editora.
- Cuzdriorean, D. D., & Matis, D. (2012). The relationship between accounting and taxation insight the European Union: the influence of the international accounting regulation. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 14, 28-43.
- Deflise, P. L. (1991). Deferred Taxes - More Fatal Flaws. *Accounting Horizons*, 89-91.
- Dotan, A. (2003). On the value of deferred taxes. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 10, 173 - 186.
- Fleming, D., Gill, S., & Gillan, S. (2011). Accounting for Income Taxes: A Mistif in the Convergence os Standards? *Financial Reporting*, 92, 49 - 53 .
- Givoly, D., & Hayn, C. (1992). The Valuation of the Deferred Tax Liability: Evidence from the Stock Market. *The Accounting Review*, 67, 394 - 410.
- Guenther, D. A., & Sansing, R. C. (2000). Valuation of the Firm in the Precense of Temporary Book-Tax Differences: The Role of Deferred Tax Assets and Liabilities. *The Accounting Review*, 75, 1 - 12.
- Hafkenschaid, R., & Janssen, C. (2009). IAS 12 needs methodical approach. *International Tax Review*, 20, 41 - 43.

- Hoonakker, P., & Carayon, P. (2009). Questionnaire Survey Nonresponse: A Comparison of Postal Mail and Internet Surveys. *International Journal of Human-Computer Interaction*, 25, 348-373.
- International Accounting Standard 12 - Income Taxes*. (21 de June de 2012). Obtido de European Commission:
http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias12_en.pdf
- Jesus, J., & Morais, A. (2010). Subsídios ao Investimento e Impostos Diferidos. *Revisores e Auditores*, 51, 64 - 67.
- Laux, R. (2013). The Association between Deferred Tax Assets and Liabilities and Future Tax Payments. *The Accounting Review*, 88, 1357 - 1383.
- Martins, C. (2011). *Manual de Análise de Dados Quantitativos com recurso ao IBM SPSS - Saber decidir, fazer, interpretar e redigir* (1ª ed.). Psiquilibrios Edições.
- Miller, G. S., & Skinner, D. J. (1998). Determinants of the Valuation Allowance for Deferred Tax Assets Under SFAS No. 109. *The Accounting Review*, 73, 213-233.
- Moore, J. A. (2012). Empirical evidence on the impact of external monitoring on book-tax differences. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 254-269.
- Newbold, P., Carlson, W., & Thorne, B. (2013). *Statistics for Business and Economics* (8ª ed.). Pearson.
- Normas Contabilísticas de Relato Financeiro*. (7 de Setembro de 2009). Obtido de Comissão de Normalização Contabilística: http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC/Aviso_15655_2009_NCRF.pdf

Petree, T., Gregory, G., & Vitray, R. (1995). Evaluating Deferred Tax Assets. *Journal of Accountancy*, 71 - 77.

Philips, J., Pincus, M., & Rego, S. O. (2003). Earnings Management: New Evidence Based on Deferred Tax Expense. *The Accounting Review*, 491-521.

Plano Oficial de Contabilidade. (7 de Fevereiro de 1977). Obtido de Diário da República Eletrónico: <https://dre.pt/application/file/221789>

Plano Oficial de Contabilidade. (21 de Novembro de 1989). Obtido de Diário da República Eletrónico: <https://dre.pt/application/file/658982>

Poterba, J. M., Rao, N. S., & Seidman, J. K. (2011). Deferred tax positions and incentives for corporate behavior around corporate tax changes. *National Tax Journal*, 64 (1), 27-58.

Samara, A. D. (2014). Assessing the relevance of deferred tax items: Evidence from loss firms during the financial crisis. *The Journal of Economic Asymmetries*, 11, 138 - 145.

Schanz, D., & Schanz, S. (2010). Finding a New Corporate Tax Base after the Abolishment of One-book System in EU Member States. *European Accounting Review*, 311-341.

Sistema de Normalização Contabilística. (13 de Julho de 2009). Obtido de Portal das Finanças: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/5C3B66D5-5E7B-441E-BD5E-F43D0405853C/0/DL_158_2009.pdf

Wild, G. (2008). IAS 12: change is afoot. *Accountancy Magazine*, 68 - 69 .

Anexos

Anexo 1 – Questionário utilizado no estudo

Informação sobre o inquirido:

1. Idade (anos):
 - 20 – 29
 - 30 – 39
 - 40 – 49
 - 50 – 59
 - 60 – 69
 - 70 ou mais

2. Género:
 - Masculino
 - Feminino

3. Nível de habilitações:
 - Até ao Ensino Secundário (12º ano)
 - Licenciatura
 - Pós-Graduação
 - Mestrado
 - Doutoramento

4. Anos de experiencia na área da contabilidade:
 - Menos de 5 anos
 - 5 – 9
 - 10 – 19
 - 20 – 29
 - 30 – 39
 - 40 ou mais

5. É TOC:
 - Interno
 - Externo

Informação sobre a empresa:

6. A empresa é participada por empresa de outro país?
 - Sim
 - Não

7. A empresa possui subsidiárias noutros países?
- Sim
 - Não
8. A empresa opera no setor:
- Indústria
 - Comércio / Serviço
9. A empresa obteve resultado contabilístico (antes de imposto) positivo no último ano?
- Sim
 - Não
10. Em que escalão se situa o volume de negócios da empresa no último ano:
- 0€ - 250.000€
 - 250.000€ - 500.000€
 - 500.000€ - 750.000€
 - 750.000€ - 1.000.000€
 - 1.000.000€ - 1.500.000€
 - 1.500.000€ - 2.000.000€
 - 2.000.000€ - 2.500.000€
 - > 2.500.000€
11. Qual o normativo contabilístico utilizado pela empresa:
- IAS/IFRS adotadas pela EU
 - SNC
12. A empresa é emitente de títulos (ações e obrigações) cotadas em Bolsa de Valores?
- Sim
 - Não

Perceção do inquirido sobre a contabilização dos impostos diferidos:

13. Concorda com a contabilização dos impostos diferidos?
- Sim
 - Não

Porquê?

14. O normativo contabilístico nacional obriga a seguir o método de contabilização do imposto a pagar (contabiliza como gasto o montante que se vai pagar ao Estado)?

- Sim
- Não

14.1. O normativo contabilístico nacional permite a contabilização dos efeitos tributários das operações e outros eventos (impostos diferidos)?

- Sim
- Não

(esta pergunta só foi aplicada aos inquiridos que na pergunta anterior responderam que não)

14.1.1. Refira, por favor, as situações mais frequentes, ou materialmente mais relevantes, que originam diferenças temporárias (tributáveis ou dedutíveis):

(esta pergunta só foi aplicada aos inquiridos que na pergunta anterior responderam que sim)

15. Na contabilização dos impostos diferidos qual das características considera mais importante:

- Relevância (materialidade)
- Acréscimo
- Prudência
- Fiabilidade

Utilização de impostos diferidos na empresa:

16. A empresa adota o modelo de contabilização de imposto diferidos?

- Sim
- Não

16.1. No Anexo às Demonstrações Financeiras é feita a alusão aos impostos diferidos?

- Sim
- Não

(esta pergunta só foi aplicada aos inquiridos que na pergunta anterior responderam que não)

17. Na contabilização de ativos por impostos diferidos é respeitado o princípio da prudência sempre que haja incerteza quanto à recuperação desse ativo?
- Sim
 - Não
18. Quais as situações mais frequentes, materialmente mais relevantes, que originam as diferenças temporárias (tributáveis ou dedutíveis) registadas pela empresa?
-

Anexo 2 – Caracterização dos inquiridos

Idade:	%
20 - 29	3,9
30 - 39	34,0
40 - 49	36,9
50 - 59	17,8
60 - 69	7,2
70 ou mais	0,2

Género:	
Feminino	43,9
Masculino	56,1

Nível de habilitações:	
Até ao Ensino Secundário (12º ano)	7,4
Licenciatura	62,9
Pós-Graduação	19,3
Mestrado	9,2
Doutoramento	1,2

Anos de experiencia na área da contabilidade:	
Menos de 5	5,1
5 - 9	11,2
10 - 19	42,0
20 - 29	25,2
30 - 39	10,9
40 ou mais	5,6

É TOC:	
Interno	81,5
Externo	18,5

Anexo 3 – Caracterização das empresas

A empresa é participada por empresa de outro país:		%
Sim		19,8
Não		80,2
A empresa possui subsidiária noutros países:		
Sim		22,6
Não		77,4
A empresa opera no setor:		
Indústria		38,9
Comércio / Serviços		61,1
A empresa obteve em resultado contabilístico (antes de impostos) positivo no último ano:		
Sim		78,4
Não		21,6
Em que escalão se situa o volume de negócios da empresa no último ano:		
0€ - 250.000 €		11,4
250.000€ - 500.000€		4,5
500.000€ - 750.000€		3,5
750.000€ - 1.000.000€		2,2
1.000.000€ - 1.500.000€		5,0
1.500.000€ - 2.000.000€		4,0
2.000.000€ - 2.500.000€		3,2
> 2.500.000€		66,2
O normativo contabilístico utilizado pela empresa:		
IAS / IFRS adotadas na EU		19,0
SNC		81,0
A empresa é emitente de títulos (ações e obrigações) cotadas em Bolsa de Valores?		
Sim		6,2
Não		93,8