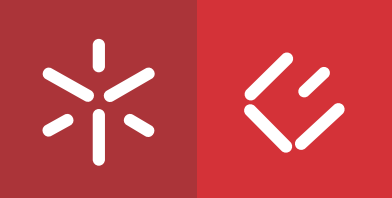


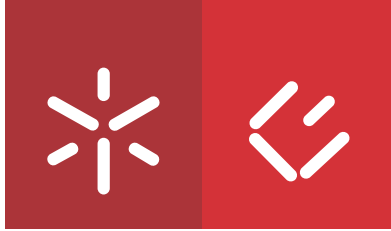


Daniela Filipa Pereira Monteiro

**O papel do Contabilista na integração do
Relato de Sustentabilidade nas organizações**

Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão





Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Daniela Filipa Pereira Monteiro

O papel do Contabilista na integração do Relato de Sustentabilidade nas organizações

Relatório de Estágio
Mestrado em Contabilidade

Trabalho efetuado sob a orientação da
**Professora Doutora Ana Alexandra Ramos Caria
Pereira**

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

CC BY

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

AGRADECIMENTOS

Este trabalho é o resultado de um percurso repleto de aprendizagens, desafios e superações, que apenas foi possível graças ao apoio e à presença de várias pessoas, às quais quero agradecer de coração.

Em primeiro lugar, quero agradecer a toda a minha família, em especial aos meus pais, à minha irmã e ao meu namorado por todo o amor, compreensão e motivação que me transmitiram ao longo desta etapa da minha vida. Não podia deixar de agradecer também aos meus sobrinhos que foram sempre uma fonte inesgotável de amor e alegria para mim.

Aos meus amigos que souberam compreender as ausências e que, mesmo à distância, foram um constante apoio e motivação.

Aos meus colegas de trabalho que sempre demonstraram compreensão e companheirismo e que foram fundamentais para o meu crescimento, tanto a nível pessoal como profissional.

Agradeço também a todos os entrevistados que disponibilizaram um bocadinho do seu tempo e conhecimento para contribuir para os objetivos deste trabalho.

À Universidade do Minho e a todos os docentes do Mestrado em Contabilidade pela qualidade de ensino, que contribuiu para adquirir e aprofundar os conhecimentos nesta área de formação.

Por último e não menos importante, um agradecimento especial à professora Ana Caria, que me orientou, aconselhou e incentivou ao longo de todo o processo. O seu apoio, disponibilidade e profissionalismo foram imprescindíveis para o desenvolvimento deste trabalho.

Um enorme obrigada a todos.

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 papel do Contabilista na Integração do Relato de Sustentabilidade nas organizações

RESUMO

Nos últimos anos, a integração da sustentabilidade nas organizações tem-se tornado uma prioridade essencialmente devido à crescente consciencialização acerca dos impactos ambientais, sociais e económicos das atividades das empresas. Com a entrada em vigor da nova Diretiva (UE) 2022/2464, as empresas abrangidas ficam obrigadas a comunicar informações sobre as questões de sustentabilidade e, por sua vez, terão de elaborar os seus relatórios de sustentabilidade de acordo com as Normas Europeias de Relato de Sustentabilidade.

Dada a importância da diretiva e o curto espaço de tempo para a implementação da mesma, é importante entender o papel do contabilista neste processo. Assim, o presente estudo tem como objetivo analisar perceções acerca do papel do contabilista na elaboração do relato de sustentabilidade, de forma a compreender os desafios que poderá enfrentar e as competências que precisará de desenvolver para ajudar a organização a atingir o seu desenvolvimento sustentável.

Neste contexto, e atendendo aos objetivos deste estudo, desenvolveu-se uma pesquisa do tipo qualitativa com uma abordagem interpretativa, com a realização de entrevistas semiestruturadas a contabilistas certificados e técnicos de contabilidade, de forma a permitir uma análise das suas experiências e perceções acerca de conhecimentos e capacidades necessárias para a elaboração do relato de sustentabilidade.

Os resultados obtidos realçam a contabilidade apenas como uma prática técnica, não evidenciando o seu papel social e moral conforme defendido por Carnegie et al. (2022). A análise das entrevistas permite concluir que os entrevistados têm ainda uma visão tradicional do papel da contabilidade nos dias de hoje. Para além disto, os resultados demonstram que os principais desafios que o contabilista pode ter na integração e elaboração do relato de sustentabilidade estão relacionados com a falta de conhecimento na área, assim como a transferência de conceitos de sustentabilidade para a profissão e as *soft skills*. Quanto às competências a melhorar ou desenvolver, apontam como principal, o domínio nas tecnologias, o desenvolvimento de uma visão mais consultiva, o domínio de idiomas, a capacidade de comunicar conceitos e o desenvolvimento de competências interpessoais. Os resultados evidenciam ainda falta de conhecimento e interesse sobre a temática, o que permite concluir que os contabilistas não estão preparados para desempenhar um papel efetivo nestas questões.

Palavras-chave: Contabilidade, Contabilista, Diretiva (UE) 2022/2464, Relato de sustentabilidade, Sustentabilidade.

The role of the Accountant in Integrating Sustainability Reporting in organisations

ABSTRACT

In recent years, the integration of sustainability in organisations has become a priority, primarily due to the growing awareness of the environmental, social and economic impacts of corporate activities. With the enforcement of the new Directive (EU) 2022/2464, covered companies are obliged to disclose information on sustainability issues and, in turn, are required to prepare their sustainability reports in accordance with the *European Sustainability Reporting Standards* (ESRS).

Given the significance of the directive and the short timeframe for its implementation, it is important to understand the role of accountants in this process. Accordingly, this study aims to analyse perceptions of accountant's role in sustainability reporting, in order to understand the challenges they may face and the competencies and skills they will need to adopt to assist organisations in achieving sustainable development.

In this context, considering the objectives of this study, a qualitative research with an interpretative approach is conducted, involving semi-structured interviews with certified accountants and accounting technicians. This allows for an analysis of their experiences and perceptions regarding the knowledge, and capabilities required for sustainability reporting.

The results portray accounting only as a technical practice, without highlighting its social and moral role as defended by Carnegie et al. (2022). The analysis of the interviews shows that the interviewees still have a traditional view of the role of accounting today. In addition, the results show that the main challenges that accountants may have in integrating and preparing sustainability reports are related to a lack of knowledge in the area, as well as the transfer of sustainability concepts to the profession and *soft skills*. As for the skills to improve or develop, the main ones identified are the proficiency of technology, the development of a more consultative approach, language skills, the ability to communicate concepts and the development of interpersonal skills. The results also highlight a lack of knowledge and interest in the subject, which allows to conclude that accountants are not prepared to play an effective role in these issues.

Keywords: Accountant, Accounting, Directive (EU) 2022/2464, Sustainability reporting, Sustainability.

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO.....	1
1.1 Justificação do estudo	1
1.2 Objetivos e questões de investigação	1
1.3 Contributos esperados.....	2
1.4 Estrutura do Relatório de Estágio	3
2. A EVOLUÇÃO E HARMONIZAÇÃO DO RELATO DE SUSTENTABILIDADE	4
2.1. A evolução do relato de sustentabilidade e a Diretiva 2014/95/UE	4
2.2 <i>Sustainability Reporting Frameworks</i>	8
2.3 A adoção e implementação da Diretiva (UE) 2022/2464.....	12
2.3.1 O Relato de Sustentabilidade antes da aprovação da Diretiva (UE) 2022/2464.....	12
2.3.2 Enquadramento da Diretiva (UE) 2022/2464.....	14
2.3.3 Implementação da Diretiva	20
2.4 O papel do contabilista no atual cenário de adoção e implementação da Diretiva de Sustentabilidade	22
2.5 Desafios e oportunidades dos contabilistas na integração de práticas sustentáveis nas organizações	24
3. METODOLOGIA	27
3.1 Perspetiva de investigação adotada.....	27
3.2 Método de recolha de dados.....	28
3.3 Caracterização dos entrevistados	29
3.4 Método de tratamento e análise dos dados	32
4. A PERCEÇÃO DOS CONTABILISTAS SOBRE SUSTENTABILIDADE E RELATO DE SUSTENTABILIDADE.....	33
4.1 A perceção dos contabilistas sobre o Relato de Sustentabilidade	33
4.2 A perceção sobre o papel do contabilista relativamente ao Relato de Sustentabilidade	38

4.3 A perceção dos entrevistados sobre o futuro da contabilidade, no que respeita ao Relato de Sustentabilidade	43
5. PRINCIPAIS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS DURANTE O ESTÁGIO	46
5.1 Caracterização da entidade promotora	47
5.2 Caraterização do Estágio	47
5.3 Atividades desenvolvidas.....	48
5.3.1 Receção e organização dos documentos contabilísticos e fiscais.....	48
5.3.2 Arquivo dos documentos contabilísticos e fiscais	49
5.3.3 Registo informático dos documentos contabilísticos.....	50
5.4 Práticas de Controlo Interno.....	52
5.4.1 Conferência com o E-Fatura	53
5.4.2 Conciliação Bancária	54
5.4.3 Conferência do valor de vendas	55
5.4.4 Conferência dos saldos de contas correntes de clientes e fornecedores	55
5.4.5 Conferência de saldos de outras contas	56
5.5 Apuramento de Contribuições e Impostos e Preenchimento das respetivas Declarações	56
5.5.1 Contribuições para a Segurança Social.....	56
5.5.2 Declaração Mensal de Remunerações	57
5.5.3 Retenções na fonte	57
5.5.4 Declaração Periódica do IVA	58
5.5.5 Declaração Modelo 3	62
5.5.6 Declaração Modelo 10	64
5.5.7 Declaração Modelo 22.....	64
5.5.8 Modelo P1 - Pagamentos por conta.....	65
5.5.9 Envio Ficheiro SAF-T	66
5.5.10 Envio ficheiro Inventário.....	66

5.6 Processamento de salários	67
5.7 Encerramento de Contas e Preparação das Demonstrações Financeiras.....	67
5.7.1 Lançamentos de retificação, regularização e ajustamento de contas.....	68
5.7.2 Apuramento de Resultados	68
5.8 Preparação da informação contabilística para relatórios e análise de gestão	69
5.8.1 Relatório de gestão	69
5.8.2 Dossier Fiscal	70
5.8.3 Informação Empresarial Simplificada	71
5.8.4 Relatório Único	72
5.9 Resolução de questões de organização com recurso a contactos a entidades competentes.....	73
5.10 Preparação de pareceres e relatórios de consultoria ou de peritagem nas áreas da contabilidade, da fiscalidade	73
5.11 Sensibilização para a possibilidade de intervenção, em representação dos sujeitos passivos, na fase graciosa do procedimento tributário e no processo tributário	73
5.12 Ética e deontologia associada à profissão.....	74
5.13 Atividades de formação.....	75
6. CONCLUSÕES.....	76
6.1 Principais conclusões	76
6.2 Contributos do estudo.....	78
6.3 Limitações.....	78
6.4 Pistas para investigações futuras	79
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	80
APÊNDICES.....	86
Apêndice 1. Guião da Entrevista.....	86

ÍNDICE DE FIGURAS E QUADROS

Figura 1 - Cronograma da aplicação da CSRD nas empresas da UE	20
Figura 2 - Exemplo de um lançamento contabilístico em Primavera	51
Figura 3 - Exemplo de um lançamento contabilístico em Centralgest	52
Figura 4 - Conciliação do E-Fatura em Centralgest.....	53
Figura 5 - Conciliação bancária em folha de Excel	54
Figura 6 - Conciliação bancária em Centralgest.....	55
Figura 7 - Exemplo de comprovativo de entrega da declaração periódica de IVA.....	60
Figura 8 - Exemplo de entrega da Declaração Recapitulativa.....	60
Figura 9 - Exemplo de entrega da declaração Modelo 3	63
Quadro 1 - Caracterização dos entrevistados e das entrevistas	31

LISTA DE ABREVIATURAS

ACT	–	Autoridade para as Condições do Trabalho
AT	–	Autoridade Tributária e Aduaneira
CDP	–	<i>Carbon Disclosure Project</i>
CIRC	–	Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
CIRS	–	Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
CIVA	–	Código do Imposto sobre Valor Acrescentado
CMVMC	–	Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas
CPPT	–	Código de Procedimento e Processo Tributário
CRM	–	<i>Customer Relationship Management</i>
CSR	–	<i>Corporate Social Responsibility</i>
CSRD	–	<i>Corporate Sustainability Reporting Directive</i>
DMR	-	Declaração Mensal de Remunerações
EFRAG	–	<i>European Financial Reporting Advisory</i>
ESG	–	<i>Environmental, Social, and Corporate Governance</i>
ESRS	–	<i>European Sustainability Reporting Standards</i>
FSB	–	<i>Financial Stability Board</i>
GRI	–	<i>Global Reporting Initiative</i>
GSSB	–	<i>Global Sustainability Standards Board</i>
IA	–	Inteligência artificial
IASB	–	<i>International Accounting Standards Board</i>
IES	–	Informação Empresarial Simplificada
IFRS	–	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IIRC	–	<i>International Integrated Reporting Council</i>
IRC	–	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
IRS	–	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
ISO	-	<i>International Organization for Standardization</i>
IVA	–	Imposto sobre Valor Acrescentado
LGT	–	Lei Geral Tributária
NFRD	–	<i>Non-Financial Reporting Directive</i>
OCC	–	Ordem dos Contabilistas Certificados

ODS – Objetivos de Desenvolvimento Sustentável

PME – Pequena e Média Empresa

PPC – Pagamentos por conta

RIEEP – Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissional

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

RLP – Resultado Líquido do Período

RSE – Responsabilidade Social das Empresas

SAF-T – *Standard Audit for Taxes Purposes*

SASB – *Sustainability Accounting Standards Board*

TCFD – *Task Force on Climate-related Financial Disclosures*

TNFD – *Task Force on Nature-related Financial Disclosures*

UE – União Europeia

VRF – *Value Reporting Foundation*

1. INTRODUÇÃO

1.1 Justificação do estudo

Nos últimos anos, tem-se verificado um crescimento generalizado de práticas adotadas pelas organizações de forma a promover a sustentabilidade, visto que cada vez mais existe um interesse crescente e uma consciência social e ambiental das partes interessadas e, por isso, é necessário que as organizações consigam satisfazer as necessidades das mesmas. Como resultado, em dezembro de 2022, foi publicada a Diretiva (UE) 2022/2464, designada por *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD), que tem como objetivo incrementar a sustentabilidade a longo prazo das empresas e da economia europeia, e consequentemente equiparar o relato de sustentabilidade ao relato financeiro. Prevê-se que cerca de 50 mil empresas tenham de cumprir com as regras estabelecidas pela nova diretiva, ficando obrigadas à divulgação das informações necessárias para compreender o impacto da empresa nas questões de sustentabilidade, bem como as informações necessárias para compreender de que forma as questões de sustentabilidade afetam a evolução, o desempenho e a posição financeira da empresa e dos seus negócios (Schmidt & Farbstein, 2024).

Deste modo, para concretizar o objetivo da sustentabilidade e permitir a sua interiorização, é necessário torná-la mensurável e observável (Çalışkan, 2014) e, para isso, é importante entender o papel do contabilista nestas questões. Identificar as competências necessárias que são importantes para educar os contabilistas a serem responsáveis hoje e amanhã é um desafio contínuo para a profissão (Boulianne et al., 2018). Embora a pesquisa sobre o papel da contabilidade na sustentabilidade continue a crescer, existe ainda uma lacuna significativa na compreensão do envolvimento dos contabilistas no relato de sustentabilidade.

Assim, este estudo surge com a intenção de preencher essa lacuna, pelo que é necessário continuar a explorar as percepções, intenções e comportamentos dos contabilistas no que diz respeito à contabilidade e aos relatórios de sustentabilidade e entender quais os desafios e competências que precisam de ser desenvolvidas ou melhoradas pelos mesmos para a representação da sustentabilidade de uma organização.

1.2 Objetivos e questões de investigação

Atendendo à crescente importância da informação não financeira nas organizações, são enfrentadas novas responsabilidades pela contabilidade e pelos seus profissionais. Conforme Jones

(2010), os relatórios de sustentabilidade fornecem grandes oportunidades aos contabilistas, uma vez que requerem uma compreensão profunda das questões sociais, económicas e ambientais. Também Pesci et al. (2023) indicam que é necessário abordar as complexidades decorrentes da interação destas questões para que se possa garantir a sustentabilidade através da contabilidade. Este estudo tem assim como objetivo analisar a perceção dos contabilistas relativamente ao relato de sustentabilidade, de forma a compreender os desafios que poderá enfrentar e as competências que precisará de adotar para apoiar as organizações na elaboração do relato de sustentabilidade. Para tal, pretende-se dar resposta às seguintes questões:

- Quais os desafios que a elaboração do relato de sustentabilidade coloca aos contabilistas?
- Quais as competências que os contabilistas terão de desenvolver para contribuir para a elaboração do relato de sustentabilidade?

Para responder às questões de partida mencionadas anteriormente, e uma vez que esta investigação segue uma abordagem interpretativa, a recolha de dados decorre da realização de entrevistas semiestruturadas a contabilistas certificados e técnicos de contabilidade.

Complementarmente, e porque se irão relatar as atividades desenvolvidas no âmbito do estágio curricular realizado na empresa Conceito Norte – Consultadoria de Gestão, Lda., este relatório tem também como objetivo dar cumprimento ao disposto no artigo 9.º do Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissional (RIEEP) da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) – atual artigo 10.º do RIEEP da OCC publicado no Diário da República a 1 de abril de 2024 e entrada em vigor a 1 de julho de 2024.

1.3 Contributos esperados

Com este estudo, será possível identificar as competências e as lacunas existentes na atual formação e prática dos contabilistas no envolvimento com o relato de sustentabilidade e consequentemente determinar áreas em que os mesmos poderão precisar de formação adicional.

A análise das perceções dos contabilistas poderá ser valiosa para as entidades de ensino e de formação, uma vez que as pode ajudar a identificar ofertas de formação necessárias e prementes, e consequentemente entender que temas poderão ser relevantes para a elaboração do relato de sustentabilidade, ajudando assim que os contabilistas adquiram as competências necessárias desde o início das suas carreiras. Esta análise irá também oferecer *insights* sobre as áreas em que os

contabilistas possam encontrar dificuldades ou desafios na elaboração do relato de sustentabilidade, permitindo assim o desenvolvimento de orientações mais claras e objetivas para auxiliá-los neste processo. Por fim, com esta investigação também será possível encontrar melhores práticas em relação à aquisição de competências e por sua vez, estas serem partilhadas, beneficiando assim outros profissionais da área que pretendam melhorar as suas competências.

1.4 Estrutura do Relatório de Estágio

O presente trabalho encontra-se dividido em seis capítulos. O presente capítulo é a introdução, na qual é apresentada a justificação do tema escolhido, o objetivo do estudo e as questões de investigação, assim como os contributos esperados.

O segundo capítulo intitula-se de “A evolução e harmonização do Relato de Sustentabilidade”. Este capítulo integra a revisão de literatura que sustenta a investigação e o enquadramento teórico da mesma. Está dividido em cinco subcapítulos que abordam a evolução do relato não financeiro, os seus principais *frameworks*, a Diretiva (UE) 2022/2464, o papel do contabilista no atual cenário de adoção e implementação da Diretiva de Sustentabilidade e por último, os desafios e oportunidades dos contabilistas na integração de práticas sustentáveis nas organizações.

O terceiro capítulo é dedicado à metodologia adotada. Este inicia-se com a explicação das escolhas metodológicas que conduziram à classificação do estudo como sendo qualitativo e interpretativo. Em seguida é apresentado o método de recolha de dados, que no presente trabalho foi a entrevista semiestruturada e, a caracterização dos entrevistados. São ainda explicados os passos seguidos ao longo do processo de recolha de dados e o seu tratamento.

O quarto capítulo dedica-se à análise e discussão dos resultados e tem por título “A perceção dos contabilistas sobre sustentabilidade e relato de sustentabilidade”. Está dividido em três subcapítulos e segue uma estrutura organizada de acordo com os temas previamente estabelecidos no guião de entrevista.

O quinto capítulo reflete as atividades desenvolvidas no decorrer do estágio curricular, no qual é apresentada a empresa acolhedora e todas as atividades desenvolvidas durante o mesmo no âmbito do artigo 9.º do RIEEP da OCC.

Por fim, o sexto capítulo apresenta as conclusões do trabalho de investigação, dando resposta às questões de partida e ao objetivo do mesmo. Adicionalmente, são ainda referidos os principais

contributos e limitações encontrados ao longo do desenvolvimento do presente estudo, assim como a indicação de potenciais pistas para investigações futuras.

2. A EVOLUÇÃO E HARMONIZAÇÃO DO RELATO DE SUSTENTABILIDADE

Este capítulo encontra-se dividido em cinco subcapítulos. O primeiro subcapítulo inicia com a análise da evolução do relato de sustentabilidade, desde a sua origem até à aprovação da Diretiva 2014/95/UE. São apresentadas as principais motivações que levaram as organizações a divulgarem informação sobre sustentabilidade, bem como os avanços realizados no sentido de aumentar a transparência do relato não financeiro. Para além disto, são também apresentadas as lacunas identificadas na aplicação da Diretiva. O segundo subcapítulo identifica e analisa os principais *frameworks* de relato de sustentabilidade e a sua importância para a harmonização e comparabilidade das informações reportadas. No terceiro subcapítulo é abordada a Diretiva (UE) 2022/2464, apresentando-se o cenário e os desafios das organizações antes da implementação da referida diretiva, bem como são analisados os principais objetivos e requisitos obrigatórios definidos pela mesma. Neste subcapítulo são ainda discutidos os impactos que a nova diretiva exige às organizações, como também os passos necessários para a sua adoção. No quarto subcapítulo é analisada a definição de contabilidade, enfatizando a definição proposta por Carnegie et al. (2022) e por fim, o quinto subcapítulo aborda o papel que os contabilistas têm vindo a ter ao longo dos anos relativamente à integração da sustentabilidade nas organizações, apresentando os desafios e oportunidades da profissão.

2.1. A evolução do relato de sustentabilidade e a Diretiva 2014/95/UE

O conceito de desenvolvimento sustentável foi formalizado pela primeira vez em 1987, quando a Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (WCED) o definiu como o desenvolvimento que atende às necessidades da geração atual sem comprometer as capacidades das gerações futuras de satisfazerem as suas próprias necessidades (WCED, 1987). Este conceito serviu de alicerce para uma abordagem mais ampla de responsabilidade corporativa, que não se limitava a resultados financeiros, mas também incorporava considerações sociais e ambientais como elementos essenciais para o sucesso sustentável das empresas.

O interesse pela divulgação da informação sobre sustentabilidade foi crescendo gradualmente desde os inícios da década de 90 do século passado, uma vez que começou a ser considerada relevante pelas partes interessadas para avaliar a sobrevivência e o sucesso da empresa a longo prazo. No entanto, a designação usualmente utilizada para este relato não era ainda de sustentabilidade, mas de responsabilidade social empresarial ou de informação não financeira, e referia-se a divulgações sociais e ambientais adicionais das organizações que eram geralmente de carácter voluntário (Robb et al., 2001)¹. Esta tendência positiva foi desencadeada pelo crescente escrutínio das partes interessadas sobre o comportamento social e ambiental das empresas, bem como pela tendência crescente para obrigações legislativas de divulgação de relatórios não financeiros (Michelon et al., 2015).

Com a globalização, as empresas tiveram de enfrentar novos desafios e oportunidades, uma vez que havia uma necessidade crescente de abordar as questões sociais e ambientais decorrentes do crescimento das relações económicas e comerciais entre os vários países e regiões do mundo. Houve então um aumento da consciencialização pública e empresarial sobre estes temas que levou à necessidade da Comissão Europeia, em julho de 2001, publicar o Livro Verde intitulado “Promover um Quadro Europeu para a Responsabilidade Social das Empresas”. Este tinha como objetivo iniciar um debate sobre como a União Europeia (UE) poderia promover a Responsabilidade Social das Empresas (RSE) a nível europeu e incentivar as empresas a adotar práticas mais responsáveis do ponto de vista social e ambiental. Além de clarificar o conceito de RSE, o Livro Verde procurava estimular as empresas a adotarem práticas de RSE e a reportarem as suas atividades de forma transparente, propor políticas e ações para apoiar esta adoção, e incentivar o diálogo entre as empresas, governos, organizações não governamentais, sindicatos e outras partes interessadas para desenvolver e implementar práticas de RSE eficazes.

Ao longo dos anos, com a sua evolução, a Comissão Europeia anunciou que era necessário aumentar a transparência das questões sociais e ambientais ao mesmo nível em todos os estados-membros de forma a alcançar a harmonização da informação não financeira. Como resultado, em 2014 entrou em vigor a Diretiva 2014/95/UE que passou a exigir a comunicação da informação não financeira e definiu que a mesma seria aplicada a grandes entidades de interesse público com mais de 500 trabalhadores à data de encerramento do respetivo balanço (UE, 2014).

¹ Cientes da evolução normativa, legislativa e da literatura, neste trabalho optaremos preferencialmente pela expressão relato de sustentabilidade.

A Diretiva 2014/95/UE veio garantir a divulgação de informações não financeiras para “questões ambientais, sociais, e relativas aos trabalhadores, ao respeito dos direitos humanos, ao combate à corrupção e às tentativas de suborno”. Para cada uma destas matérias, as empresas deveriam divulgar uma descrição das suas políticas, incluindo processos de *due diligence* implementados, os resultados dessas políticas, os principais riscos e a sua gestão (UE, 2014). A diretiva veio ainda exigir que os elementos acima mencionados fossem apresentados no seu relatório de gestão sob a forma de uma demonstração não financeira (UE, 2014).

Quanto à diretiva sabe-se que esta referia-se à informação não financeira e propôs alguns exemplos, mas não definiu o que era informação não financeira. No entanto, a Comissão Europeia afirmou que “Informação não financeira é geralmente vista como informação ambiental, social e de governação (*Environmental, Social and Corporate Governance* [ESG])”, identificando alguns pontos essenciais que são geralmente combinados para moldar o significado de informação não financeira (UE, 2014). A interpretação deste tema foi assim deixada para os vários utilizadores da informação, o que fez com que esta interpretação pudesse ser influenciada pelos vários tipos de conhecimento, competências e antecedentes profissionais e sociais das pessoas. No estudo de Tarquinio e Posadas (2020), há evidências de que as informações não financeiras eram entendidas como *Corporate Social Responsibility* (CSR) e ESG, sendo assim afetada por várias interpretações. A falta de compreensão comum da informação não financeira podia gerar confusão, uma crescente fragmentação na compreensão das pessoas e baixa comparabilidade dos relatos não financeiros (Tarquinio & Posadas, 2020). Também Fiandrino et al. (2022) indicam que havia uma necessidade de melhorar a comparabilidade, de fornecer conteúdos específicos sobre as questões de sustentabilidade e de clarificar a relevância da informação não financeira.

Traxler et al. (2023) revelam que as obrigações da Diretiva 2014/95/UE conduziram a uma melhoria da informação e indicam ainda que a pressão coerciva exercida pelos requisitos da mesma conduziu a um ajustamento do comportamento do relato, tendo consequentemente provocado melhorias na informação divulgada. Também Baumuller e Sopp (2021) afirmam que as empresas abrangidas pela diretiva tiveram de operar num ambiente cada vez mais exigente. Isto acontecia porque para além de terem de lidar com a pressão política decorrente das ambições de uma mudança para uma economia europeia mais sustentável, também tinham de responder à elevada procura de informação sobre sustentabilidade por parte das suas partes interessadas e, como resultado, as

empresas tiveram de desenvolver novos processos e sistemas de informação, bem como alterar a forma como geriam as mesmas.

Ottenstein et al. (2022), ao analisar a qualidade e quantidade do relato de sustentabilidade decorrente da Diretiva 2014/95/UE, concluíram que esta cumpriu com os objetivos de melhorar a transparência, aumentando a credibilidade da informação não financeira, como também cumpriu com o objetivo de aumentar a informação fornecida. No entanto, verificaram que a diretiva não aumentou a comparabilidade dos relatos de sustentabilidade na UE.

A questão da comparabilidade continuou a ser um dos principais desafios na aplicação prática da Diretiva 2014/95/UE e, embora o aumento da quantidade de informação não financeira tenha sido evidente, os diferentes normativos e diretrizes utilizadas pelas empresas e a falta de uma abordagem unificada para a apresentação de dados tornaram difícil a comparação entre as organizações, mesmo dentro dos mesmos setores. Este é um ponto que refletia a necessidade de normas mais rígidas ou de um quadro normativo mais uniforme para o relato não financeiro de forma a que pudesse ser aplicado de forma homogênea a nível europeu.

Paralelamente, foi no ano seguinte, em 2015, que a visão sobre sustentabilidade ganhou uma estrutura mais ampla e ambiciosa com o lançamento dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) pela Organização das Nações Unidas (ONU). Os ODS são parte integrante da Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável e são constituídos por um conjunto de 17 objetivos, 169 metas e 232 indicadores, tendo em vista o combate à desigualdade, à pobreza e à promoção de um desenvolvimento inclusivo (United Nation, 2015). Bebbington e Unerman (2018) afirmam que as organizações ao alinharem as suas atividades com os ODS, ajudam a melhorar a transparência e a comparabilidade entre elas. Além disso, os ODS incentivam as empresas a adotarem práticas mais responsáveis e desta forma, contribuem não apenas para o bem-estar social e ambiental como também fortalecem a sua resiliência e reputação no mercado. A introdução dos ODS expandiu a abrangência do relato de sustentabilidade, incentivando as organizações a alinhar as suas estratégias e divulgações com as metas globais do Desenvolvimento Sustentável.

Embora a Diretiva 2014/95/UE tenha alcançado progressos significativos na promoção de transparência e responsabilidade corporativa, as suas limitações em termos de comparabilidade e rigor levaram à necessidade de revisões e atualizações. Neste sentido, estudos foram sugerindo que a União Europeia, ciente dessas limitações, tinha vindo a considerar novas regulamentações que pudessem responder a essas lacunas.

A pressão crescente por parte dos *stakeholders* — desde investidores até consumidores e organizações da sociedade civil — mostra que a sustentabilidade já deixou de ser uma questão opcional para as empresas, sendo agora uma componente essencial da sua estratégia a longo prazo. Além disso, os riscos de não atender às expectativas regulatórias e de mercado, especialmente no que diz respeito à transparência e responsabilidade, são elevados, pois podem impactar negativamente a reputação da empresa e o seu acesso ao capital (UE, 2019b).

Neste contexto, a capacidade de adaptação das empresas à evolução da regulamentação europeia e global será um fator crucial para o seu sucesso. As organizações que forem capazes de integrar práticas de sustentabilidade robustas e comunicá-las de forma eficaz atenderão às exigências regulatórias, e também estarão mais bem posicionadas para captar as oportunidades de crescimento associadas à transição para uma economia mais verde e inclusiva.

2.2 Sustainability Reporting Frameworks

Nos últimos anos, a sustentabilidade tornou-se uma prioridade para empresas, governos e investidores. O crescente interesse por práticas empresariais responsáveis e pela mitigação de riscos ESG impulsionou a necessidade de relatórios de sustentabilidade. Para garantir a comparabilidade e relevância nas informações divulgadas, diversas organizações desenvolveram *frameworks* e normas internacionais que orientam a elaboração desses relatórios, apresentando diretrizes sobre as informações que devem ser relatadas, como mensurar os impactos e como comunicar as estratégias de sustentabilidade aos seus *stakeholders*. Embora cada *framework* tenha as suas especificidades, todos partilham o mesmo objetivo: promover uma maior transparência e fornecer uma base consistente para a tomada de decisão.

No contexto europeu, a Diretiva 2014/95/UE foi um marco na harmonização do relato não financeiro. Esta diretiva exigiu que grandes empresas passassem a relatar informações sobre os impactos ESG, a fim de garantir maior transparência e comparabilidade das informações divulgadas (UE, 2014). No entanto, fora do contexto europeu, outras iniciativas e organismos globais desempenharam e desempenham papéis cruciais no desenvolvimento de *frameworks* de relato de sustentabilidade. Adams et al. (2022) explicam que a globalização que ocorreu durante a segunda metade do século passado foi um elemento importante no surgimento de normas e diretrizes para os relatórios de sustentabilidade. Posto isto, em seguida são apresentados os principais *frameworks* que contribuem para uma economia mais sustentável.

A *Global Reporting Initiative* (GRI) criada em 1997, tornou-se uma referência global para o relato de sustentabilidade. A GRI surgiu como uma iniciativa sem fins lucrativos para fornecer uma estrutura que orientasse empresas, governos e outras entidades a comunicarem o impacto dos seus negócios em questões de sustentabilidade. Desde a sua criação, a GRI tem desempenhado um papel essencial na construção de uma linguagem comum, facilitando o diálogo informado e apoiando a tomada de decisão sobre esses impactos. A primeira versão das diretrizes da GRI foi publicada em 2000 e foi atualizada diversas vezes até 2016, quando a organização aprovou as suas normas (GRI, 2024). Desde 2016 que as normas GRI têm vindo a ser atualizadas e em 2021 foram publicadas as três novas normas universais que vieram substituir parcialmente as diretrizes anteriores. Estas normas estão organizadas num sistema modular, permitindo que as organizações escolham e utilizem os módulos que se aplicam aos seus contextos e necessidades específicas bem como facilita a adaptação e a atualização de partes específicas do *framework* sem alterar o sistema como um todo. As normas estão divididas em: normas universais, que se aplicam a todas as organizações; normas setoriais que são aplicáveis a setores específicos e por último, normas temáticas, que se direcionam para temas em particular. As normas universais são compostas por três normas. A GRI 1: Fundamentos 2021 que explica os principais conceitos do relato de sustentabilidade como também descreve os requisitos e os princípios de relato que uma organização deve cumprir para relatar em conformidade com as normas. A GRI 2: Conteúdos Gerais 2021 que aborda os conteúdos que uma organização deve utilizar para fornecer informações sobre as suas práticas de relato e outros detalhes, tais como o perfil da organização, a sua governação e as suas políticas, de modo a facilitar a compreensão do seu contexto e impacto. E, por fim, a GRI 3: Temas Materiais 2021 que orienta as organizações sobre como definir temas materiais, assegurando que o relato de sustentabilidade seja focado nos aspetos mais importantes para a organização e para as suas partes interessadas. Quanto às Normas Setoriais, estas são projetadas para abordar questões mais relevantes que afetam cada indústria ou setor, permitindo que as organizações forneçam informações detalhadas sobre os impactos específicos do setor. Por último, as Normas Temáticas são normas que tratam de temas específicos, permitindo que as organizações reportem com mais profundidade sobre aspetos específicos que afetam o seu desempenho e as suas interações com os *stakeholders*. Todas estas normas são definidas e atualizadas sob a responsabilidade exclusiva do Global Sustainability Standards Board (GSSB) que trabalha exclusivamente no interesse público e de acordo com a visão e missão da GRI (GRI, 2024).

Fundada em 2000, a *Carbon Disclosure Project* (CDP) é uma organização internacional sem fins lucrativos que promove a transparência ambiental ao incentivar as empresas, cidades, estados e

regiões a divulgar informações sobre os seus impactos ambientais. Esta organização atua como uma plataforma global para recolher, analisar e partilhar dados sobre as mudanças climáticas, o uso da água e a gestão de recursos florestais, fornecendo dados relevantes para os seus *stakeholders* tomarem decisões informadas e por sua vez, apoiar a transição para uma economia sustentável, reduzindo as emissões e melhorando a gestão dos recursos naturais (CDP, 2024).

Em 2010, foi criado o *International Integrated Reporting Council* (IIRC), como resposta à crescente procura por uma abordagem mais coerente e abrangente aos relatórios corporativos. O seu principal objetivo era criar uma estrutura de relatórios integrados aceites globalmente e que melhorasse a qualidade das informações divulgadas (IFRS, 2024).

Também neste ano foi criada a ISO 26000, uma norma internacional desenvolvida pela *International Organization for Standardization* (ISO) que tem como objetivo fornecer diretrizes sobre como as organizações podem operar de maneira socialmente responsável. Esta norma não é uma certificação, mas sim uma orientação para as organizações agirem de forma ética e transparente, procurando garantir que as empresas não atendam apenas aos requisitos legais, mas também ajudem a promover o bem-estar das pessoas e do planeta, em alinhamento com os ODS (ISO, 2024).

O *Sustainability Accounting Standards Board* (SASB) é uma organização sem fins lucrativos, fundada em 2011 e foca-se no desenvolvimento de normas específicas do setor, orientando as empresas na divulgação de relatórios de sustentabilidade materialmente financeiros de forma a atender às necessidades dos investidores e ajudando-os a identificar e avaliar os riscos e oportunidades relacionados com os indicadores ESG. A organização defende que a sustentabilidade deve ser mensurável e comparável, especialmente do ponto de vista do impacto financeiro, de modo a permitir que os investidores tomem decisões mais informadas (IFRS, 2024).

O *Task Force on Climate-related Financial Disclosures* (TCFD) foi criado em 2015 pelo *Financial Stability Board* (FSB) e tem por objetivo desenvolver diretrizes para a divulgação de informações financeiras relacionadas com o clima. O seu propósito é ajudar as organizações e os investidores a compreenderem e gerirem os riscos e oportunidades associados às mudanças climáticas, promovendo uma maior transparência nos mercados financeiros (TCFD, 2024).

A *Taskforce on Nature-related Financial Disclosures* (TNFD) é uma iniciativa global criada em 2021 com o objetivo de desenvolver um *framework* de divulgação para ajudar as organizações a relatar os riscos e oportunidades relacionados com a Natureza e com a Biodiversidade. A TNFD complementa

outras iniciativas globais como é o caso da TCFD que centra nas questões climáticas e da GRI que aborda uma gama de impactos sustentáveis. Todas as iniciativas ajudam a promover a transparência e a responsabilidade corporativa, sendo que a TNFD adiciona a particularidade crucial da Natureza e Biodiversidade (TNFD, 2024).

Para além destes organismos, existe a *IFRS Foundation*, a organização sem fins lucrativos responsável pelo desenvolvimento das normas IFRS (IFRS, 2024) que, para responder à necessidade por informações de sustentabilidade consistentes e comparáveis, em 2021, anunciou a formação de um novo organismo, o *International Sustainability Standards Board* (ISSB), com a responsabilidade de desenvolver, no interesse público, normas globais de alta qualidade que sirvam como uma base comum e abrangente para divulgações de sustentabilidade, focadas nas necessidades dos investidores e dos mercados financeiros (IFRS, 2022a). Estas normas, as *IFRS Sustainability Disclosure Standards* destinam-se a abranger uma série de questões ambientais, sociais e de governação.

Em 2023, o ISSB emitiu as suas duas primeiras normas, as IFRS S1 e IFRS S2 em que o objetivo é exigir que uma entidade divulgue informações sobre os seus riscos e oportunidades relacionados com a sustentabilidade que sejam úteis aos utilizadores na tomada de decisões (IFRS, 2024). O ISSB trabalha também em estreita cooperação com o *International Accounting Standards Board* (IASB), responsável pelo desenvolvimento e publicação das normas contabilísticas IFRS, para garantir a conectividade e a compatibilidade entre as normas anteriormente mencionadas e as normas de divulgação de sustentabilidade IFRS (IFRS, 2024).

Neste ano, a TNFD alcançou um marco significativo ao publicar as suas recomendações finais para a divulgação de informações financeiras relacionadas com a Natureza. Estas recomendações visam orientar as organizações na identificação, avaliação, gestão e divulgação de questões relacionadas com a Natureza, promovendo uma integração mais profunda das considerações ambientais nas decisões corporativas e financeiras (TNFD, 2024).

A integração e alinhamento contínuos entre as normas europeias e globais são essenciais para garantir a comparabilidade e a qualidade da informação divulgada, permitindo que os investidores tenham uma visão completa dos riscos e oportunidades de sustentabilidade que impactam o desempenho financeiro das empresas.

2.3 A adoção e implementação da Diretiva (UE) 2022/2464

2.3.1 O Relato de Sustentabilidade antes da aprovação da Diretiva (UE) 2022/2464

Para abordar adequadamente a investigação feita sobre o relato de sustentabilidade nas empresas europeias antes da aprovação da Diretiva (UE) 2022/2464, é importante examinar os estudos que analisam como as empresas abordavam o relato de sustentabilidade e os normativos seguidos. Até à aprovação da Diretiva (UE) 2022/2464, a maior parte das empresas seguia uma abordagem voluntária no relato de sustentabilidade, seguindo muitas vezes as diretrizes e normas GRI e, em menor grau, as do SASB e os quadros do IIRC. Um estudo da KPMG (2020) revelou que aproximadamente 80% das 250 maiores empresas mundiais (Global 250) estavam a utilizar as normas GRI para os seus relatórios de sustentabilidade, salientando que a GRI foi a principal referência para a divulgação de ESG na Europa. Brown e Dillard (2021) indicam que para além das diretrizes GRI, as empresas utilizavam também os princípios do Pacto Global das Nações Unidas, contudo, como a aplicação era desigual e frequentemente adaptada aos contextos específicos de cada empresa, a comparabilidade entre relatórios era dificultada.

Como já referido anteriormente, as empresas europeias usavam predominantemente as normas GRI para guiar os seus relatórios de sustentabilidade. No entanto, estas práticas variavam significativamente entre países e setores, com algumas empresas a adotarem práticas mais avançadas de relato integrado. Segundo Di Tullio et al. (2019), uma parte considerável das empresas europeias aderiu ao Relato Integrado, com o objetivo de fornecer uma visão mais ampla do desempenho empresarial que combinasse os resultados financeiros com os não financeiros.

O estudo de Boiral (2013) indicou que os relatórios de sustentabilidade frequentemente enfatizavam questões ambientais, como emissões de carbono e eficiência energética, em detrimento de questões sociais, como direitos humanos e diversidade no local de trabalho. Isso refletia as prioridades percebidas dos *stakeholders* particularmente dos investidores, que tendiam a focar-se em riscos ambientais.

Para além de tudo isto, os relatórios muitas vezes careciam de verificação externa e monitorização contínua das metas de sustentabilidade estabelecidas, o que comprometia a sua credibilidade e comparabilidade. Michelon et al. (2015) e Cho et al. (2015) argumentam que, embora muitas empresas europeias tivessem adotado os relatórios de sustentabilidade, a qualidade e exatidão

das informações fornecidas eram variáveis, com um claro desfasamento entre o que era reportado e as práticas reais.

Os estudos destacam que, até à adoção da Diretiva (UE) 2022/2464, havia uma falta de harmonização entre os diferentes quadros normativos. As empresas tinham liberdade para escolher as normas e os indicadores que achavam mais adequados, como consequente falta de consistência e comparabilidade entre os relatórios. Adams e Whelan (2009) sublinham que essa fragmentação dificultava a análise comparativa entre setores e geografias, limitando a utilidade dos relatórios para os investidores e outros *stakeholders*. Perego e Kolk (2012) também sugerem que, embora os normativos como a GRI fossem amplamente utilizados, a falta de obrigatoriedade na aplicação e a ausência de uma estrutura comum obrigatória resultavam numa divulgação insuficiente de informação material e numa abordagem mais superficial à sustentabilidade por parte de algumas empresas.

Com a entrada em vigor da nova diretiva, a UE pretende resolver muitos desses problemas, criando um quadro harmonizado e obrigatório para o relato de sustentabilidade. A introdução de normas europeias de relato de sustentabilidade representam um esforço para garantir que todas as empresas sigam um conjunto comum de princípios, com o objetivo de aumentar a comparabilidade, credibilidade e transparência das informações fornecidas. Esta nova abordagem responde à necessidade identificada por estudos anteriores, como o de Afolabi et al. (2022), que sublinharam a urgência de um quadro normativo uniforme para evitar práticas inconsistentes e o risco de *greenwashing*. Este último termo foi mencionado pela primeira vez em 1986 pelo ambientalista Jay Westerveld quando num ensaio criticou a prática da indústria hoteleira de promover a reutilização de toalhas para “salvar o ambiente”, quando na verdade era mais uma estratégia de redução de custos para uma indústria que tinha pobres políticas ambientais (Pearson, 2010). Para Lyon e Maxwell (2011), *greenwashing* significa enganar os consumidores, uma vez que apenas revela seletivamente informações positivas sobre o desempenho de responsabilidade social ou ambiental de uma empresa, da mesma forma que oculta informações negativas sobre esses mesmos aspetos.

A transição para normas mais rigorosas, aplicáveis a um conjunto alargado de empresas, demonstra o empenho da UE em liderar a transformação para uma economia mais sustentável e transparente, como também a introdução de auditorias obrigatórias aos relatórios de sustentabilidade visa melhorar a fiabilidade das informações fornecidas, uma lacuna que foi apontada por Hummel e Schlick (2016) no estudo sobre a qualidade dos relatórios não financeiros.

2.3.2 Enquadramento da Diretiva (UE) 2022/2464

De acordo com o relatório da Comissão de 21 de abril de 2021 foram identificados alguns problemas quanto à eficácia das Diretivas 2013/34/UE, 2014/95/UE e 2013/50/UE, concluindo-se que muitas empresas não só não divulgam informações materiais sobre temas importantes acerca da sustentabilidade, como também se verificam limitações quanto à comparabilidade e fiabilidade das informações sobre sustentabilidade. Tornou-se evidente para a UE a necessidade de um quadro sólido e acessível para a comunicação de informações, juntamente com práticas de auditoria eficazes, para garantir a fiabilidade dos dados e evitar o *greenwashing* e a dupla contagem (UE, 2022, § 13).

O relatório afirma ainda que, sem a implementação de medidas políticas, será expectável o aumento na discrepância entre as necessidades de informação dos utilizadores e as informações fornecidas pelas empresas sobre sustentabilidade. Essa discrepância é apontada como tendo consequências negativas significativas para os investidores, uma vez que estes não conseguem considerar adequadamente os riscos e oportunidades relacionados com a sustentabilidade nas suas decisões de investimento (UE, 2022, § 14). O relatório da Comissão identificou também um aumento significativo dos pedidos de informação sobre questões de sustentabilidade às empresas. Estes pedidos visavam dar resposta à lacuna existente entre as necessidades de informação dos utilizadores e as informações disponíveis sobre a sustentabilidade das empresas (UE, 2022, § 15).

Com base nas lacunas apontadas e com o objetivo de tornar as informações não-financeiras comparáveis e uniformes, foi publicada a Diretiva (UE) 2022/2464 do Parlamento Europeu e do Conselho de 14 de dezembro de 2022 que altera o Regulamento (UE) n.º 537/2014, a Diretiva 2004/109/CE, a Diretiva 2006/43/CE e a Diretiva 2013/34/UE no que diz respeito ao relato de sustentabilidade das empresas e que tem como objetivo definir requisitos de divulgação de informação sobre sustentabilidade.

A nova diretiva visa ampliar o âmbito da aplicação a todas as grandes empresas e todas as empresas com valores mobiliários cotados em mercados regulados da UE, com exceção das microempresas (UE, 2022, § 17); às empresas de países terceiros com volume de negócios líquido superior a 150 milhões de euros na UE e que tenham pelo menos uma empresa filial na UE que seja considerada grande empresa, ou cotada, ou com volume de negócios líquido superior a 40 milhões de euros. Para garantir a qualidade e fiabilidade do relato das empresas fora da UE, o relatório de sustentabilidade deve ser publicado junto com um parecer de garantia de fiabilidade emitido por uma

pessoa ou empresa autorizada para tal, ao abrigo da legislação nacional da empresa do país terceiro ou de um Estado-Membro (UE, 2022, § 20).

A diretiva amplia também o âmbito de aplicação às pequenas e médias empresas cujos valores mobiliários estão admitidos à negociação num mercado regulamentado na União. Estas têm de comunicar as informações em conformidade com normas que sejam proporcionais às suas capacidades e recursos e adaptadas à escala e complexidade das suas atividades. Para além disto, também deverão dispor de tempo suficiente para se prepararem para aplicarem as disposições exigidas pelo relato de sustentabilidade, devido à sua menor dimensão e recursos mais limitados bem como pelos desafios que enfrentaram causados pela pandemia Covid-19. As disposições exigidas pelo relato de sustentabilidade deverão ser aplicadas nos exercícios financeiros com início no dia 1 de janeiro de 2026 ou após esta data. Durante um período transitório de dois anos, as empresas referidas têm a possibilidade de se autoexcluírem dos requisitos da presente diretiva, desde que indiquem no seu relatório de gestão o motivo pelas quais as informações sobre sustentabilidade não foram indicadas (UE, 2022, § 21).

A presente diretiva isenta todas as empresas filiais da obrigação de comunicar informações não financeiras caso essas empresas constem no relatório de gestão consolidado da empresa-mãe e desde que esse relatório inclua as informações não financeiras comunicadas nos termos da referida diretiva. É exigido que as empresas filiais indiquem no seu próprio relatório de gestão, o nome e a sede estatutária da empresa-mãe que comunica informações de sustentabilidade a nível do grupo; o link para o relatório de gestão consolidado da empresa-mãe e uma referência ao facto de estarem isentas de relatarem informações de sustentabilidade (UE, 2022, § 25). Uma filial europeia de uma empresa-mãe estabelecida num país terceiro pode também estar isenta desde que a empresa-mãe comunique informações de sustentabilidade em conformidade com a diretiva de sustentabilidade ou normas equivalentes, como também os Estados-Membros podem exigir que a empresa-mãe divulgue o relatório de gestão consolidado ou se aplicável, o relatório de sustentabilidade consolidado numa língua em que esse Estado-Membro aceite e que disponibilizem todas as traduções para a língua que se afigure necessária (UE, 2022, § 25).

Em termos de sustentabilidade, a dupla materialidade tornou-se um tema central de discussão no contexto europeu. A Comissão Europeia (2019) foi a primeira a referir-se à noção de dupla materialidade, que se baseia na identificação de questões materiais a partir de duas perspetivas: materialidade de impacto que diz respeito aos impactos significativos, reais ou potenciais das

organizações nas pessoas ou no ambiente, no curto, médio ou longo prazo, tanto ao nível das operações como da cadeia de valor (perspetiva de dentro para fora) e materialidade financeira, que é baseada em evidências de que os temas de sustentabilidade geram um efeito financeiro nas organizações, criando riscos e oportunidades que influenciam ou poderão influenciar, os futuros fluxos de caixa e, portanto, o valor das organizações no curto, médio e longo prazo (perspetiva de fora para dentro). A presente diretiva exige a apresentação de relatórios não apenas para a compreensão da evolução, do desempenho e da posição da empresa, como também exige informações necessárias para o entendimento do impacto das atividades da empresa no que diz respeito às “questões ambientais, sociais e relativas aos trabalhadores, no respeito pelos direitos humanos, no combate à corrupção e nas tentativas de suborno.” Desta forma, as empresas são obrigadas a comunicar os impactos das suas atividades nas pessoas e no ambiente, assim como a forma como as questões de sustentabilidade afetam a empresa. É verificada a “dupla perspetiva de materialidade”, uma vez que os riscos para a empresa e os impactos da empresa representam, individualmente, uma perspetiva de materialidade (UE, 2022, § 29).

As informações de sustentabilidade comunicadas devem conter informações sobre toda a cadeia de valor da empresa, incluindo as suas operações, os seus produtos e serviços bem como as suas relações empresariais e a sua cadeia de abastecimento, sempre que relevante. Caso a empresa não disponha de informações necessárias sobre a sua cadeia de valor, nos três primeiros anos, deverá explicar os esforços realizados para obter essas informações, as razões pelas quais não foi possível obtê-las e os planos da empresa para poder obter essas informações no futuro (UE, 2022, § 33).

A natureza voluntária das orientações permite que as empresas decidam se desejam aplicá-las ou não. Portanto, essas orientações, por si só, não podem garantir a comparabilidade das informações divulgadas por diferentes empresas nem assegurar que todas as informações consideradas relevantes pelos utilizadores sejam divulgadas. É por isso que são necessárias normas obrigatórias de relato de sustentabilidade para garantir a comparabilidade das informações e a divulgação de todas as informações pertinentes. Desta forma e com base no princípio da dupla materialidade, estas normas devem abranger todas as informações relevantes para os utilizadores. São também necessárias normas comuns de relato de sustentabilidade para garantir a fiabilidade e a digitalização da comunicação de informações de sustentabilidade e, para facilitar a sua supervisão e execução (UE, 2022, § 37).

As normas de relato de sustentabilidade deverão promover uma visão mais integrada de todas as informações a divulgar pelas empresas no relatório de gestão de forma a promover aos utilizadores um melhor entendimento acerca da evolução, do desempenho, da posição e do impacto da empresa. Estas normas deverão também distinguir as informações que as empresas devem divulgar quando comunicam informações em termos individuais e a nível de grupo. Para além disto, as normas de relato de sustentabilidade deverão conter orientações destinadas às empresas para ajudá-las a identificar quais as informações sobre sustentabilidade deverão ser incluídas no relatório de gestão, uma vez que a empresa só terá de divulgar as informações pertinentes para compreender os seus impactos nas questões de sustentabilidade bem como para compreender de que forma estas questões afetam a evolução, o desempenho e a posição da empresa (UE, 2022, § 51).

A Comissão Europeia delegou no EFRAG a responsabilidade de elaborar as ESRS, que foram adotados em julho de 2023 (EFRAG, 2023). O EFRAG é uma associação sem fins lucrativos e que serve o interesse público ao prestar aconselhamento à Comissão sobre a aprovação de normas internacionais de relato financeiro e define que a materialidade deve ser entendida como o critério de inclusão de informações específicas nos relatórios corporativos. Isto reflete o significado da informação em relação ao fenómeno que pretende retratar ou explicar, bem como a sua capacidade de satisfazer as necessidades e expectativas das partes interessadas de uma empresa e da própria empresa, permitindo uma tomada de decisão adequada e, de forma mais geral, as necessidades de transparência correspondentes ao interesse público (EFRAG, 2023).

A Comissão Europeia adotou o primeiro conjunto de normas de relato de sustentabilidade no final de julho de 2023, publicando formalmente no dia 22 de dezembro do mesmo ano através do Regulamento Delegado (UE) 2023/2772 e começou a ser aplicado a partir do dia 1 de janeiro de 2024 (UE, 2023). A 19 de julho de 2024, houve uma retificação do Regulamento Delegado (UE) 2023/2772 da Comissão, de 31 de julho de 2023, informando que o conjunto de 12 normas desenvolvido no âmbito da presente diretiva tem como objetivo detalhar as informações sobre sustentabilidade, nomeadamente sobre os seus “impactos, riscos e oportunidades em relação a questões de sustentabilidade ambiental, social e de governação” desde que a empresa avalie o tema em causa como sendo material. As informações divulgadas de acordo com as ESRS permitem aos utilizadores compreender os impactos materiais da empresa nas pessoas e no ambiente e os efeitos materiais das questões de sustentabilidade no desenvolvimento, desempenho e posição da empresa (UE, 2024). As ESRS dividem-se em três categorias: normas transversais, normas temáticas (normas Ambientais,

Sociais e de Governança) e normas setoriais específicas. As normas transversais e temáticas aplicam-se a todas as empresas, uma vez que são independentes do setor em que a empresa opera. As normas transversais ESRS 1 – Requisitos Gerais e ESRS 2 – Divulgações gerais aplicam-se às questões de sustentabilidade abrangidas pelas normas temáticas e pelas normas setoriais específicas. As normas ESRS 1 definem a estrutura das ESRS, descrevem as convenções utilizadas na sua redação, apresentam os conceitos fundamentais e estabelecem os requisitos gerais que as empresas devem seguir ao preparar e apresentar as informações relacionadas com a sustentabilidade. As normas ESRS 2 especificam os requisitos de divulgação sobre as informações que as empresas devem fornecer, nomeadamente “sobre todas as questões materiais de sustentabilidade nas áreas de comunicação de informação de governação, estratégia, impacto, gestão de riscos e oportunidades, e métricas e objetivos” (UE, 2024). As normas ESRS temáticas abrangem um tema de sustentabilidade e estão organizadas em temas, subtemas e quando necessário, em subsubtemas. Para além disso, estas normas podem incluir requisitos específicos que complementem os requisitos gerais de divulgação de informações da ESRS 2. Por fim, as normas setoriais específicas são aplicáveis a todas as empresas de um setor e abordam “impactos, riscos e oportunidades” passíveis de serem importantes para todas as empresas de um setor específico e que não estão abrangidos ou suficientemente abrangidos por normas temáticas. As normas setoriais específicas são ainda multitemáticas e abordam os temas mais relevantes para o setor em questão e permitem um elevado grau de comparabilidade (UE, 2024).

Na elaboração do Relatório de Gestão, é essencial que este inclua diversas informações detalhadas para garantir a transparência e o cumprimento dos requisitos em matéria de sustentabilidade. Em primeiro lugar, o relatório deve fornecer uma descrição clara do modelo de negócios e da estratégia da empresa, particularmente no que diz respeito à sua capacidade de adaptação a riscos relacionados com a sustentabilidade. Deve também abordar as oportunidades identificadas pela empresa nesse âmbito e os planos estabelecidos para assegurar que a estratégia e o modelo de negócios estão alinhados com a transição para uma economia sustentável. Isso inclui a compatibilidade das práticas da empresa com a limitação do aquecimento global a 1,5 °C, de acordo com o Acordo de Paris, e com o objetivo de alcançar a neutralidade climática até 2050. Além disso, é crucial que a empresa descreva a sua exposição a atividades relacionadas com carvão, petróleo e gás, caso aplicável, e a forma como considera os interesses das partes interessadas e o impacto das suas atividades nas questões de sustentabilidade (UE, 2022).

O relatório deve também incluir os objetivos calendarizados da empresa em relação às questões de sustentabilidade, particularmente os objetivos de redução de emissões de gases com efeito de estufa para 2030 e 2050, se relevantes. É necessário descrever os progressos realizados na concretização desses objetivos e indicar se estes se baseiam em provas científicas robustas. Adicionalmente, o papel dos órgãos de administração, gestão e fiscalização em matéria de sustentabilidade deve ser claramente descrito, incluindo o nível de conhecimento e competências desses órgãos no tema. Outro aspeto importante a ser relatado é o conjunto de políticas da empresa em relação à sustentabilidade, que devem ser delineadas com clareza (UE, 2022).

O relatório também precisa de fornecer informações sobre eventuais esquemas de incentivos relacionados com a sustentabilidade, que se destinam aos membros da administração, direção e supervisão da empresa. Deve ainda descrever o processo de *due diligence* implementado pela empresa em matéria de sustentabilidade, incluindo os principais impactos adversos, reais ou potenciais, tanto nas operações da empresa como na sua cadeia de valor. A empresa deve identificar as medidas adotadas para monitorizar esses impactos e mitigar os riscos associados, apresentando os resultados das medidas aplicadas (UE, 2022).

Além disso, é necessário descrever os principais riscos que a empresa enfrenta em termos de sustentabilidade, bem como a sua dependência de fatores externos e a forma como esses riscos são geridos. Por fim, o relatório deverá apresentar indicadores pertinentes para todas estas divulgações, assegurando que a informação fornecida seja suficiente para uma compreensão completa e transparente do desempenho da empresa nas questões de sustentabilidade (UE, 2022). Este conjunto de informações é fundamental para garantir que as empresas não só cumpram as exigências legais, mas também contribuam para uma maior transparência e responsabilidade nas suas operações, alinhando-se com os objetivos globais de sustentabilidade.

As empresas abrangidas pela nova diretiva devem elaborar o seu relatório de gestão em formato eletrónico e disponibilizarem gratuitamente ao público nas suas páginas Web. Será necessária uma taxonomia digital para as normas de relato de sustentabilidade com o objetivo de permitir que as informações divulgadas sejam etiquetadas de acordo com essas normas de relato de sustentabilidade (UE, 2022, § 55).

A presente diretiva exige que o revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas executem trabalhos de garantia de fiabilidade limitada, emitindo um parecer sobre a conformidade do relato de sustentabilidade com as normas de relato de sustentabilidade da UE, assim

como o processo realizado pela empresa para identificar as informações relatadas ao abrigo das normas de sustentabilidade. Caso a Comissão adote normas de garantia de fiabilidade razoável para o relato de sustentabilidade por meio de atos delegados até dia 1 de outubro de 2028 de forma a avaliar se a garantia de fiabilidade é viável para os revisores ou auditores e empresas, o revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas será obrigada a emitir um parecer, com base num trabalho de garantia de fiabilidade razoável sobre a conformidade do relato de sustentabilidade com os requisitos da UE (UE, 2022, § 60). Uma vez que os revisores oficiais de contas ou as sociedades de revisores oficiais de contas já procedem à verificação das demonstrações financeiras e do relatório de gestão, a garantia de fiabilidade dos relatórios de sustentabilidade por parte dos mesmos ajudará a garantir a conexão e a coerência das informações financeiras e de sustentabilidade, o que é muito importante para os utilizadores dessas informações (UE, 2022, § 61).

Os primeiros relatórios de sustentabilidade são já publicados em 2025, alargando-se o âmbito da aplicação nos anos seguintes, como é explicado na figura a seguir.



Figura 1 - Cronograma da aplicação da CSRD nas empresas da UE

Fonte: UE (2022), UE (2014)

2.3.3 Implementação da Diretiva

De acordo com o Inquérito Global sobre a CSRD realizado a executivos e profissionais séniores de vários países, pela PwC (2024), as empresas que se preparam para divulgar o relato de sustentabilidade ao abrigo da Diretiva afirmam que o mesmo traz múltiplos benefícios comerciais, incluindo um melhor desempenho ambiental, um melhor envolvimento com as partes interessadas e a redução de riscos, mesmo quando se deparam com prazos apertados e com a complexidade da aplicação do regulamento (PwC, 2024). O mesmo estudo sugere também que as empresas começam a compreender melhor como a sustentabilidade poderá afetar os atuais modelos de negócio bem como

criar oportunidades de crescimento e reinvenção. Para além disto, um terço dos participantes no inquérito espera que a implementação da diretiva conduza diretamente ao aumento das receitas e à redução dos custos (PwC, 2024).

Através da análise da dupla materialidade feita pela PwC (2024) é possível entender que o número de temas sobre os quais as empresas vão reportar irá variar muito, dependendo da sua dimensão, do seu modelo de negócio e da complexidade da cadeia de valor do mesmo e, por isso, a avaliação dos impactos, riscos e oportunidades são subjetivas mesmo seguindo as normas em vigor. Conforme o estudo de Correa-Mejia et. al. (2024), 33% dos 76 relatórios de sustentabilidade de empresas europeias cuja elaboração foi voluntária e incluiu a aplicação da dupla materialidade, são consistentes entre o que dizem e o que fazem, contudo, a maioria das empresas não divulgam a sua materialidade de acordo com a definição de dupla materialidade estabelecida pela norma ESRS 1 (CE, 2023). Além disso, embora estas empresas estejam envolvidas com questões de impacto social e ambiental na avaliação das suas questões materiais, o desempenho ESG nestas áreas não reflete nenhuma melhoria significativa com a aplicação da dupla materialidade. No entanto, o compromisso com estas questões pode ter um impacto positivo na imagem corporativa, aumentando o apoio das partes interessadas, melhorando a reputação corporativa e podendo melhorar também o acesso ao financiamento de empresas que promovem práticas sustentáveis (Correa-Mejia et. al., 2024).

Os resultados de Kosi et. al., (2024) acerca do impacto da CSRD na divulgação do relato de sustentabilidade de empresas alemãs, evidenciam que a aprovação da Diretiva não aumentou o relato de sustentabilidade voluntário em empresas que não estão sujeitas à *Non-Financial Reporting Directive* (NFRD) mas que estarão sujeitas à CSRD, implicando assim que as empresas que não estão sujeitas à NFRD, poderão precisar de suporte e recursos adicionais para se prepararem adequadamente de forma a cumprirem com o disposto na atual Diretiva. Para além disto, foi possível verificar também que as práticas de divulgação do relato de sustentabilidade foram melhoradas por empresas sujeitas à NFRD após a aprovação da CSRD, significando assim que as empresas começaram a implementar os novos requisitos antes da divulgação dos relatórios ao abrigo da CSRD.

Conforme o estudo da PwC (2024), os maiores obstáculos com que as empresas em análise se deparam são a disponibilidade e a qualidade dos dados, uma vez que muitas destas informações não existem no planeamento de recursos empresariais das empresas nem noutros sistemas de fonte central e, por isso, todo este processo tem de ser feito manualmente. Outro dos grandes desafios é analisar toda a cadeia de valor da empresa. Primeiro, porque inicialmente é necessário compreender e

definir a cadeia de valor para efeitos da diretiva e esse processo leva um tempo considerável e depois, porque é necessário utilizar dados de fornecedores, clientes e terceiros e avaliar a sua fiabilidade.

O estudo da PwC (2024) demonstra que oito funções e departamentos empresariais estão atualmente ou estarão na implementação da diretiva, incluindo normalmente sustentabilidade, finanças, operações, aprovisionamento, tecnologia e jurídico. Verifica-se também que os comités ou conselhos executivos, entre eles os diretores financeiros e os diretores de informação estão atualmente envolvidos na implementação da diretiva e devem desempenhar papéis centrais no apoio aos diretores de sustentabilidade, permitindo que estes últimos possam se concentrar de uma forma mais eficaz nas suas áreas de especialização. Mais de metade dos inquiridos já envolveram também a função tecnológica, contudo muitas empresas ainda não estão preparadas para um grande programa de investimento. Quanto às ferramentas tecnológicas utilizadas, a grande maioria está a utilizar ou planeia utilizar folhas de cálculo para os relatórios de sustentabilidade, contudo espera-se que no futuro este resultado se altere à medida que as empresas investem em soluções que garantam relatórios eficientes e repetíveis, e desta forma, que aumente a utilização de ferramentas de inteligência artificial (IA) para os relatos de sustentabilidade. Quanto ao requisito de garantia exigido ao abrigo da diretiva, a maioria dos inquiridos afirma ter contratado um prestador de serviços desde a fase inicial.

A implementação da Diretiva 2022/2464 (UE) simboliza um novo paradigma, onde a sustentabilidade não é apenas um complemento às demonstrações financeiras, mas sim uma peça central para a construção de uma economia mais inclusiva e sustentável. Ao adotar estas práticas, as organizações não cumprem apenas com as exigências regulatórias, mas também demonstram compromisso com a responsabilidade social e ambiental, contribuindo para um futuro mais equilibrado e resiliente.

2.4 O papel do contabilista no atual cenário de adoção e implementação da Diretiva de Sustentabilidade

O papel do contabilista está em constante evolução, especialmente com as crescentes exigências de transparência, sustentabilidade e responsabilidade social no ambiente empresarial moderno (Carnegie et al., 2023a). Tradicionalmente, o contabilista era visto como o responsável pela preparação e verificação das demonstrações financeiras e pela garantia de conformidade com os normativos contabilísticos e fiscais (Alp & Ustundag, 2009). No entanto, a contabilidade moderna exige um papel mais abrangente e estratégico. Conforme destacado por Gray et al. (2014), a crescente

adoção por práticas sustentáveis nas organizações foi percebida como uma transformação da contabilidade tradicional, pois focava-se em ampliar as práticas existentes e desenvolver novas formas de relato e sustentabilidade, tendo como objetivo identificar e divulgar informações não financeiras relevantes para avaliar os riscos de sustentabilidade e fortalecer a confiança dos investidores e consumidores.

Ao longo das últimas décadas, muitos investigadores descreveram a contabilidade como sendo uma prática técnica, cujo objetivo principal era a determinação, a comunicação e a análise do desempenho e de outros resultados das organizações, posicionando-a como essencialmente numérica. Contudo, a partir de 1980, as definições de contabilidade foram-se ampliando à medida que os impactos da contabilidade sofriam uma maior atenção por parte dos investigadores (Carnegie et al., 2021). A evolução da contabilidade para incluir informação de sustentabilidade reflete a necessidade de uma definição mais abrangente do papel do contabilista, que passa a ser um facilitador-chave na integração de relatórios financeiros e não financeiros.

Carnegie et al. (2022) definiram a contabilidade como sendo uma prática técnica, social e moral preocupada com a utilização sustentável dos recursos e a *accountability* adequada perante as partes interessadas para permitir o florescimento das organizações, das pessoas e da natureza. Isto quer dizer que embora os aspetos técnicos da contabilidade tenham importância, a contabilidade deve também ser reconhecida pelos seus efeitos sobre os comportamentos das pessoas e das suas ações nas organizações e na sociedade, o que impulsiona consequências significativas para o funcionamento e o desenvolvimento tanto das organizações quanto da sociedade em geral. A contabilidade é agora percebida não apenas como uma prática técnica, mas também como uma prática social e institucional, desempenhando um papel fundamental na formação das culturas organizacionais e sociais.

Carnegie et. al. (2022) defendem ainda que moralidade e contabilidade estão interligadas, indicando que uma prática social não pode ser separada da moralidade, uma vez que a prática social afeta os outros e se baseia na interação humana que cria obrigações e deveres. Uma prática moral permite a ordem moral das organizações e das sociedades, o que, por sua vez, afeta os comportamentos individuais e organizacionais. Em suma, Carnegie et al. (2022) argumentam que a ética deve estar refletida na definição de contabilidade, uma vez que esta molda e afeta vidas e é exercida por agentes morais. Esta definição inclui também a sustentabilidade e o desenvolvimento sustentável, bem como todas as partes interessadas, e aborda todas as dimensões da contabilidade como uma prática generalizada, refletindo assim a crescente orientação interdisciplinar da disciplina.

2.5 Desafios e oportunidades dos contabilistas na integração de práticas sustentáveis nas organizações

Ao longo dos anos, a questão da sustentabilidade tem-se tornado cada vez mais importante e o relato de sustentabilidade foi emergindo como um mecanismo de divulgação das responsabilidades de uma organização. Sendo a contabilidade um importante sistema de avaliação e divulgação das atividades de uma empresa, faz com que haja uma pressão crescente sobre a profissão e os contabilistas para uma melhor integração da sustentabilidade no sistema de tomada de decisão das organizações de forma a orientar as suas ações para o desenvolvimento sustentável (Çalışkan, 2014). Conforme Golubeva (2022), a contabilidade deve ser suficientemente flexível de forma a refletir as mudanças contínuas quer nas tecnologias, quer para ajudar a orientar futuras inovações em direções sustentáveis.

De acordo com o trabalho de Adams (2020), os contabilistas estão na linha da frente ao garantir a qualidade e a precisão das informações relacionadas com o desempenho sustentável das empresas. A inclusão de métricas de sustentabilidade nas demonstrações financeiras reflete o impacto que as práticas ESG têm no valor das empresas a longo prazo. Além disso, a capacidade de interpretar dados complexos e desenvolver relatórios integrados torna os contabilistas fundamentais na comunicação de informações que não apenas satisfaçam as obrigações legais, mas também informem investidores e outras partes interessadas sobre os riscos e oportunidades que surgem de questões como alterações climáticas e desigualdades sociais (de Villiers & Sharma, 2020). Desta forma, o papel que o contabilista tem desempenhado na promoção dos relatos de sustentabilidade refletem a importância das questões ambientais e ecológicas para a manutenção e gestão dos recursos naturais a longo prazo, bem como promovem a rentabilidade económica e o bem-estar social e ambiental das organizações e da sociedade em geral (Turcsanyi & Sisaye, 2013).

De acordo com Taïbi et al. (2020), o desenvolvimento da contabilidade para o desenvolvimento sustentável é progressivo, uma vez que existem limites quanto à transferência dos conceitos de sustentabilidade para a contabilidade e, por mais ambiciosa que uma organização seja em alcançar a sustentabilidade, a introdução dessa ferramenta terá impacto em todas as atividades e a organização enfrentará os mesmos desafios que qualquer mudança em grande escala possa causar como a disponibilidade de recursos, a limitação de tempo, a mudança de prioridades, entre outros. Todos estes fatores comprometerão o esforço da organização que pretende garantir a sua sustentabilidade.

No estudo realizado por Halari e Baric (2023), existem evidências de que os contabilistas caminham em direção a papéis relacionados com a sustentabilidade, mas que são percebidos como não associados à mesma, o que sugere que as suposições históricas e os estereótipos ainda prevalecem. Contudo, a colaboração das várias partes interessadas pode permitir que os contabilistas se envolvam significativamente com a sustentabilidade e desempenhem um papel fundamental em direção à economia circular sem comprometer a natureza percebida do seu papel.

Através do estudo a contabilistas do setor público, Williams (2015) argumenta que existe um elevado envolvimento do contabilista na elaboração dos relatos de sustentabilidade. No entanto, foi identificada uma discrepância entre o envolvimento atual dos contabilistas e o nível de envolvimento que eles acreditam ser necessário para desempenharem um papel mais proativo na sustentabilidade. Os resultados revelam que, ao nível organizacional, o desenvolvimento sustentável é visto como mais relevante do que ao nível individual ou profissional do contabilista. Apesar disso, surgem diferenças significativas na forma como o desenvolvimento sustentável é integrado nas práticas contabilísticas e nos processos de relato, o que limita uma participação mais ativa dos contabilistas na promoção e implementação de estratégias de sustentabilidade. Desta forma, o papel do contabilista no contexto da sustentabilidade não se restringe apenas ao cumprimento das normas e regulamentações, mas também à integração de práticas de sustentabilidade nos processos organizacionais.

Por outro lado, Kwakye et al. (2018) argumentam que o envolvimento das empresas com o relatório de sustentabilidade não depende da atitude dos contabilistas, mas sim dos recursos que a organização possui para investir no mesmo e da pressão que é feita por parte das partes interessadas para a divulgação das informações. Também Egan e Tweedie (2018) argumentam que, se a administração conseguir oferecer aos contabilistas um suporte adequado e os recursos organizacionais necessários, estes terão capacidade de se adaptar e é possível que se sintam estimulados para se tornarem os contabilistas não tradicionais que cada vez mais as empresas procuram.

Já Bakarich et al. (2023), sugerem que os contabilistas ainda não estão à altura de relatar a sustentabilidade seja em conhecimento, experiência ou ambição, e por isso, a profissão deve tomar medidas para preparar essa mudança. Os autores referem ainda que é necessário estudar e obter certificações para que os contabilistas se familiarizem com os relatórios de sustentabilidade. Krasodomska et al. (2020) apoiam esta ideia e argumentam que é necessário que haja mais educação e prática dos contabilistas sobre as questões de sustentabilidade para que consigam ampliar o seu envolvimento no relatório de sustentabilidade. Esta posição era já salientada por Bebbington et al.

(1994), que referiam que a educação e a prática estavam a preparar inadequadamente os contabilistas para os desafios das organizações, uma vez que estes pareciam desinformados e inseguros de como resolver questões de contabilidade ambiental.

Boulianne et al. (2018) afirmam que a sustentabilidade na educação contabilística é fundamental para defender o interesse público e tem potencial para impedir ou promover a sustentabilidade na sociedade. Os mesmos autores referem ainda que se os contabilistas deixarem de ser educados em sustentabilidade, o planeta irá sofrer. De acordo com Çaliskan (2014), compete à contabilidade, a determinação das informações que envolvem o relatório de sustentabilidade das empresas tais como a asseguaração das informações, o suporte a esses processos e procedimentos e o relato à administração.

A contabilidade está a ganhar cada vez mais reconhecimento a nível mundial devido aos seus impactos nos comportamentos individuais e nas culturas organizacionais subjacentes, com implicações significativas para o funcionamento e desenvolvimento organizacional e social. Para além disto, é também um elemento fundamental e pode ser aprimorado e inovado na procura por moldar um mundo melhor e, ao fazer isso, permite alcançar este nobre objetivo tanto para os seres humanos quanto para os não-humanos no Planeta Terra (Carnegie et al., 2023b).

3. METODOLOGIA

Como mencionado no capítulo introdutório, este estudo tem como objetivo analisar a percepção dos contabilistas relativamente ao relato de sustentabilidade, de forma a compreender os desafios que poderá enfrentar e as competências que precisará de adotar para ajudar a organização a atingir o seu desenvolvimento sustentável. Para a concretização deste objetivo, pretende-se dar resposta às seguintes questões:

- Quais os desafios que a elaboração do relato de sustentabilidade coloca aos contabilistas?
- Quais as competências que os contabilistas terão de desenvolver para contribuir para a elaboração do relato de sustentabilidade?

Este relatório de estágio visa ainda dar cumprimento ao disposto no artigo 9.º do RIEEP da OCC. Para tal, a entidade acolhedora do estágio curricular foi a Conceito Norte – Consultadoria de Gestão, Lda., localizada no Porto.

Apresenta-se, de seguida, a metodologia utilizada para a realização deste estudo. Inicialmente é identificada a perspetiva e o método de investigação, seguindo-se a caracterização dos entrevistados em análise. Posteriormente, são apresentados os procedimentos utilizados para a sua análise e interpretação.

3.1 Perspetiva de investigação adotada

Determinar as opções metodológicas de um estudo é uma etapa essencial para assegurar a consistência e a relevância dos resultados obtidos e, por isso, é fundamental selecionar métodos que estejam alinhados com as necessidades específicas da pesquisa, de forma a garantir que os dados recolhidos permitam responder de forma clara e objetiva às questões propostas. Desta forma, a primeira decisão metodológica foi definir o tipo de paradigma de investigação. Define-se que estes são um conjunto de crenças e suposições sobre a forma como o mundo é percebido, funcionando como uma estrutura de pensamento que orienta as ações e decisões do investigador (Jonker e Pennink, 2010). Tendo em conta as questões de investigação do presente estudo, o paradigma de investigação adotado é interpretativista. O Interpretativismo é uma abordagem epistemológica centrada na compreensão dos significados que os indivíduos atribuem às suas experiências e ações em contextos sociais, com o objetivo de permitir ao investigador explorar e interpretar esses significados subjetivos, considerando que a realidade social é construída pelas interações humanas (Schwandt, 1994).

Segundo Creswell (2014), a realidade não é vista como algo estático ou absoluto, mas sim como um conceito que é moldado socialmente, influenciado pelas percepções e experiências pessoais que cada pessoa. A opção pelo paradigma interpretativista neste estudo é fundamentada pela necessidade de compreender as percepções e experiências dos contabilistas em contextos específicos, nomeadamente no campo da sustentabilidade.

Este estudo classifica-se como sendo qualitativo, uma vez que é um tipo de investigação que vai além de uma “mera fotografia dos acontecimentos” permitindo demonstrar o “como” e o “porquê” das coisas acontecerem, envolvendo as motivações, emoções e interações das pessoas envolvidas (Gray, 2014). É uma abordagem reconhecida pela sua capacidade de explorar em profundidade percepções, permitindo uma compreensão mais rica e contextualizada das suas experiências (Creswell & Poth, 2018; Denzin & Lincoln, 2017).

3.2 Método de recolha de dados

A seleção do método de recolha de dados é um aspeto fundamental no desenvolvimento de um estudo, uma vez que influencia diretamente a qualidade e a relevância dos resultados obtidos. Para determinar o método mais adequado, é necessário, primeiramente, compreender os objetivos do estudo. Assim, na presente investigação, optou-se pela entrevista como método de recolha de dados.

Os dados recolhidos através das entrevistas são considerados dados primários, uma vez que é a primeira vez que estão a ser recolhidos e diretamente através do entrevistado. As entrevistas são um dos métodos mais utilizados na pesquisa qualitativa, uma vez que são utilizadas com o objetivo de identificar sentimentos, pensamentos, opiniões, crenças, valores, percepções e atitudes do entrevistado em relação a um ou mais acontecimentos (Batista et al., 2017). Atendendo ao objetivo deste estudo, as entrevistas realizadas caracterizam-se como semiestruturadas. Patton (2002) define uma entrevista semiestruturada como uma abordagem que combina um conjunto de perguntas preparadas previamente com a flexibilidade para explorar questões emergentes e aprofundar temas que surgem durante a interação com o entrevistado. Segundo este autor, a entrevista semiestruturada está situada entre as entrevistas totalmente estruturadas e as não estruturadas, permitindo que o entrevistador tenha uma orientação básica, mas também liberdade para adaptar a conversa conforme necessário.

Para a realização das entrevistas, foi necessário elaborar um guião de entrevista (ver Apêndice 1), que inclui questões organizadas por categorias que servem de apoio ao entrevistador. As questões

do guião decorrem da revisão de literatura, como também da necessidade de recolha de informações acerca do papel do contabilista relativamente ao relato de sustentabilidade e que são essenciais para a atualidade. Desta forma, o guião da entrevista encontra-se dividido em seis partes. A primeira parte visa caracterizar o entrevistado, obtendo informações pessoais que permitam compreender o seu percurso. A segunda parte pretende averiguar o conhecimento do entrevistado acerca de informações sobre sustentabilidade. Em seguida, a terceira parte, pretende averiguar o conhecimento do entrevistado acerca da Diretiva (UE) 2022/2464. A quarta parte pretende obter a perceção do entrevistado sobre o papel do contabilista quanto ao Relato de Sustentabilidade. A quinta parte procura averiguar o grau de envolvimento do entrevistado no processo de elaboração do Relato de Sustentabilidade da empresa e por fim, a última parte, pretende recolher a perceção do entrevistado sobre o futuro do contabilista no que diz respeito ao Relato de Sustentabilidade.

Antes da realização das entrevistas, foi estabelecido um primeiro contacto com os participantes através de *e-mail*. Este procedimento teve como objetivo apresentar a pesquisa, explicando o seu propósito, os objetivos principais e a relevância da contribuição dos participantes. Além disso, foram fornecidas informações sobre o formato da entrevista e a sua duração aproximada, garantindo transparência no processo.

A primeira entrevista realizada no âmbito deste estudo foi conduzida como uma entrevista-teste, com o objetivo de avaliar a clareza e a relevância das perguntas formuladas no guião. Este procedimento foi essencial para identificar possíveis ajustes necessários, tanto na formulação das questões quanto na dinâmica de interação entre o entrevistador e o entrevistado. Além disso, foram analisados aspetos como o tempo médio de duração da entrevista e a reação do participante às questões propostas. Uma vez que as respostas obtidas nesta entrevista-teste foram de encontro ao esperado, esta foi também incluída na amostra e incorporada no processo de análise de dados.

3.3 Caracterização dos entrevistados

Os profissionais que foram contactados para as entrevistas são contabilistas certificados e técnicos de contabilidade que estão atualmente a exercer o cargo na área da contabilidade. A seleção dos entrevistados foi baseada em critérios como habilitações académicas, situação profissional e anos de experiência, visando garantir a obtenção de informações necessárias e suficientes para responder às questões propostas neste estudo.

Foram realizadas um total de treze entrevistas (ver quadro 1) com profissionais que atualmente exercem atividades na área da contabilidade. Entre estes profissionais, onze são contabilistas certificados e apenas dois são técnicos de contabilidade. Quanto ao perfil dos entrevistados, dentre os onze contabilistas certificados, dois ocupam o cargo de *Accounting Director*, um é *Accounting Manager*, outro desempenha a função de *Accounting Supervisor*, dois são *Accountant* e por fim, cinco desempenham a função de *Top Senior Accountant*. Os técnicos de contabilidade desempenham o cargo de *Junior Accountant*.

As entrevistas foram realizadas entre os meses de novembro e dezembro, sendo duas realizadas presencialmente e as restantes em formato online, nomeadamente através da plataforma Microsoft Teams. As entrevistas realizadas presencialmente foram gravadas utilizando a aplicação Dictafone da Apple e as restantes foram gravadas utilizando a funcionalidade da plataforma Microsoft Teams, respeitando o Código de Ética da Universidade do Minho. O quadro 1 apresenta a caracterização dos entrevistados, salvaguardando a sua identidade e das entrevistas.

Entrevistado	Formação académica	Anos de experiência	Cargo atual	Data	Tipo	Duração
E1	Licenciatura em Contabilidade Pós-graduação em Contabilidade de Controlo	6	Accountant (Contabilista Certificado)	13/11/2024	Online	00:27:20
E2	Licenciatura em Organizações de gestão de empresas Pós-graduação em Normas Internacionais de Contabilidade Especialização em Controlo de Gestão	26	Accounting Director (Contabilista Certificado)	14/11/2024	Online	00:51:39
E3	Licenciatura em Gestão	20	Accounting Supervisor (Contabilista Certificado)	14/11/2024	Online	00:34:33
E4	Licenciatura em Contabilidade e Administração Pós-graduação em Finanças e Contabilidade	26	Accounting Manager (Contabilista Certificado)	13/11/2024	Online	00:19:32
E5	Licenciatura em Gestão Mestrado em Contabilidade	2	Junior Accountant (Técnico de contabilidade)	23/11/2024	Online	00:34:29
E6	Licenciatura em Contabilidade Pós-graduação em contabilidade e finanças Pós-graduação em Contabilidade e Controlo de Gestão	9	Accountant (Contabilista Certificado)	07/12/2024	Online	00:31:28
E7	Licenciatura em Contabilidade	15	Top Senior Accountant (Contabilista Certificado)	10/12/2024	Online	00:31:10
E8	Licenciatura em Gestão Pós-graduação em Fiscalidade	18	Accounting Director (Contabilista Certificado)	11/12/2024	Online	00:19:02
E9	Licenciatura em Economia Mestrado em Contabilidade	15	Top Senior Accountant (Contabilista Certificado)	11/12/2024	Online	00:37:53
E10	Licenciatura em Economia Mestrado em Contabilidade	15	Top Senior Accountant (Contabilista Certificado)	11/12/2024	Online	00:28:35
E11	Licenciatura em Gestão	12	Top Senior Accountant (Contabilista Certificado)	30/12/2024	Presencial	00:34:37
E12	Licenciatura em Economia Mestrado em Contabilidade	12	Top Senior Accountant (Contabilista Certificado)	30/12/2024	Online	00:16:54
E13	Licenciatura em Contabilidade	1	Junior Accountant (Técnico de contabilidade)	30/12/2024	Presencial	00:31:02

Quadro 1 - Caracterização dos entrevistados e das entrevistas

3.4 Método de tratamento e análise dos dados

Inicialmente, os ficheiros áudio gravados durante as entrevistas foram transcritos para um documento Word, com auxílio da ferramenta Transcrever do *Microsoft Word*. Em seguida, procedeu-se a uma análise das transcrições, corrigindo e complementando com informações que a ferramenta do Word não conseguiu transcrever, garantindo desta forma a precisão e integridade dos dados recolhidos. Posteriormente, realizou-se o agrupamento das várias respostas dos entrevistados nas respetivas perguntas do guião previamente definido. Este processo de organização permitiu uma análise mais clara e estruturada dos dados, facilitando a comparação das diferentes respostas à mesma pergunta. Ao organizar desta forma, foi possível assegurar que todos os pontos relevantes fossem considerados para uma análise seguinte. A partir de uma nova leitura mais detalhada dos dados obtidos, foram definidas três categorias com os seguintes temas: A perceção dos contabilistas sobre o Relato de Sustentabilidade; a perceção sobre o papel do contabilista relativamente ao Relato de Sustentabilidade e por último, a perceção dos entrevistados sobre o futuro da contabilidade, no que respeita ao Relato de Sustentabilidade. Em seguida, foram destacados e selecionados excertos específicos de cada entrevista, e que se alinhavam com as categorias dos temas definidos, facilitando a organização e interpretação dos dados.

De seguida, foi feita uma análise minuciosa dos dados, com base nas categorias dos temas previamente definidos, com o intuito de identificar convergências e divergências nas perceções dos entrevistados. A análise centrou-se em identificar semelhanças e detetar diferenças entre as respostas obtidas e compreender se as mesmas estavam alinhadas com os temas abordados na revisão de literatura. Esta forma de análise proporcionou um conteúdo mais sólido e detalhado sobre as perceções dos entrevistados acerca do papel do contabilista relativamente ao Relato de Sustentabilidade, interligando também os resultados obtidos com as questões iniciais de investigação e o objetivo deste trabalho.

4. A PERCEÇÃO DOS CONTABILISTAS SOBRE SUSTENTABILIDADE E RELATO DE SUSTENTABILIDADE

Neste capítulo é apresentada a análise dos dados obtidos ao longo do estudo, com o objetivo de responder às questões de investigação e cumprir com o objetivo proposto. O capítulo encontra-se dividido em três subcapítulos, que seguem a ordem estipulada no guião de entrevista (ver apêndice 1).

Assim sendo, o primeiro subcapítulo centra-se na perceção dos entrevistados sobre a importância do relato de sustentabilidade nas organizações juntamente com a entrada em vigor da Diretiva (UE) 2022/2464. No segundo subcapítulo são analisadas as perceções dos entrevistados sobre o papel do contabilista relativamente às questões de sustentabilidade, abordando os possíveis desafios e competências para os profissionais da área contabilística. Neste subcapítulo é também referido o nível de envolvimento dos entrevistados com o Relato de Sustentabilidade. Por fim, no último subcapítulo são abordadas as perceções do entrevistado sobre o futuro da profissão no que diz respeito ao Relato de Sustentabilidade.

4.1 A perceção dos contabilistas sobre o Relato de Sustentabilidade

Neste subcapítulo procura-se analisar as perceções e opiniões dos entrevistados acerca do Relato de Sustentabilidade nas organizações. No âmbito das entrevistas foram elaboradas perguntas com o intuito de apreender as opiniões dos entrevistados sobre a importância do mesmo para as organizações e para os diversos públicos, com o objetivo de compreender o seu nível de conhecimento sobre este assunto.

Quando questionados acerca da relevância da informação sobre sustentabilidade, todos os entrevistados se referiram à mesma como sendo muito importante, contudo, E3 caracteriza esta como sendo “mais um tema diplomático do que propriamente uma preocupação das empresas”, acrescentando ainda que “enquanto contabilistas temos que preparar as demonstrações financeiras das empresas, a parte do relato associado à sustentabilidade ainda não me parece ser uma preocupação. Eu acho que passará a ser quando for obrigatório, quando efetivamente houver uma imposição”. Já E2 menciona que o relato de sustentabilidade pode ser analisado em duas vertentes para as empresas que o emitem:

Numa primeira abordagem, podemos fazer uma relação direta com a parte da responsabilidade social, porque nós, enquanto indivíduos e as empresas, enquanto um conjunto de indivíduos que lá trabalham,

têm a sua quota-parte de responsabilidade social no sentido de fazerem com que nós em sociedade nos sintamos bem a viver uns com os outros e tenhamos qualidade de vida. Portanto, nessa perspetiva, as organizações terão todo o interesse em fazer a parte delas. Isto, portanto, numa primeira abordagem. Depois creio que aqui a questão da sustentabilidade tem também a ver com uma melhor forma das organizações se disporem em termos de atividade em termos de mercado, porque este exercício de perceberem qual é o impacto, tem de ser um esforço conjunto e multidisciplinar.

E2 afirma ainda que “todas as áreas da empresa terão de estar envolvidas. Não é só a parte ambiental ou a parte da contabilidade, mas todas as pessoas de todos os departamentos das organizações”, corroborando a ideia defendida por Kwakye et al. (2018).

E1 acredita que divulgar este tipo de informação “possa ser importante para as entidades também se demonstrarem e ganharem um pouco de posição em relação às outras, ou seja, são empresas que se preocupam com esse tipo de questões, enquanto outras que não fazem, não se preocupam”. E2 defende também esta posição e acrescenta ainda que divulgar informação sobre sustentabilidade “é uma oportunidade para as empresas se reinventarem e repensarem os seus processos produtivos. (...) Além de repensar nos processos produtivos, pode haver outros mais eficientes do que os que têm implementado neste momento, o pode ser uma oportunidade para daí surgirem novos produtos a comercializar e, portanto, novos negócios”. E9 acredita que divulgar este tipo de informação é uma “oportunidade de crescimento e reconhecimento” e isso “irá fazer com que os *stakeholders* tenham uma perceção daquilo que é a preocupação ambiental, social e de governação por parte da empresa e talvez priorizar essas empresas em contrapartida de outras” (E5). E11 apoia esta ideia e acrescenta que “o facto de uma empresa ter esta consciência de que se preocupa com este tema, é uma oportunidade para vir a ter novos clientes que se preocupam com estas questões e procurarem empresas que tenham essa preocupação como prioridade”. A perceção destes entrevistados coincide com as conclusões de Correa-Mejía et. al. (2024), que indicam que o envolvimento com estas questões pode ter um impacto positivo na imagem corporativa da organização. Adicionalmente, E11 afirma ainda que “cada vez mais o mundo tem de olhar pela sustentabilidade do planeta e as organizações têm de ter um papel fulcral para que as gerações futuras possam vir a ter um mundo sustentável.”

Perguntar aos entrevistados para quem a empresa está a relatar essa informação ajuda a esclarecer quais *stakeholders* são priorizados pela organização e como a empresa direciona a sua comunicação para atender às expectativas dessas partes interessadas. Assim, E3, E4, E5, E6, E7, E9, E10, E12 e E13 concordam que os relatos se direcionam “a todo um conjunto de *stakeholders* desde

acionistas até aos seus consumidores”. E6 indica que são sobretudo clientes e investidores, justificando que “se a tendência é adotar políticas e práticas sustentáveis, claro que os investidores olharão para empresas que pratiquem essas políticas”. E5 destaca ainda que “alguns irão valorizar porque essa informação sustentável terá impacto não só na viabilidade da empresa, mas também se essa empresa será rentável no futuro, e à partida uma empresa que é sustentável, irá singrar no futuro. Por outro lado, há um conjunto de pessoas que vê essa informação como meramente adicional e não e não valorizam”. E1 afirma que os recetores do Relato de Sustentabilidade são a “sociedade em geral” referindo os “próprios parceiros e investidores”. E2 partilha da mesma opinião, especificando os “investidores, consumidores, fornecedores, clientes”, dando a perspetiva de cada um deles:

Nós consumidores, tem um bocadinho a ver com a consciência social, hoje estamos todos muito mais despertos e, portanto, algumas empresas aproveitam-se um bocadinho dessa chancela junto dos consumidores, mas as empresas estão muito preocupadas em que também a opinião pública e os consumidores consumam produtos com baixo impacto ambiental em termos de sustentabilidade e de clima. E, portanto, hoje em dia um consumidor quando vai a um hipermercado, procura de facto produtos que tenham um baixo impacto ambiental. (...) Cada vez mais hoje em dia nos preocupamos a montante e jusante com as entidades com que trabalhamos. Os nossos clientes, desde já que são a nossa fonte de receita e são a razão da empresa existir e, portanto, também temos de ter um comportamento que se coadune dentro de certo tipo de padrão e aceite em termos de sociedade. Se não o fizermos, provavelmente os clientes vão procurar outras alternativas. Ao nível das empresas fornecedoras, também é importante nós escolhermos fornecedores que também estão preocupados com o tema da sustentabilidade. (...) O que vai acontecer é que os fornecedores que se calhar não respeitem vão ter alguma dificuldade em permanecer no mercado. Depois, temos os investidores. É muito importante não só perceberem que a sua empresa tem que fazer alguma coisa para tentar perceber quais são os impactos que está a causar nessas áreas, mas também será aliciante perceberem que é uma oportunidade que a empresa tem para redesenhar as suas formas de trabalhar.

Na opinião de E11:

Eu acho que em primeira instância os clientes, a própria estrutura da organização, colaboradores e os próprios fornecedores. Acho que há fornecedores que querem trabalhar com aquela empresa porque sabem que têm uma preocupação a nível da sustentabilidade e, por isso, procuram e querem fornecer também serviços ou produtos, o que seja, dependendo do negócio. Além disso, investidores e o próprio Estado (...) até poderia haver aqui um incentivo às empresas que tenham efetivamente esta preocupação e que cumpram determinadas métricas e objetivos a nível da sustentabilidade com a apresentação do relatório.

Quando à Diretiva (UE) 2022/2464 apenas dois dos entrevistados (E2 e E5) analisaram a mesma. E1, E4, E7, E9, E11, E12 e E13 não conhecem a Diretiva, nem que a mesma já foi aprovada, mencionado o facto dos seus clientes neste momento ainda não precisarem da mesma. Já E3, E6, E8 e E10 conhecem de uma forma muito vaga, na medida em que sabem que foi aprovada e que dispõe de um conjunto de requisitos que determinadas empresas vão ter de cumprir ao nível da sustentabilidade, conhecendo também os prazos para divulgação, mas revelam que ainda não tiveram a oportunidade de analisá-la.

Sobre a diretiva, E2 afirma que a mesma “é um bocadinho, em alguns casos, de difícil aplicabilidade ou poderá ser em algumas empresas”, indicando ainda que:

Poderá haver um custo de contexto muito elevado em termos de investimento para conseguir responder a todos os requisitos que são exigidos pela norma. Eu vejo com alguma preocupação, mas isso já não é um problema das diretrizes emitidas. Tem um bocadinho a ver com o tecido empresarial, vejo com alguma dificuldade. Por exemplo, quando eu falo na cadeia de valor, eu temo que uma empresa grande que depois queira fazer a sua escolha com base nesta situação, e se estivermos a falar de um fornecedor pequeno que não tenha a mesma capacidade para responder a estes requisitos, temo que esses fornecedores possam ficar fora da cadeia de valor e que pode ter um impacto significativo em termos empresariais. É assim, isto do ponto de vista nacional, mas também conheço alguns países que a nível da Europa poderão ter este problema, portanto, é a grande ameaça que eu vejo aqui. Obviamente o padronizar é sempre bom para que as empresas se possam guiar, mas de facto, o investimento que muitas delas têm de fazer são avultados e não estão preparadas claramente.

Também E5 indica que “a diretiva vem no fundo revolucionar a área da sustentabilidade, na medida em que não há nenhuma outra diretiva que exija um leque tão abrangente de empresas, mas também os requisitos que ela impõe às empresas para estas divulgarem”. Indica ainda que “as exigências são muito específicas, ou seja, elas abrangem todas as áreas que as empresas devem divulgar e, portanto, acaba por ser exaustivo para as empresas que têm que desenvolver este relatório de sustentabilidade”, referindo que as “PME (Pequena e Média Empresa) ou empresas familiares que não têm na sua empresa uma área específica para desenvolver estes relatórios” irá originar “um custo elevado para essas empresas”.

Todos os entrevistados são da opinião que a implementação da nova Diretiva vai originar uma oportunidade nas organizações e E2 explica o porquê:

A organização pode redesenhar os seus layouts profissionais e as suas abordagens ao mercado em termos de novos produtos (...) e a concorrência diferenciadora, uma vez que uma empresa que cumpra, vai ter um selo e, portanto, vai ser mais bem vista por eventuais clientes que tenha no mercado global.

Contudo, o mesmo entrevistado aponta preocupação com as empresas que não “consegurem apanhar o comboio”, salientando que “terá que haver algumas adaptações”. E3 refere que “aquelas que se adaptarem primeiro se calhar vão ter mais sucesso (...) e vão ter vantagens económicas em fazê-lo, porque mais facilmente vão ser seleccionadas para serem fornecedores de determinadas empresas”. Para E4 pode ser visto como uma oportunidade, uma vez que “a empresa se torna mais competitiva e valorizada no mercado”, mas na opinião do entrevistado “também traz alguma burocracia”. Para E9, é uma oportunidade de crescimento porque “podem demonstrar que estão ativamente envolvidas nestas questões”. E5, E7, E8, E10 e E12 abordam a distinção como o fator chave da criação de oportunidade. Estas opiniões acerca da concorrência diferenciadora, o facto da organização se tornar “mais bem vista” e ter um maior apoio das partes interessadas vai novamente ao encontro da ideia defendida por Correa-Mejía et al. (2024).

Contudo, a opinião de E6 é que:

Numa fase inicial, não, porque numa fase inicial vai ser um custo, mas quando várias empresas adotarem, ou seja, será uma oportunidade, mas alguém terá que dar o primeiro passo e claro que as empresas que derem o primeiro passo terão mais custo porque as pessoas ainda não estão sensibilizadas para isso, ou seja, elas querem praticar políticas sustentáveis, mas ainda não estão interessadas em saber se a empresa as pratica ou não, ou seja, ainda é um bocadinho preocupam-se, mas não se preocupam com o que estão a comprar. Mas de futuro, eu acho que as pessoas estarão mais sensibilizadas.

Quanto aos recursos para dar cumprimento a esta diretiva, E2 afirma que as empresas não têm recursos suficientes, realçando que:

O conceito de PME a nível europeu é diferente do conceito de PME a nível português, a nível italiano, grego, espanhol (...) se mesmo nesses países terão essa dificuldade, quanto mais no português em que cerca de 90% do tecido empresarial é constituído por PME.

E4 também acha que as empresas não têm recursos suficientes e acrescenta que as empresas “vão ter que contratar externamente consultores que apoiem na elaboração do relato”.

Já E1, E2, E5, E9, E10 e E12 afirmam que “as grandes empresas de certeza que sim, uma

vez que muitas delas já estão abrangidas pela diretiva de 2014” (E5), e as que não estão, já têm “um departamento a trabalhar na sustentabilidade” (E10). Contudo, todos estes abordam a preocupação com as PMEs, afirmando que “não estão de todo preparados e não têm financiamento para acarretar estes custos” (E5).

Na opinião de E11:

Os recursos têm de existir (...) É como todas as outras obrigações, sempre que há uma obrigação nova, as empresas têm que se adaptar. E tem de haver essa flexibilidade por parte da gestão das organizações e, portanto, eu acho que os recursos, não havendo atualmente têm que recorrer a *outsourcing* ou mesmo contratar alguém e dependendo também da dimensão da empresa, até podem ter um departamento só para sustentabilidade.

Estas ideias alinham-se com o defendido por Kosi et. al., (2024) que afirmam que as organizações poderão precisar de apoio e recursos extra para se prepararem devidamente para dar cumprimento ao disposto na Diretiva.

Em suma, através da análise das entrevistas, é notório que todos os entrevistados consideram o relato de sustentabilidade como sendo relevante sobretudo pela consciência ambiental e social que tem evoluído ao longo do tempo. Para os entrevistados, uma empresa divulgar informação sobre sustentabilidade é considerado uma oportunidade, não só pelo seu posicionamento no mercado, como também pela possibilidade de poder reinventar novos produtos. Em contrapartida, são também abordados os custos elevados que a empresa terá para fazer face ao disposto e a preocupação das PME em abordar estas questões.

Quanto aos assuntos mais recentes como é o caso da Diretiva (UE) 2022/2464, apenas dois dos treze entrevistados já analisaram, demonstrando um maior domínio sobre esta temática comparativamente com os restantes entrevistados, o que demonstra que parece ainda ser um tema muito recente para os contabilistas e, adicionalmente verifica-se que não existe ainda uma grande preocupação por parte dos mesmos, olhando para este tema como algo longínquo no tempo.

4.2 A perceção sobre o papel do contabilista relativamente ao Relato de Sustentabilidade

Neste subcapítulo pretende-se dar enfoque às perceções dos entrevistados acerca do seu papel no que diz respeito à integração e elaboração do Relato de Sustentabilidade. As questões colocadas no

âmbito das entrevistas pretendiam aferir de que forma é que a profissão contabilística poderá interferir/participar neste processo, bem como os contabilistas poderão dar resposta ao mesmo.

Inicialmente, os entrevistados foram questionados se o papel do contabilista tradicional estaria a mudar, uma vez que reflete a evolução das exigências e expectativas em relação à profissão, especialmente no contexto da sustentabilidade. Assim sendo, todos responderam sem hesitar que o papel do contabilista tradicional já mudou. E6 indica que “o contabilista de hoje em dia é completamente diferente, tem um papel mais de análise e não tanto de elaborar, porque fazer, os *softwares* atualmente já fazem grande parte do trabalho” salientando também “que o contabilista será mais na ótica de analisar e de interpretar a informação financeira para os investidores e para os gestores ou sócios das empresas”. E1 refere que “atualmente o contabilista já não é como há 10 ou 20 anos atrás, mas alguém que presta informação para a tomada de decisão do gestor, não só a nível financeiro como também a outros níveis”. E7, E9 e E10 referem ainda que as novas tecnologias foram um dos impulsionadores para esta mudança, partilhando a mesma visão de Golubeva (2022) que defende que a contabilidade se deve moldar simultaneamente com as mudanças contínuas nas tecnologias.

Sobre a preparação dos contabilistas para o seu envolvimento nestas questões, E4 afirma que se o contabilista estiver diretamente relacionado com o relato de sustentabilidade, “terá que haver muita formação para todos ficarem mais conscientes acerca da diretiva”. E3 partilha da mesma opinião, contudo salienta que:

Quando entras neste meio, comes a perceber que nós temos muitas preocupações e o nosso dia é tão corrido e tão energético, que este tipo de questões, ou realmente temos aqui uma destreza mental muito grande, ou vai acabar por ser um bocadinho, o parente pobre da contabilidade. Mesmo que a gente lhe queira dar maior relevância, tudo o resto que envolve a própria profissão massacra-nos bastante. O temor é mesmo esse, quando nós olhamos para uma necessidade de que no fundo, a questão vai ter a importância que a própria obrigação impor. Eu acho que é isso, porque nós, no fundo, muitas vezes acabamos por responder àquilo que é mais emergente. Se não for emergente, nós vamos acabar por arrastar um bocadinho a questão da sustentabilidade.

E1 acredita que “a maior parte dos contabilistas não estão preparados para o cenário atual, mas não tem dúvidas que o contabilista é capaz de se adaptar e ajudar nesse sentido”. E2 também concorda que os “contabilistas não estão preparados apesar do esforço que tem sido feito pela OCC e mesmo pelas empresas através de formações”. O mesmo entrevistado reforça ainda que “não é tanto

por falta de oferta, mas sim por falta de interesse (...) e neste momento, a grande maioria não está preparada, o que vai ser bom para aqueles que estão”. Os restantes entrevistados também afirmam que os contabilistas não estão prontos para enfrentar esta atualidade, alinhando-se com a visão referida por Bakarich et al. (2023) que indica que os contabilistas ainda não estão devidamente preparados para abordar o relato de sustentabilidade.

Ainda sobre a preparação dos contabilistas, perguntou-se aos entrevistados se algum deles já participou em formações sobre o Relato de Sustentabilidade ou relacionadas com esta matéria. Apenas E2, E5 e E6 participaram e afirmaram ser relevante. Já os restantes entrevistados não assistiram a nenhuma formação, justificando na maioria dos casos o facto de não terem “nenhuma empresa que esteja obrigada a divulgar esta informação” (E3), afirmando que “há outras prioridades” (E4) e “não sendo obrigatório, foca-se naquilo que é imediato” (E8).

Relativamente aos desafios que os contabilistas poderão ter que enfrentar, para E1 é o facto de os contabilistas “estarem habituados a olhar para números e a sustentabilidade não se restringir apenas a isso, mas sim à história de tudo o que a empresa faz nesse campo”. E4 acha que o “maior desafio não são os números, muitas vezes são critérios e princípios”. Já para E6, a grande dificuldade será na quantificação:

Imagine quantificar o bem-estar dos colaboradores. É difícil de quantificar porque nós nunca vamos agradar a todos e, portanto, é quantificar e a perceção, ou seja, quem é que vai definir o limite que a partir daqui é bom e a partir daqui é mau. Se calhar, a partir daqui nesta empresa é mau e na outra empresa é muito bom e eu acho que a principal dificuldade vai ser estabelecer uma escala e quantificar a prática adotada por aquela empresa.

Para E7, E8, E9 e E13, o maior desafio será “a falta de domínio na área” (E8), nomeadamente “perceber a legislação e as normas necessárias para aplicar o referido tema” (E13), salientando que são “necessárias formações para que sejam capazes de responder de forma adequada” (E7). E5 também é da mesma opinião e menciona ainda que “as formações que estão a ser dadas estão muito no início, ou seja, muito à volta do que é o termo ESG e não é o que se procura no momento, porque há empresas que em 2025 já vão ter que elaborar o relato de sustentabilidade relativamente a 2024 e não há uma preparação já evoluída destas formações.” Estas ideias corroboram o apresentado por Krasodomska et al. (2020) e já antes por Bebbington et al. (1994), que referiram que a educação estava a preparar inadequadamente os contabilistas para os desafios das organizações. Já E10 destaca que o grande desafio é “trabalhar a comunicação de conceitos (...) uma vez que sente que os

contabilistas ainda não estão preparados”, apoiando a ideia de Taïbi et al. (2020) sobre a dificuldade da transferência de conceitos de sustentabilidade para a contabilidade.

Por outro lado, para E2 “para além das *hard skills* que vão ter que adquirir (...) e evoluir um bocadinho mais para a parte de apoio à gestão” também para este entrevistado é necessário haver uma evolução relativamente ao “tema dos *soft skills* relacionadas com a inteligência emocional, a comunicação, o relacionamento com as outras pessoas”. Salienta ainda que:

O que eu noto é que os contabilistas, como era entregar impostos, fazer registo e tudo, a comunicação era assim pouco polida, e o que eu noto é que se o contabilista quiser evoluir para este apoio à gestão, tem de evoluir ao nível da inteligência emocional e da comunicação, porque caso contrário, não conseguirá diferenciar-se e ser um valor acrescentado no processo (...) Não noto que ainda haja essa preocupação no sentido de, quando falamos em informações a este nível, mais de inteligência emocional, de *soft skills*, de gestão das emoções, da comunicação, liderança. Não é só: agora vais coordenar esta equipa. A pessoa tem que ter *skills*, para lidar com pessoas. Não é só saber da matéria, não é? Também tenho que saber lidar com as pessoas. Se não souber lidar com as pessoas, como é que eu vou gerir pessoas? As pessoas não me vão reconhecer liderança, nem capacidade para o efeito e, portanto, acho que esse é o grande desafio em termos de evolução dos contabilistas.

Ao nível das competências que os contabilistas poderão ter que adotar, E1 indica que os mesmos terão que ter “uma visão mais crítica, mais direcionada para uma análise analítica”. Em contrapartida, E3 destaca como competência “uma alteração de mentalidade” (...) conseguir olhar para uma empresa não como algo que vais ter que reportar contas, mas como algo que tu vais tentar pensar de que forma podes ajudá-la a melhorar em determinadas áreas que têm a ver com a diretiva de sustentabilidade e tenho quase a certeza absoluta que grande parte dos contabilistas não vai reconhecer isso como uma função que seja sua.” Esta suposição também é verificada no estudo realizado por Halari e Baric (2023), que sugerem que as considerações históricas e os estereótipos da profissão contabilística ainda prevalecem.

Como já referido anteriormente por E2, uma das competências mencionadas é “a inteligência emocional, os idiomas, o interesse pelas novas temáticas, a abordagem tecnológica e também a questão do apoio à gestão”. Quanto aos idiomas refere:

Estando num mercado global, temos que falar pelo menos inglês ou espanhol, porque temos a Espanha aqui à porta. Depois temos oportunidades imensas com outras empresas italianas, alemãs, gregas. Se não falarmos inglês, falamos o quê com grego, não é? (...) E quando se trata de temáticas muito

exigentes e com muito pormenor, nós temos que dominar pelo menos esses 2 idiomas se queremos estar na linha da frente.

Quanto à abordagem tecnológica refere:

A questão da inteligência artificial e da evolução tecnológica. Portanto, o contabilista tem de ser uma pessoa muito mais virada para a parte tecnológica. (...) Hoje em dia, eu não tenho dúvidas que o contabilista tem que perceber de informática e não só na ótica de utilizador. Também obviamente não se quer exigir aos contabilistas que sejam programadores informáticos, mas é assim, pequenas parametrizações ou pequenas programações, acho que sim, acho que já começa a fazer sentido os contabilistas também interessarem-se pela criação de automatismos que está ao dispor de qualquer profissional na área da contabilidade. (...) Portanto, também aqui nas novas temáticas, quer seja a sustentabilidade, quer seja o que apareça entretanto, cada vez mais, o contabilista tem que dar a sua voz, a sua opinião e encarar isto como um desafio, mas também como uma oportunidade de evolução, portanto, neste sentido, a profissão de contabilista está a evoluir um bocadinho para um consultor.

E11 partilha da mesma opinião, referindo que “é essencial o contabilista acompanhar a evolução da tecnologia e modernizar as suas técnicas de trabalho”. E7, E8, E9 e E10 apoiam esta hipótese, destacando que o contabilista terá que “melhorar as suas competências ao nível da informática” (E8) como também terá que “melhorar a comunicação sobre os conceitos de sustentabilidade” (E10). Em contrapartida, E6 indica que:

As competências a adquirir não são tanto técnicas, mas sim interpessoais, ou seja, a capacidade de relacionamento, a capacidade de empatia, eu acho que serão mais necessárias, porque é assim, podes ter um ótimo técnico que saiba avaliar números, mas se não for, não é ser sensível ou não, mas se não for uma pessoa capaz de interpretar os números e perceber aquela informação, pode estar a dar uma imagem distorcida daquela empresa. E eu acho que aqui será uma pessoa mais completa. Eu acho que não estará ao alcance de todos, enquanto uma área técnica, qualquer pessoa pode ir porque aquilo é técnico. Qualquer pessoa consegue fazer. Eu acho que neste caso será mais competências intrínsecas.

No que diz respeito ao envolvimento dos entrevistados com o Relato de Sustentabilidade, nenhum deles esteve envolvido na elaboração do mesmo, contudo E2 menciona que um dos seus clientes já divulga informação sobre sustentabilidade há alguns anos “por via da atividade desenvolvida, em que existe muito desperdício e muito impacto e, por isso, o cliente teve a necessidade de fazer isso”. Refere também que se trata de uma empresa grande e que “internamente têm um departamento próprio”. Destacou ainda as limitações que a empresa inicialmente sentiu:

Recordo-me na altura (...) os custos de contexto que foram criados, mas também o choque com o custo dos vários departamentos. Começou a haver ali mais interação entre eles e tiveram que fazer investimento ao nível de *software* e ao nível de *know-how* também. Portanto, eles também contrataram pessoas, algumas que até nem tinham nada a ver com contabilidade. Engenheiros ambientais, pessoas com a tal multidisciplinaridade (...) É assim, numa empresa grande, um esforço destes representa uma percentagem mínima do volume de negócios. Uma empresa pequena, é complicado. É claro que também não vai fazer um esforço tão grande como uma empresa grande, mas que se compararmos em termos proporcionais, uma empresa pequena é sempre uma percentagem superior.

Em suma, na percepção dos entrevistados, o papel do contabilista já evoluiu, no entanto, a evolução que eles percecionam é apenas a nível técnico, não fazendo referência às competências sociais e morais como defendido por Carnegie et al. (2022). Todos os entrevistados são da mesma opinião de que o contabilista não está preparado para enfrentar os desafios que poderão surgir quanto ao Relato de Sustentabilidade e que os mesmos terão um longo caminho a percorrer para que possam desempenhar um papel ativo na integração e elaboração do Relato de Sustentabilidade.

4.3 A percepção dos entrevistados sobre o futuro da contabilidade, no que respeita ao Relato de Sustentabilidade

Neste subcapítulo, pretende-se analisar a opinião dos entrevistados sobre o futuro da profissão contabilística relativamente ao Relato de Sustentabilidade.

O entrevistado E1 vê na contabilidade “uma área em que as pessoas podem aprofundar e especializar, ou seja, ao longo dos tempos foram surgindo novas necessidades e foram-se introduzindo novas áreas e acredito que com o relato de sustentabilidade será a mesma coisa”. E3 diz que é “necessária uma adaptação”, contudo explica que:

Mais do que na contabilidade, tem que vir das empresas (...) nós somos o reflexo das necessidades deles, mas sobretudo tem que vir deles a iniciativa e a vontade de fazerem alterações significativas.

A ideia defendida por E3 coincide com o defendido por Kwakye et al. (2018) e Egan e Tweedie (2018), que defendem que o envolvimento das organizações com o relato de sustentabilidade, não depende apenas dos contabilistas, mas também dos recursos que a organização tem para investir nos mesmos.

A opinião de E2:

Vão sempre aparecer mais atividades novas, mais desafios destes e os contabilistas têm que encarar, tem que estar preparados para descascar as matérias, para agarrar e, portanto, cada vez eu acho que a profissão vai ser menos rotineira e mais valor acrescentado e de formação constante, portanto. Uma coisa que nós temos que aqui perceber e eu acho que há aí muitos contabilistas que ainda não perceberam, é que não é assim: olha, já me licenciiei, fiz a minha pós-graduação, agora tenho aquelas formaçõezinhas da Ordem e pronto está bom. Não, não está bom. Nós temos que estar em constante formação e quando digo formação é formação à séria, não é fingir que se está a ter formação.

E6 diz que a contabilidade poderá ser vista em duas perspetivas:

A nível da empresa, eu acho que a contabilidade, no futuro, a nível de sustentabilidade, acho que estará na parte ali da motivação das pessoas e acho que vai contribuir para essa parte do social e do governamental, ou seja, as políticas da empresa serão melhores. A nível de escritório quanta mais inovação houver, tarefas rotineiras deixarão de fazer parte do dia a dia e claro, as pessoas estarão muito mais motivadas e aí, melhorará o reporte na parte governamental. (...) se houver mais eficiência, a empresa tem mais resultados. Mais resultados, existe mais dinheiro para distribuir pelos colaboradores e também melhorará a parte social. Portanto, eu acho que no futuro todos beneficiarão, tanto a empresa como os colaboradores.

E8 afirma que “a contabilidade vai ter um papel importante quanto a estas questões” e que “novas áreas de especialização vão ser criadas” (E9). E7 é da mesma opinião e acrescenta que “caso o contabilista seja obrigado a intervir em questões de sustentabilidade, penso que não haverá nenhum problema” abordando o tema da mudança como uma das “características do contabilista”. E4 acredita que “os contabilistas serão uma parte importante para apoiar o empresário na preparação do relatório” e E10 acrescenta que “o entendimento de um contabilista sobre sustentabilidade vai ser essencial na decisão dos riscos que a empresa pode tomar ou não”.

Ainda sobre o futuro da profissão relativamente à sustentabilidade, E11 afirma:

As empresas terão mesmo que se adaptar relativamente a este tema, têm que se modernizar e adaptar a contabilidade em si. Acredito que vá ser tudo automatizado e somente numa ótica de análise nesse sentido. O futuro da contabilidade também passa por investir em novas tecnologias, estar sempre a par dos novos *softwares* e técnicas de análise. Acho que o papel do contabilista tradicional de registo “tem os dias contados”. A contabilidade será mais de análise e fornecimento de dados para a tomada de decisão.

Em suma, os entrevistados acreditam que a contabilidade terá um papel fundamental em termos de sustentabilidade nas organizações, apontando que é necessária uma adaptação dos contabilistas face às práticas de sustentabilidade. Afirmam ainda que é preciso que as organizações também disponham de um suporte adequado para que os contabilistas se sintam capazes de ajudar a organização no que diz respeito a estas questões.

5. PRINCIPAIS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS DURANTE O ESTÁGIO

O presente capítulo descreve as atividades desempenhadas durante o estágio curricular na empresa Conceito Norte – Consultadoria de Gestão Lda., no âmbito do Mestrado em Contabilidade da Universidade do Minho. A realização deste estudo tem como objetivo adicional cumprir com os requisitos exigidos pela OCC para o acesso à profissão de Contabilista Certificado e para tal, cumprir com os critérios definidos no artigo 9.º do RIEEP, nomeadamente:

a) Aprendizagem relativa à forma como se organiza a contabilidade nos termos do sistema de normalização contabilística ou outros planos de contas 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 preenchimento 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 e relatórios de consultoria ou de peritagem nas áreas da contabilidade, 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.

5.1 Caracterização da entidade promotora

A Conceito Norte é uma empresa pertencente ao Grupo Conceito que nasceu em 2003 para prestar serviços nas áreas de Contabilidade, Fiscalidade, Recursos Humanos, Tesouraria e Apoio Geral à Gestão e o seu escritório situa-se na cidade do Porto.

O Grupo Conceito tem como missão, ultrapassar as metas já alcançadas e superar as expectativas criadas, prestando um serviço de excelência aos clientes e contribuindo para a criação de valor nos seus negócios. Tem como valores, o equilíbrio, porque acredita nas pessoas e no seu potencial, estando focado em garantir o seu bem-estar, bem como a conciliação entre a vida profissional, familiar e pessoal; a ética, pois para além da Deontologia, os profissionais são orientados pelos princípios éticos primando, assim, pela honestidade, confidencialidade e compromisso; a excelência, dando primazia à realização e apresentação de um trabalho em que estão prontas para realizar todos os desafios que lhes são apresentados com mestria e elevada competência; a flexibilidade, com capacidade de adaptação a solicitações exigentes com o suporte de uma equipa versátil, dinâmica e multidisciplinar; a Integridade, encarando com seriedade e transparência a relação com os seus clientes e por fim, a orientação para o cliente, oferecendo uma relação de parceria e confiança mútuas, numa constante procura de satisfação dos seus legítimos objetivos e solicitações (Conceito, 2024).

Para além disto, o Grupo Conceito expressa a Responsabilidade Social através da integração voluntária de preocupações sociais e ambientais nas operações que efetua diariamente. Respeita todos aqueles com quem convive e presta apoio à sociedade, nomeadamente em iniciativas e projetos de empreendedorismo em Portugal. O grupo Conceito dá igualmente importância e aplica na organização as políticas ambientais, o cumprimento das normas sociais e o respeito pelos valores e princípios éticos da sociedade em que se inserem (Conceito, 2024).

5.2 Caracterização do Estágio

O estágio curricular teve a duração de seis meses consecutivos, tendo o seu início ocorrido a 18 de setembro de 2023 e o seu término a 18 de março de 2024, perfazendo assim um total de 964 horas. O horário executado decorreu durante cinco dias por semana, de segunda-feira a sexta-feira, com o horário estipulado das 09:00 horas às 13:00 horas e das 14:00 horas às 18:00 horas, respeitando os descansos diário e semanal, feriados e segurança e higiene e saúde no trabalho aplicável à generalidade dos trabalhadores da organização parceira.

O estágio realizou-se nas instalações da entidade acolhedora e foi orientado pelo Dr. Tiago Luís de Sousa Viegas, Contabilista Certificado nº45534, que demonstrou o cumprimento de todos os deveres e responsabilidades previstos no RIEEP da OCC.

5.3 Atividades desenvolvidas

No início do estágio curricular, foi proporcionada uma breve explicação sobre as empresas cliente da entidade acolhedora, nomeadamente, o seu nome e atividade exercida. Adicionalmente, no início da execução de cada tarefa era facultada uma explicação detalhada de todo o processo contabilístico e fiscal da empresa cliente por parte da pessoa responsável. Após esta fase foi possível conhecer mais detalhadamente os processos da empresa e a forma como esta se organiza. As principais atividades executadas ao longo deste período resumem-se em tarefas de organização, arquivo, classificação, lançamentos contabilísticos, conferência de saldos e cumprimento de obrigações fiscais. Ao longo do tempo, fui capaz de realizar de forma autónoma todas as funções mencionadas anteriormente. Para além disso, durante o estágio foram consultados diversos documentos, nomeadamente códigos, legislação e informações disponíveis na internet, como também tive a oportunidade de poder assistir a formações relacionadas com a área que me permitiram adquirir mais conhecimentos e um melhor desempenho no estágio. Com o objetivo de recolher o máximo de informação, fui registando num caderno as informações que considerava importantes acerca das empresas e apontei todos os sumários diariamente.

Os programas utilizados pela Conceito Norte para a realização das tarefas são o *Software* Primavera e Centralgest. No decorrer do relatório de estágio irá ser descrito de forma detalhada as funções desempenhadas.

5.3.1 Receção e organização dos documentos contabilísticos e fiscais

A organização e a classificação dos documentos contabilísticos e fiscais é a primeira etapa imprescindível para que a contabilidade seja clara e fidedigna. Este processo inicia-se com a receção dos documentos entregues pelos clientes pessoalmente, via *e-mail*, através de pasta partilhada ou podem ainda ser submetidos na plataforma *Client-Connect* do *Software* Centralgest. Todo este processo é da responsabilidade da empresa cliente.

Em Centralgest, antes dos documentos serem contabilizados, os mesmos são tratados pelo departamento administrativo. Quando são rececionados em mão ou por correio, é este departamento que executa o processo de digitalização, colocação dos documentos no *Software* e posterior tratamento dos mesmos. Quando os documentos são enviados por *e-mail* ou submetidos na plataforma *Client-Connect*, também é o departamento administrativo que se encarrega de tratá-los. Se o documento estiver bem emitido e em território nacional, o mesmo cruza com o E-Fatura e automaticamente associa todos os dados do documento necessários para o lançamento. Por vezes, o documento não consegue ser lido pelo E-Fatura e é necessário que se indique o fornecedor, o número do documento, a data de emissão e o respetivo valor. Este procedimento acontece de igual forma com as faturas de venda.

5.3.2 Arquivo dos documentos contabilísticos e fiscais

Antes das faturas serem lançadas no *software*, é sempre realizada uma análise pormenorizada, de forma a averiguar se a informação contida nas mesmas cumpre as normas exigidas pelo artigo 36.º n.º5 da alínea a) do Código do Imposto sobre Valor Acrescentado (CIVA) que indica que as faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente sujeito passivo do imposto, bem como os correspondentes números de identificação fiscal;

b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efetivamente transacionadas devem ser objeto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;

c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;

d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;

e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;

f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura.

No caso de a operação ou operações às quais se reporta a fatura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável

Quando a contabilidade é realizada no *Software* Primavera, os documentos são arquivados em dossiers, sendo depois subdivididos com separadores, por meses e diários. Estes são ordenados por data de emissão e fornecedor, havendo empresas que são organizadas de outra forma, em consequência das suas características particulares. Na Conceito Norte, o dossier é organizado em 6 diários contabilísticos, nomeadamente: apuramento do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA); operações diversas; compras; vendas; bancos e caixa. O diário do IVA, como o nome indica, inclui a declaração periódica do IVA. No diário das operações diversas, devem ser arquivados o documento relativo ao processamento de salários, as depreciações regulares e os diferimentos e acréscimos. O diário das compras inclui todos os documentos de compras de mercadorias, matérias-primas e/ou prestações de serviços adquiridos pelas empresas para a execução da sua atividade. No diário das vendas encontram-se as faturas de vendas de mercadoria e/ou prestações de serviço que as empresas tenham emitido. O diário de bancos contém todos os extratos bancários e os documentos relacionados com as entradas e saídas de dinheiro realizadas através de instituições bancárias, bem como os recibos do pagamento das faturas adquiridas, sendo as mesmas anexadas ao comprovativo de pagamento. Por fim, o diário de caixa inclui todos os movimentos de entradas e saídas de dinheiro em numerário.

No *Software* Centralgest toda a documentação é arquivada digitalmente e não existe o dossier em formato papel.

5.3.3 Registo informático dos documentos contabilísticos

No *Software* Primavera, o lançamento dos documentos é efetuado de acordo com a ordem predeterminada na etapa anterior. Para tal, efetua-se a escolha do diário, do mês correspondente, do tipo de lançamento e insere-se o número do documento. Posteriormente, procede-se à colocação das respetivas contas contabilísticas e os valores presentes nos documentos contabilísticos. Após o lançamento contabilístico, o *Software* atribui um número de registo ao respetivo lançamento, que é anotado no canto superior direito do documento, com as siglas do técnico que realizou o lançamento, assim como são anotados o diário, o número sequencial e a data em que foi realizado o lançamento.

Em Centralgest, os documentos contabilísticos, sempre que emitidos com o contribuinte da empresa cliente, são lidos automaticamente pelo E-Fatura. Neste caso, não é necessário colocar os valores presentes nos documentos contabilísticos, uma vez que os mesmos são automaticamente gerados pela leitura com o E-Fatura. O mesmo acontece com a colocação das respetivas contas. Quando é a primeira vez que se lança um documento referente a determinado fornecedor, temos de colocar as respetivas contas contabilísticas, mas se não for a primeira vez, apenas temos que analisar se o lançamento contabilístico que é gerado automaticamente através do histórico de lançamentos referentes aquele fornecedor está correto. Após o lançamento contabilístico, o documento fica anexado digitalmente e é associado automaticamente ao mesmo, o número de lançamento.

The screenshot displays the Primavera Professional v10.00 software interface. The main window is titled "Movimentos - PRIMVERA PROFISSIONAL v10.00". The interface is divided into several sections:

- Menu Bar:** Includes options like "GERAL", "CADASTRO", "CONTABILIDADE", "CONTROLO FINANCEIRO", and "OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS".
- Toolbar:** Contains icons for various functions such as "Movimentos", "Contas", "Análises", and "Relatórios".
- Main Data Entry Area:**
 - Left Panel:** Shows a list of accounts (contas) with columns for "Conta", "Debit", "Crédito", "Data", and "Descrição". A specific entry is highlighted with a date of "31/08/2024".
 - Right Panel:** Displays a detailed view of a financial entry. It includes fields for "Data", "Valor", "Tipo de Documento", and "Descrição". A table below shows the breakdown of the entry by account and date.
- Bottom Panel:** Contains a summary of the entry, including the total value and the date of the document.

Figura 2 - Exemplo de um lançamento contabilístico em Primavera

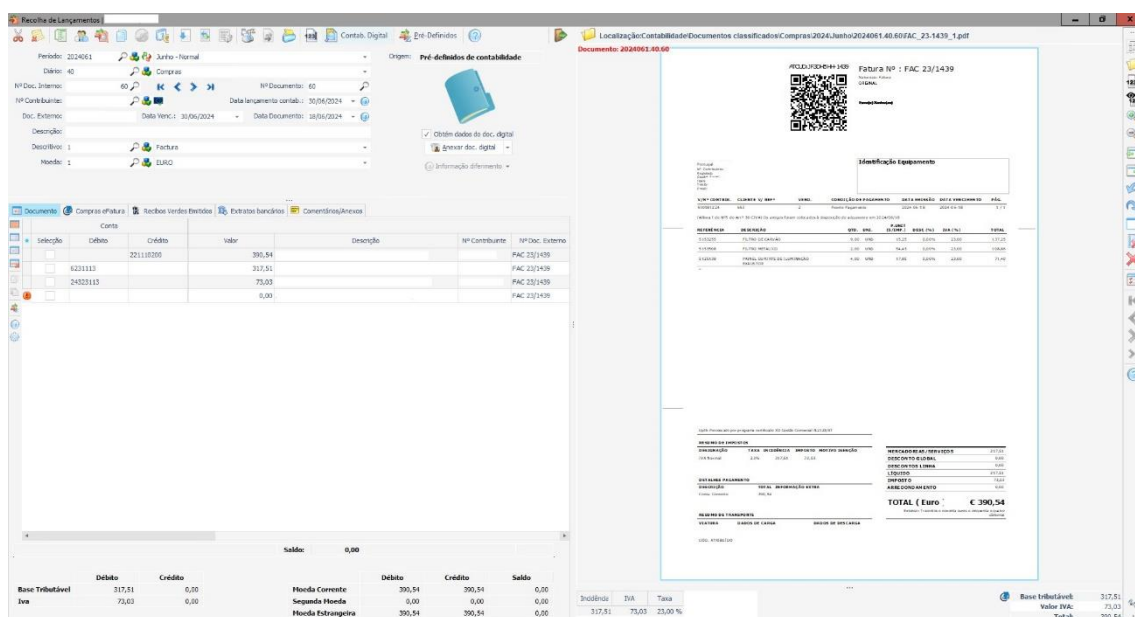


Figura 3 - Exemplo de um lançamento contabilístico em Centralgest

5.4 Práticas de Controlo Interno

O controlo interno desempenha um papel crucial na gestão eficaz e segurança de uma organização. Envolve um conjunto de práticas, procedimentos e políticas implementados para salvaguardar os recursos, garantir a conformidade com regulamentos e normas, e promover a eficiência operacional.

Na Conceito Norte, a implementação da prática de controlo interno permite planejar, controlar e supervisionar o trabalho realizado, a fim de verificar se tudo foi enviado dentro dos prazos exigidos, de modo a evitar falhas que posteriormente, possam originar coimas. A ferramenta utilizada para o controlo dos procedimentos internos é o *Customer Relationship Management* (CRM), que é um *software* que fornece mapas de trabalho que auxiliam os colaboradores na verificação das tarefas já concluídas e na identificação do que ainda precisa de ser realizado. Cada membro da equipa possui um mapa específico que contém as empresas sob a sua responsabilidade. Estes mapas abrangem todas as obrigações fiscais necessárias à respetiva empresa cliente como por exemplo a entrega da Declaração Periódica de IVA, a Modelo 22, a Informação Empresarial Simplificada (IES), o envio do ficheiro *Standard Audit for Taxes Purposes* (SAF-T) e o envio das respetivas guias às empresas clientes. Este controlo é realizado assim que uma tarefa esteja concluída para facilitar a visualização do que ainda precisa de ser comunicado. As funções realizadas pelos colaboradores da Conceito Norte podem ser também consideradas como procedimentos de controlo interno, nomeadamente a numeração manual dos documentos contabilísticos, a conferência com o E-Fatura, a conciliação bancária, a

conferência do valor de vendas e dos saldos de contas correntes de clientes e fornecedores, e outras contas contabilísticas. Em seguida são descritos os vários procedimentos de controlo interno adotados pela entidade acolhedora do estágio.

5.4.1 Conferência com o E-Fatura

Quanto aos documentos emitidos com o contribuinte da empresa cliente, é efetuada a conferência com os documentos disponíveis no Portal das Finanças, na página do E-fatura. Quando a contabilidade é efetuada no *Software* Primavera, após o lançamento contabilístico dos documentos, é extraído do portal e-fatura um ficheiro em Excel com todas as faturas emitidas com o número de contribuinte da empresa cliente no intervalo de tempo selecionado. Já em Centralgest, uma vez que os documentos são lidos pelo E-Fatura, o próprio *Software* indica os documentos que já estão em Centralgest com o documento digital associado e os documentos que ainda se encontram em falta.

Este processo permite identificar se todas as faturas que estão no portal e-fatura estão em nossa posse e identificar possíveis faturas em falta. Os documentos em falta são enviados ao cliente para posterior lançamento.

NIF	Nome	NIF Doc. Externo	Data Emissão	Tipo	Situação	Anexo Atch'd	Base Tributável	Valor Iva	Valor Total	Doc. Digit.
			10/08/2024	Fatura	Registado		52,52	7,98	60,50	
			10/08/2024	Fatura mista	Registado		46,72	0,00	46,72	
			10/08/2024	Fatura	Registado		355,76	56,23	412,00	

Legenda:

- Red: Sem documentos possíveis
- Green: Com um documento possível
- Yellow: Com vários documentos possíveis

Figura 4 - Conciliação do E-Fatura em Centralgest

5.4.2 Conciliação Bancária

A conciliação bancária é essencial para o controlo interno e é eficiente em todas as empresas, independentemente da sua dimensão. Dadas as diversas transações financeiras, há a possibilidade de o saldo contabilístico da conta corrente dos bancos não corresponder ao saldo dos extratos bancários emitidos pelas instituições bancárias. Sendo assim, podem existir valores que estão contabilizados e não descontados no banco e/ou valores que estão descontados no banco e não contabilizados, não refletindo assim a verdadeira posição financeira da empresa por parte da contabilidade. Nestes casos, a entidade possui um mapa em Excel específico para a conciliação bancária, identificando as diferenças quer a nível bancário quer a nível contabilístico, que posteriormente servem de referência e análise (Figura 5). No Centralgest, já é possível fazer esta análise no próprio *Software* (Figura 6).

CONCILIAÇÃO BANCÁRIA

BANCO:
NIB:
DATA: 2024/08/31

DESCRIÇÃO	DATA	EXTRACTO	MONTANTES	
SALDO POR BANCO	2024/08/31	Papel		
Registado por banco e não pela companhia	Data		DEB. (-)	CRED. (+)
subtotal / transporte			-	-
Registado por companhia e não pelo banco			DEB. (+)	CRED. (-)
subtotal / transporte			-	0,00
				0,00
SALDO POR LIVROS	2024/08/31		0,00	

REVISTO E APROVADO POR: DATA:

Figura 5 - Conciliação bancária em folha de Excel

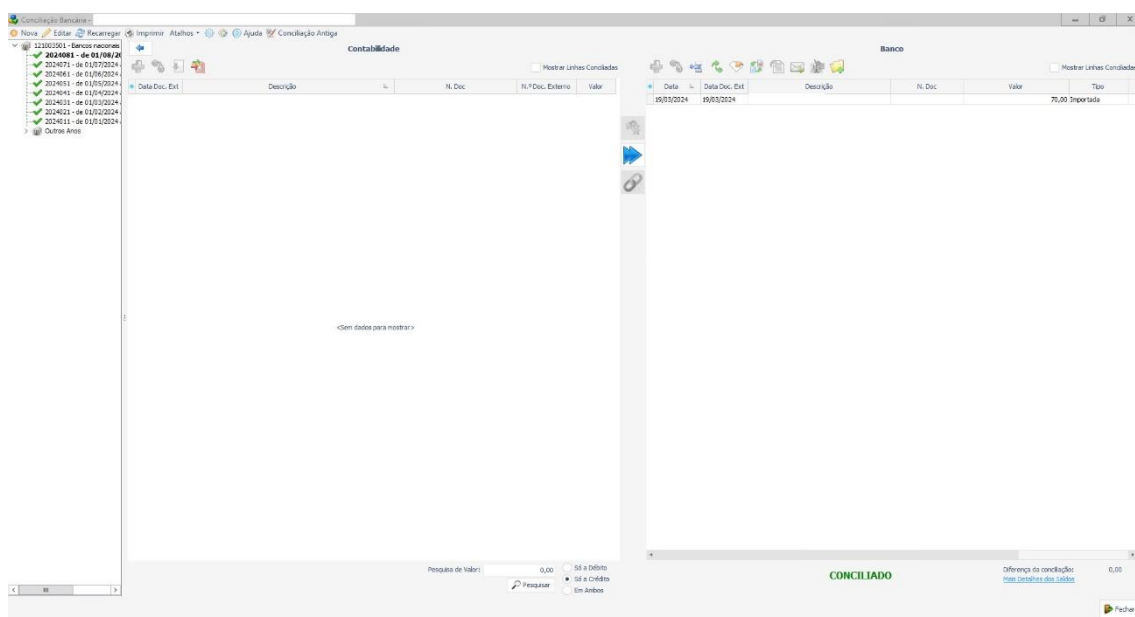


Figura 6 - Conciliação bancária em Centralgest

5.4.3 Conferência do valor de vendas

No caso das vendas é sempre verificado se o valor das vendas no *Software* utilizado coincide com o valor das vendas do ficheiro SAF-T submetido no Portal das Finanças. Este ficheiro é uma obrigação mensal e comunica a faturação mensal de uma empresa à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

5.4.4 Conferência dos saldos de contas correntes de clientes e fornecedores

Após a contabilização de todos os documentos no *Software*, são analisados os saldos das contas correntes de clientes e de fornecedores a fim de se detetar possíveis erros, uma vez que, salvo determinadas exceções, o saldo da conta corrente 21 - Clientes deve ser nulo ou devedor e o saldo da conta corrente 22 - Fornecedores deve ser nulo ou credor. Esta análise permite detetar possíveis lançamentos em duplicado ou valores incorretos, como também documentos que estejam em falta. Em Centralgest, caso um documento já tenha sido lançado ou esteja ainda na pasta dos Documentos Digitais disponível para o ser e, caso seja adicionado novamente o mesmo documento, o *Software* dá um alerta de que esse documento está em duplicado.

5.4.5 Conferência de saldos de outras contas

Para além de conferir o saldo de clientes e fornecedores, é também analisado o saldo de outras contas contabilísticas, nomeadamente a conta de caixa, de pessoal, Estado e outros entes públicos, financiamentos obtidos e diferimentos. Relativamente à conta de 11 - Caixa, esta deve ter saldo devedor. A conta 23 - Pessoal deve apresentar saldo nulo ou credor para os casos em que a entidade efetua o pagamento no mês seguinte. O saldo da rubrica 242 - Retenção de impostos sobre o rendimento e da 245 – Contribuições para a segurança social apenas deverá conter o saldo do mês anterior.

5.5 Apuramento de Contribuições e Impostos e Preenchimento das respetivas Declarações

O apuramento de contribuições e impostos, assim como o preenchimento das respetivas declarações, desempenham um papel crucial no contexto financeiro e fiscal de qualquer organização. Durante o meu estágio, tive a oportunidade de acompanhar e contribuir para esse processo fundamental. Esta tarefa exigiu especial atenção aos detalhes, familiarização com as leis aplicáveis e a utilização de ferramentas específicas para o processamento e registo das informações. Para além disso, foi necessário estar atualizada com as alterações regulatórias e legislativas, a fim de assegurar que as obrigações fiscais fossem cumpridas corretamente. Em seguida, são descritas as obrigações fiscais que tive a oportunidade de realizar durante o estágio, nomeadamente: contribuições para a Segurança Social; Declaração Mensal de Remunerações (DMR); comunicação das retenções na fonte; entrega da declaração periódica do IVA; entrega da declaração recapitulativa de IVA; Modelo 10; Modelo 22 – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC); Modelo P1 – Pagamentos por conta; Modelo 3 – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS); envio do ficheiro SAF-T e por fim, a comunicação de inventário.

5.5.1 Contribuições para a Segurança Social

De acordo com o artigo 12.º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, as taxas são compostas por duas componentes: as contribuições e as quotizações. As primeiras são da responsabilidade da entidade empregadora, ou seja, pessoa singular ou coletiva que beneficia da atividade dos trabalhadores, abrangidos pelo regime geral dos trabalhadores por conta de outrem. As quotizações consistem em prestações pecuniárias destinadas ao direito à segurança

social, sendo da responsabilidade do trabalhador. Relativamente, aos empresários em nome individual o valor a pagar referente às contribuições para a segurança social é determinado com base nos rendimentos obtidos nos três meses imediatamente anteriores ao mês da declaração trimestral.

As contribuições para a segurança social devem ser submetidas até ao dia 10 do mês seguinte a que respeita o imposto. O pagamento relativo a estas contribuições tem de ser efetuado entre o dia 10 e o dia 20, caso contrário, as empresas estão sujeitas a cobrança coerciva do montante em dívida, ficando sujeitas ao pagamento de juros de mora.

5.5.2 Declaração Mensal de Remunerações

De acordo com a Lei nº66-B/2012, de 31 de dezembro, as entidades responsáveis por pagar ou colocar à disposição rendimentos do trabalho dependente são obrigadas a entregar uma declaração de modelo oficial todos os meses, ou seja, a DMR, na qual deve conter o valor dos rendimentos e retenções de impostos, as contribuições obrigatórias, bem como as quotizações sindicais em relação a cada um dos seus trabalhadores. Esta declaração deve ser entregue por via eletrónica pelas entidades, de forma a declarar os rendimentos do trabalho dependente previstos no Código do IRS (CIRS), incluindo aqueles que são isentos, dispensados de retenção na fonte e excluídos dos artigos 2.º, 2.º - A e 12.º do CIRS, até ao dia 10 do mês seguinte àquele em que foram pagos os rendimentos.

5.5.3 Retenções na fonte

As retenções na fonte incidem sobre os rendimentos das pessoas coletivas obtidos em território nacional provenientes da propriedade industrial ou intelectual, de concessões de uso de equipamento, de aplicação de rendimentos capitais ou prediais e por fim, jogos, lotarias, rifas e apostas mútuas, conforme mencionado no artigo 94.º do CIRC. Estas são efetuadas com base nas taxas de retenção previstas no CIRS, devendo as quantias retidas serem entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que as retenções dizem respeito (artigo 98.º nº3 do CIRS).

De acordo com a legislação em vigor em sede de IRS, os rendimentos que são objeto de retenção na fonte dependem do tipo de categoria a que estes estão inseridos. No caso de existirem incorreções nos montantes retidos à entidade, estes podem ser retificados na próxima retenção, tal como preconizado no artigo 98.º nº4 do CIRS.

Na Conceito Norte, antes de procedermos ao preenchimento da Declaração de Retenções na Fonte de IRS/IRC e Imposto de Selo, verificamos sempre no portal da AT da empresa cliente se existe alguma fatura emitida por um trabalhador independente no período a que retenção diz respeito. O mesmo acontece em relação aos recibos de renda. Posteriormente, analisamos também a conta 2422 –Retenção de impostos sobre o rendimento – Trabalho independente, de forma a compreender se foi lançada alguma fatura de fornecedor emitida com retenção. Após isto, preenchemos a Declaração, mencionando a respetiva categoria de rendimento e em seguida, é emitida a guia de pagamento e enviada ao cliente.

5.5.4 Declaração Periódica do IVA

O IVA é um imposto indireto e incide, de acordo com o n.º1 do artigo 1.º do CIVA, sobre as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas em território nacional a título oneroso, sobre as importações de bens e sobre as operações intercomunitárias reguladas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI). Em consonância com o artigo 2.º, n.º1 alínea a) são sujeitos passivos do imposto, as pessoas singulares ou coletivas que exerçam habitualmente uma atividade de produção, comércio ou prestação de serviços, assim como os que efetuem uma das operações anteriormente mencionadas, desde que relacionadas com uma das referidas atividades, onde quer que ocorram, de acordo com. Segundo o artigo 41.º do CIVA, existem dois prazos para a entrega da declaração do IVA, mensalmente ou trimestralmente, sendo até ao dia 20 do 2º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios (VN) igual ou superior a 650 mil euros no ano civil anterior, ou até ao dia 20 do 2º mês seguinte do trimestre do ano civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um VN inferior a 650 mil euros no ano civil anterior. De acordo com o artigo 18.º do CIVA, este imposto não possui uma taxa fixa, podendo alterar-se consoante a localização (Portugal Continental e Regiões Autónomas) e consoante os bens e prestações de serviços em questão.

A declaração de IVA é preenchida no Portal das Finanças e é composta por diferentes campos. Todavia, é essencial analisar um balancete da conta 71 das vendas efetuadas, da conta 72 das prestações de serviços efetuados e dos gastos com autoliquidação, ou seja, as bases tributáveis, e das contas 243 (IVA) para verificar o imposto liquidado. Assim, os campos a preencher devem ser campo 1 (base) e campo 2 (IVA), para a taxa de liquidação de IVA de 6%, o campo 5 (base) e campo 6 (IVA), para a taxa de liquidação de IVA de 13 %, e o campo 3 (base) e campo 4 (IVA), para a taxa de

liquidação de IVA de 23%. Na determinação do imposto dedutível, é essencial a análise das contas classe 3, 4 e 6, pois as suas contas 243 (IVA), entram nos campos 21, 22, 23, os da classe 3, no campo 20, os da classe 4 e no campo 24 as contas da classe 6. As compras intracomunitárias de bens entram no campo 12 (base) e campo 13 (IVA), e as aquisições de serviços intracomunitários entram no campo 16 (base) e campo 17 (IVA); estes valores da transmissão de bens/prestações de serviços intracomunitárias devem ser incluídos também nos campos de valor a liquidar. Antes das submissões das DPIVA, efetua-se um cruzamento dos valores faturados com o SAF-T da faturação, verifica-se se as notas de crédito estão assinadas para a regularização de IVA a favor da empresa, e é construído um mapa a partir do extrato de IVA, em que conferimos com os valores do campo de IVA dedutível e liquidado. Depois de submetida a declaração, é extraído o comprovativo e a guia de pagamento, se aplicável, e as mesmas são enviadas ao cliente. Caso se trate, de um pedido de reembolso de IVA, é extraído o comprovativo e a declaração da DPIVA, e as mesmas são enviadas ao cliente. Deve-se ter em atenção que, nos pedidos de reembolso, o crédito tem de ser superior a 3 mil euros, ou que o crédito esteja durante 12 meses consecutivos e valor superior a 250 euros ou o crédito superior a 25 euros em caso de cessação ou mudança de regime.

Relativamente às transmissões intracomunitárias de bens (artigo 23.º RITI) e à prestação de serviços (artigo 6.º CIVA) realizadas pelas entidades clientes a outros sujeitos passivos de IVA, noutros países da União Europeia, é necessário proceder à declaração recapitulativa do IVA, sendo submetida por via eletrónica, através do Portal das Finanças. Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime normal de tributação mensal de IVA, devem entregar a declaração até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações, conforme disposto no artigo 30.º n.º1 alínea a) do RITI. Quando os sujeitos passivos são abrangidos pelo regime normal de tributação trimestral de IVA, esta obrigação fiscal tem de ser submetida até ao dia 20 do trimestre seguinte àquele a que respeitam as operações (artigo 30.º n.º1 alínea b) do RITI). Através do e-fatura dos clientes é possível aferir se estes têm a obrigação de entregar a declaração recapitulativa, que pode ser preenchida e entregue no Portal das Finanças. Para tal, é necessário preencher os quadros de um a sete da respetiva declaração, com dados de identificação, descrição das operações intracomunitárias, valor, tipo de operação e a descrição das transferências de bens à consignação. É importante referir que o número de identificação fiscal dos fornecedores intracomunitários tem de ser válido no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA. O valor presente neste documento deve de constar no campo sete da declaração periódica do IVA.

autoridade tributária e aduaneira		DECLARAÇÃO PERIÓDICA		IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO	
IDENTIFICAÇÃO					
01 Do Sujeito Passivo		Número de Identificação Fiscal		Localização da sede	
				☐ CONTINENTE ☐ AÇORES ☐ MADEIRA	
02 Da Declaração N.º		03 Operações em espaço diferente do da sede (N.ºs 16 e 17 do artigo 6.º do CIVA)		04 Declaração Recapitulativa (Alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA e n.º 1 do artigo 30.º do RITI)	
Ano Período Declarativo		☐ CONTINENTE ☐ AÇORES ☐ MADEIRA		☐ Assinale se no período de referência apresentou alguma declaração recapitulativa	
05 INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÕES					
☐ Assinale se, no período a que respeita a declaração, não realizou operações ativas nem passivas que devam constar do Quadro 06.					
06 APURAMENTO DO IMPOSTO RESPEITANTE AO PERÍODO A QUE A DECLARAÇÃO SE REFERE					
EFETUOU OPERAÇÕES DESTA NATUREZA ? (Valores incluídos nos campos 1, 5, 3 ou 6)					
☒ Sim, na qualidade de adquirente, liquidou o imposto. ☐ A que se referem as alíneas a), b) e c) do artigo 42.º do CIVA. ☐ A que se referem as alíneas f) e g) do n.º 3 do artigo 3.º e alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA.					
SIM ☐ (Preencha também o Quadro 05-A) NÃO ☐					
1 - TRANSMISSÕES DE BENS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EM QUE LIQUIDOU IMPOSTO		BASE TRIBUTÁVEL		IMPOSTO A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO	
• À taxa reduzida (%) • À taxa intermédia (%) • À taxa normal (%) • Isentas ou não tributadas		1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17 18		2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17 18	
• Transmissões intracomunitárias de bens e prestações de serviços mencionadas nas declarações recapitulativas • Que conferem direito à dedução • Que não conferem direito à dedução		TOTAL (10 + 12 + 14 + 16)		TOTAL (11 + 13)	
2 - AQUISIÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS E OPERAÇÕES ASSIMILADAS		IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO		IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO	
• cujo imposto foi liquidado pelo declarante • abrangidas pelos artigos 15.º do CIVA ou do RITI • abrangidas pelos n.ºs 3, 4 e 5 do artigo 22.º do RITI		19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40		39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60	
• Prestações de serviços efetuadas por sujeitos passivos de outros estados membros, cujo imposto foi liquidado pelo declarante		TOTAL (39 + 41 + 43 + 45 + 47 + 49 + 51 + 53 + 55 + 57 + 59 + 61)		TOTAL (40 + 42 + 44 + 46 + 48 + 50 + 52 + 54 + 56 + 58 + 60 + 62)	
3 - PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EFETUADAS POR SUJEITOS PASSIVOS DE OUTROS ESTADOS MEMBROS, CUJO IMPOSTO FOI LIQUIDADO PELO DECLARANTE		IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO		IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO	
• Importações de bens cujo imposto foi liquidado pelo declarante (n.º 8 do artigo 27.º do CIVA)		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		89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99 100 101 102 103 104 105 106 107 108 109 110	
• Imposto dedutível • Ativos não corretos (imobilizados) • Inventários (Existências) • Outros bens e serviços		TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO (20+21+...+40)		TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO (20+21+...+40)	
• À taxa reduzida (%) • À taxa intermédia (%) • À taxa normal (%)		TOTAL DA BASE TRIBUTÁVEL (1+2+...+10+12+14)		TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO (20+21+...+40)	
• Regularizações mensais, trimestrais e anuais		TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO (20+21+...+40)		TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO (20+21+...+40)	
• Excesso a reportar do período anterior (Campo 96 da declaração anterior - n.º 4 do artigo 22.º)		TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO (20+21+...+40)		TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO (20+21+...+40)	
8 - ANEXO - (ver Quadro 03)		TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO (20+21+...+40)		TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO (20+21+...+40)	
9 - ANEXO - (ver Quadro 03)		TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO (20+21+...+40)		TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO (20+21+...+40)	
TOTAL DA BASE TRIBUTÁVEL (1+2+...+10+12+14)		TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO (20+21+...+40)		TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO (20+21+...+40)	
IMPOSTO A ENTREGAR AO ESTADO (06 - 01)		IMPOSTO A ENTREGAR AO ESTADO (06 - 01)		IMPOSTO A ENTREGAR AO ESTADO (06 - 01)	
CRÉDITO A RECUPERAR (01 - 02)		CRÉDITO A RECUPERAR (01 - 02)		CRÉDITO A RECUPERAR (01 - 02)	
SOUJITO REEMBOLSO (05 - 02)		SOUJITO REEMBOLSO (05 - 02)		SOUJITO REEMBOLSO (05 - 02)	
EXCESSO A REPORTAR (01 - 02)		EXCESSO A REPORTAR (01 - 02)		EXCESSO A REPORTAR (01 - 02)	

Figura 7 - Exemplo de comprovativo de entrega da declaração periódica de IVA

 AT autoridade tributária e aduaneira	TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS E OPERAÇÕES ASSIMILADAS E TRANSFERÊNCIAS DE BENS À CONSIGNAÇÃO (REGIME DO IVA NAS TRANSAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS) PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS (ARTIGO 6.º DO CÓDIGO DO IVA)			
DECLARAÇÃO RECAPITULATIVA				
01 IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO				
Nome		N.º de identificação fiscal		
		1		
02 TIPO DE DECLARAÇÃO				
1 1.ª Declaração Houve alteração de periodicidade de envio de trimestral para mensal? Sim ☐ 1A Não ☐ 1B	2 Declaração de substituição 2.1 Alteração da periodicidade de envio de trimestral para mensal Assinale com X se o valor mensal substitui ou não totalmente o anterior valor trimestral declarado Sim ☐ 2.1A Não ☐ 2.1B 2.2 Inexistência de operações intracomunitárias no respetivo período 2.3 Outras alterações em operações intracomunitárias 2.4 Transferências de bens à consignação 2.4.1 Sem alterações no respetivo período 2.4.1.1 Sem transferências de bens à consignação declaradas 2.4.1.2 Com transferências de bens à consignação declaradas 2.4.2 Com alterações no respetivo período 2.4.3 Declara pela 1ª vez no respetivo período			
03 PERÍODO A QUE RESPEITA				
Ano 1	Mensal 2	Mês(es) incluído(s) no trimestre		
	Trimestral 3	4 5		
04 DESCRIÇÃO DAS OPERAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS				
País de destino (1)	Prefixo (2)	N.º de identificação fiscal do Adquirente (3)	Valor (4)	Indicador do tipo da Operação (1, 4 ou 5) (5)
			. . ,00	
			. . ,00	
			. . ,00	
05 SOMA DOS VALORES DECLARADOS NO QUADRO 4 (AGRUPADOS POR TIPO DE OPERAÇÃO)				
Soma (apenas dos valores que respeitam às operações tipificadas na coluna 5 com 1)	10	. . ,00		
Total das vendas de meios de transporte novos a particulares e equiparados de outros Estados Membros	11	. . ,00		
Soma (apenas dos valores que respeitam às operações tipificadas na coluna 5 com 4)	17	. . ,00		
Soma (apenas dos valores que respeitam às operações tipificadas na coluna 5 com 5)	18	. . ,00		
Este valor deverá coincidir com as somas dos valores a inscrever no campo 07 da Declaração Periódica e dos anexos eventualmente apresentados para efeitos do Decreto-Lei n.º 347/85 de 23 de Agosto	19	. . ,00		

Figura 8 - Exemplo de entrega da Declaração Recapitulativa

5.5.5 Declaração Modelo 3

A declaração Modelo 3 tem como objetivo declarar o rendimento de pessoas singulares. É um imposto direto aplicado em Portugal que recai sobre os rendimentos auferidos por pessoas que residem em território português e as que nele não residem, mas obtêm rendimentos, em dinheiro ou em espécie em Portugal, conforme o artigo 13.º n.º1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS). O IRS divide-se em 6 categorias de rendimentos: trabalho dependente e pensões (categoria A), empresariais e profissionais (categoria B), capitais (categoria E), prediais (categoria F), incrementos patrimoniais (categoria G) ou de pensões (categoria H).

No caso de eventuais alterações que tenham ocorrido até ao dia 31 de dezembro do ano anterior, como casamento, nascimento de filhos, divórcio, morte de cônjuge, mudança de residência e alterações à guarda conjunta ou filhos que deixaram de ser considerados dependentes, é necessário efetuar a comunicação do agregado familiar, prevista no artigo 13.º n.º4 do CIRS, até ao dia 27 de fevereiro, através do Portal das Finanças. Nas situações em que os contribuintes não tiveram alterações na sua situação familiar ou pessoal, deve-se apenas consultar o agregado familiar, de modo a confirmar os dados disponibilizados pela AT.

O IRS é apurado individualmente em relação a cada cônjuge ou unido de facto, desde que não seja exercida a opção pela tributação conjunta (artigo 13.º n.º2 do CIRS). Caso contrário o imposto é devido pela soma dos rendimentos dos contribuintes que constituem o agregado familiar, mediante o artigo 13.º n.º3 do CIRS.

De forma a garantir que todas as despesas relativas ao ano anterior estão inseridas e validadas no e-fatura, os sujeitos passivos de IRS têm de verificar as mesmas até ao dia 26 de fevereiro. Aquando da aquisição de bens e serviços, o sistema do e-fatura permite a transmissão de dados, relativos às compras, diretamente à Autoridade Tributária e Aduaneira, desde que a fatura tenha sido solicitada com o respetivo número de identificação fiscal. Posteriormente, ao aceder à plataforma apenas é necessário confirmar se as categorias dedutíveis das faturas estão corretas. Assim sendo, o contribuinte ao validar as faturas garante que todas as despesas são dedutíveis para efeitos de IRS, de acordo com os limites estabelecidos para cada categoria, conforme previsto no artigo 78.º e seguintes do CIRS.

De acordo com o artigo 60.º n.º1 do CIRS, a Declaração Modelo 3 deve ser entregue entre o dia 1 de abril e o dia 30 de junho, independentemente da natureza dos rendimentos obtidos. Após a sua submissão é possível visualizar e imprimir a prova de entrega, no entanto, o comprovativo apenas fica

disponível quando a declaração for validada e considerada certa pela AT. Se esta determinar que o contribuinte tem direito ao reembolso de IRS, a AT deve proceder à sua restituição até ao dia 31 de julho (artigo 77.º n.º1 alínea a) do CIRS). Se originar imposto a pagar, o sujeito passivo deve efetuar o pagamento até ao dia 31 de agosto (artigo 97.º n.º1 alínea a) do CIRS).

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS MODELO 3		Comprovativo de Entrega da Declaração Modelo 3 de IRS Via Internet														
Ano 2023 Identificação da Declaração Data de Receção 2024-04-22		Elementos para validação do Comprovativo N.º de Contribuinte: Cód. Validação: Para validar este comprovativo acesse ao site www.portaldasfinancas.gov.pt, opção "Serviços-Outros Serviços>Validação de Documento" e introduza o n.º de contribuinte e código de validação acima mencionados. Verifique que o documento obtido corresponde a este comprovativo.														
3 NOME DO SUJEITO PASSIVO																
Sujeito Passivo A		NIF	DEFICIENTE GRAU F.A.													
		01														
4 ESTADO CIVIL DO SUJEITO PASSIVO																
Casado	Unido de facto	Solteiro, divorciado ou separado judicialmente	Viuvo													
01	02	03 X	04													
Separado de facto 05																
5 OPÇÃO PELA TRIBUTAÇÃO CONJUNTA DOS RENDIMENTOS																
A 1. Se assinalou os campos 01 (casado) ou 02 (unido de facto) do quadro 4, indique se ambos os cônjuges ou unidos de facto optam pela tributação conjunta dos rendimentos: Sim 01 Não 02																
2. Se assinalou o campo 01 (Sim), identifique o sujeito passivo B:																
NOME DO SUJEITO PASSIVO		NIF	DEFICIENTE GRAU F.A.													
Sujeito Passivo B		03														
B 3. Se assinalou o campo 04 (viúvo) do quadro 4 e ocorreu o óbito do cônjuge no ano a que respeita esta declaração, indique se opta pela tributação conjunta dos rendimentos: Sim 04 Não 05																
4. Se assinalou o campo 04 (Sim), preencha o NIF do cônjuge falecido																
SOCIEDADE CONJUGAL - ÓBITO DE UM DOS CÔNJUGES NO ANO A QUE RESPEITA A DECLARAÇÃO		NIF	DEFICIENTE GRAU F.A.													
Cônjuge falecido		06														
6 AGREGADO FAMILIAR																
A Se assinalou os campos 02 ou 05 do quadro 5 (NÃO opta pela tributação conjunta dos rendimentos), indique o NIF do cônjuge / unido de facto / cônjuge falecido (ano do óbito) 01																
B DEPENDENTES																
DEPENDENTES																
NIF	DEFICIENTES GRAU	NIF	DEFICIENTES GRAU													
D1		D2														
D4		D5														
NIF	DEFICIENTES GRAU	NIF	DEFICIENTES GRAU													
AF1		AF2														
NIF	DEFICIENTES GRAU	NIF	DEFICIENTES GRAU													
AF3																
DEPENDENTES EM GUARDA CONJUNTA																
NIF	DEFICIENTES GRAU	Resp. parental exercida por	NIF do outro sujeito passivo													
DG1																
DG2																
		Integra agregado: Sim Não	Partilha de despesas: %													
		Residência Alternada: Sim 01 Não 02														
C DEPENDENTE EM ACOLHIMENTO FAMILIAR (DL N.º 139/2019, DE 16/09)																
Se, no ano a que respeita a declaração, teve algum dependente, identificado no Q6B, em situação de acolhimento familiar, nos termos do Decreto-Lei n.º 139/2019, de 16/09, indique:																
Dependente	Período do acolhimento						Dependente	Período do acolhimento								
	Data de início			Data de fim				Data de início			Data de fim					
	Ano	Mês	Dia	Ano	Mês	Dia		Ano	Mês	Dia	Ano	Mês	Dia			
7 ASCENDENTES, COLATERAIS E FAMILIAS DE ACOLHIMENTO																
A ASCENDENTES EM COMUNHÃO DE HABITAÇÃO COM O SUJEITO PASSIVO							B OUTROS ASCENDENTES E COLATERAIS ATÉ AO 3.º GRAU									
NIF		DEFICIENTES - GRAU		NIF		DEFICIENTES - GRAU		NIF		DEFICIENTES - GRAU		NIF		DEFICIENTES - GRAU		
AS1				AC1				AS2				AC2				
C CRIANÇA OU JOVEM ACOLHIDO NOS TERMOS DO DL N.º 139/2019, DE 16/09																
Se, no ano a que respeita a declaração, acolheu alguma criança ou jovem, nos termos do Decreto-Lei n.º 139/2019, de 16/09, indique:																
NIF da criança ou jovem	NIF do titular responsável pelo acolhimento familiar	Período do acolhimento						NIF da criança ou jovem	NIF do titular responsável pelo acolhimento familiar	Período do acolhimento						
		Data de início			Data de fim					Data de início			Data de fim			
		Ano	Mês	Dia	Ano	Mês	Dia			Ano	Mês	Dia	Ano	Mês	Dia	

Figura 9 - Exemplo de entrega da declaração Modelo 3

5.5.6 Declaração Modelo 10

Com base na Portaria nº363/2013, de 20 de dezembro, a declaração Modelo 10 é uma declaração fiscal obrigatória, que pretende dar cumprimento ao artigo 119.º n.º1 subalínea ii) da alínea c) e alínea d) do CIRS e ao artigo 128.º do CIRC. Este destina-se a declarar à Autoridade Tributária os rendimentos sujeitos, isentos e não sujeitos a imposto, que não devem ser declarados na DMR, auferidos por sujeitos passivos de IRS residentes no território nacional, assim como as respetivas retenções na fonte. A declaração Modelo 10 pretende também declarar os rendimentos sujeitos a retenção na fonte de IRC, excluindo aqueles mencionados no artigo 94.º e 97.º do CIRC. Esta declaração tem de ser obrigatoriamente entregue por transmissão eletrónica de dados, através do Portal das Finanças dos sujeitos passivos de IRS que auferam rendimentos da categoria B, sujeitos passivos de IRC (incluindo aqueles que estão isentos) e por fim, as pessoas singulares que embora não exerçam atividades empresariais ou profissionais, efetuaram pagamentos sobre o rendimentos de trabalho dependente, não incluídos na declaração mensal de remunerações, preconizado na Portaria nº278/2021, de 2 de dezembro.

De acordo com o descrito no artigo 4.º da Portaria nº8/2023, de 4 de janeiro, a declaração Modelo 10 deve ser entregue até ao dia 10 de fevereiro do ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos e retenções na fonte ou no prazo de 30 dias após a ocorrência de determinado facto que altere os montantes declarados. O incumprimento da entrega desta declaração está sujeito a uma coima, previsto no regime jurídico das infrações fiscais não aduaneiras.

Na Conceito Norte, antes de submeter a declaração Modelo 10 é necessário verificar os valores que constam na conta 242 – Retenção de impostos sobre o rendimento. A entrega é efetuada no Portal das Finanças, através dos dados da entidade e do contabilista certificado, sendo posteriormente emitindo um comprovativo de entrega.

5.5.7 Declaração Modelo 22

A declaração Modelo 22 tem como objetivo declarar anualmente os rendimentos relativos ao Imposto sobre o IRC. Este, é um imposto direto que incide sobre os rendimentos das empresas e outras entidades coletivas. A declaração Modelo 22 permite apurar o imposto a pagar ou a receber de IRC, bem como o lucro ou prejuízo da empresa, sendo que nesta declaração é fundamental ter em consideração que o resultado contabilístico nem sempre é igual ao resultado fiscal. Para apurar o lucro tributável temos por base o Resultado Líquido do Período, sendo necessário proceder a certos ajustes

no quadro 07 da declaração. De acordo com o artigo 17.º do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (CIRC), é deduzido as Variações Patrimoniais Negativas e acrescido as Variações Patrimoniais Positivas, e efetuadas as devidas correções fiscais. Isto é, acresce-se os gastos contabilísticos não aceites fiscalmente e os rendimentos fiscais não contabilísticos, e deduz-se os gastos fiscais não contabilísticos e os rendimentos contabilísticos não considerados fiscalmente. Se este resultado for positivo estamos perante um lucro tributável, se for negativo estamos perante um prejuízo para efeitos fiscais. A matéria coletável é calculada no quadro 09, com base no lucro tributável e deduzido eventuais prejuízos fiscais, de acordo com o artigo 52.º do CIRC. A coleta é determinada no quadro 10 após a aplicação das taxas, presentes no artigo 87.º do CIRC. Posteriormente, à matéria coletável são deduzidos de acordo com o nº2 do artigo 90.º do CIRC, a dupla tributação internacional, os benefícios fiscais, o pagamento especial por conta e as retenções na fonte, determinando assim o imposto a pagar ou a recuperar, que será acrescido à derrama municipal e às tributações autónomas. A declaração Modelo 22 deve ser submetida eletronicamente até dia 31 de maio, sendo que no ano de 2024 este prazo foi prorrogado até ao dia 15 de julho, pelo Despacho n.º 176/2024 XXIII, de 14 de março de 2024. Na Conceito Norte, utilizamos o *Software* DEFIR para a elaboração das declarações fiscais de IRC.

5.5.8 Modelo P1 - Pagamentos por conta

Todas as empresas que exerçam atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola ou entidades não residentes com estabelecimento estável em território nacional, que obtiveram lucro no ano anterior e apuraram IRC, estão obrigadas a fazer pagamentos por conta (PPC) segundo o artigo 104.º nº1 do CIRC.

O PPC é essencialmente um adiantamento do imposto que será devido no final do ano e que é pago em 3 prestações iguais em julho, setembro e dezembro; no entanto, caso se verifique que com o 2º PPC já realizado se cobre o lucro previsível do ano, pode-se não efetuar o 3º PPC. Consoante o disposto no nº1, 2 e 3 do artigo 105.º do CIRC, o valor da prestação a pagar varia com o volume de negócios, isto é, se o volume de negócios for igual ou inferior a 500.000€, o PPC é calculado com base na seguinte fórmula: $(\text{Coleta do ano anterior} - \text{retenções na fonte feitas no ano anterior}) \times 80\%$. Se o volume de negócios for superior a 500 000€, aplica-se a seguinte fórmula: $(\text{Coleta do ano anterior} - \text{retenções na fonte feitas no ano anterior}) \times 95\%$.

As empresas que no ano anterior obtiveram um lucro tributável superior a 1.500.000€ terão de efetuar os pagamentos adicionais por conta, consoante o disposto no artigo 105.º A do CIRC.

5.5.9 Envio Ficheiro SAF-T

As faturas emitidas por pessoas singulares ou coletivas que possuem sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território nacional e que pratiquem operações sujeitas a IVA, ainda que dele isento, têm a obrigação de comunicar as mesmas à AT por transmissão eletrónica de dados (Decreto-Lei nº198/2012). Esta pode ser efetuada através das seguintes vias: por transmissão eletrónica de dados, através da sua integração no programa de faturação eletrónica; mediante o ficheiro normalizado do SAF-T, contendo os elementos das faturas; por recolha dos dados da fatura numa opção disponível no Portal das Finanças ou por via eletrónica definida na Portaria nº426-A/2012, de 28 de dezembro. O SAF-T é um ficheiro normalizado, em formato XML, que tem como objetivo facilitar a recolha, em formato eletrónico, dos dados fiscais relevantes para os auditores/inspetores tributários, servindo de suporte às declarações fiscais dos contribuintes para a análise dos registos contabilísticos

A entrega do ficheiro SAF-T de faturação deve ser feita até ao dia 5 de cada mês e inclui as vendas ou prestações de serviços mensais de cada empresa. Para as empresas que não efetuem qualquer prestação de serviço ou vendas, é comunicado no portal do e-fatura a inexistência de faturação.

5.5.10 Envio ficheiro Inventário

A comunicação dos inventários à AT é uma das obrigações das empresas e dos empresários em nome individual, com contabilidade organizada e com sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em Portugal, implementada segundo as novas regras estabelecidas na Portaria n.º 123/2019, de 2 de maio.

Na Conceito Norte, o ficheiro é solicitado ao cliente e deve ser comunicado à AT até ao dia 31 de janeiro do ano seguinte a que diz respeito.

5.6 Processamento de salários

Na entidade acolhedora, foi possível acompanhar e realizar o processamento de salários, que ocorria nos últimos dias do mês e, em certos casos, nos primeiros dias. As empresas clientes informavam os montantes a processar, faltas, férias gozadas, subsídios de turnos, prémios, entre outros, a fim de processar os vencimentos dos seus colaboradores. Para que este procedimento fosse realizado de forma adequado, era, primeiramente, efetuado o preenchimento da ficha do funcionário. Nesta ficha é registado as informações pessoais e profissionais dos funcionários como: nome completo, morada, data de nascimento, categoria profissional, salário base, valor do subsídio de alimentação, estado civil, número de dependentes, entre outros.

Em seguida, realizavam-se as alterações mensais, nas quais eram registados os dias de faltas, baixas médicas, horas extras, férias gozadas, entre outros. Com base nestas informações, o programa calculava automaticamente o valor que cada funcionário iria receber, deduzido da taxa de IRS e da Segurança Social. Este processamento é analisado de modo a assegurar que os dias de trabalho efetivos e os direitos correspondentes a cada funcionário estejam corretamente calculados. No caso de cessações de contratos, realiza-se uma simulação na página da Autoridade para as Condições do Trabalho (ACT) para garantir que as compensações, o valor dos subsídios de férias e de Natal, bem como os dias de férias, fossem processados corretamente.

Após o processamento dos recibos de vencimento, as empresas entre o dia 1 e o 10 do mês seguinte têm de comunicar a DMR à Segurança Social e à AT. Nesta declaração consta o valor da remuneração que está sujeita a descontos, os tempos de trabalho e a taxa contributiva aplicável relativamente a cada trabalhador. Desta forma, a Conceito Norte procede à entrega desta declaração na Segurança Social e na AT em que é obtida e enviada ao cliente uma guia para o pagamento das contribuições. Esta guia deve ser paga até ao dia 20 do mês seguinte a que os recibos dizem respeito. Para além disso, é também retirado a folha de férias de cada empresa, em que contém o nome dos trabalhadores, o valor do vencimento, valor do subsídio de alimentação e os descontos para a Segurança social e para o IRS.

5.7 Encerramento de Contas e Preparação das Demonstrações Financeiras

O encerramento de contas engloba todos os registos e movimentos contabilísticos efetuados após o termo do exercício económico, a 31 de dezembro, com o objetivo de apurar os resultados e as

demonstrações financeiras, de modo a demonstrar uma imagem clara e transparente da situação contabilística da entidade no final de cada período.

Desta forma, a partir da data de encerramento do exercício em 31 de dezembro, são iniciados os trabalhos e procedimentos de final de exercício, que englobam todos registos contabilísticos necessários para apurar os resultados do exercício e, posteriormente, elaborar as demonstrações financeiras. Inicialmente são executados os lançamentos de retificação, regularização e ajustamento de contas, e consequentemente o apuramento dos resultados. Em seguida, procede-se à elaboração das demonstrações financeiras e, por último, são efetuados os lançamentos de encerramento e reabertura de contas.

5.7.1 Lançamentos de retificação, regularização e ajustamento de contas

Os lançamentos de retificação compreendem a conferência de saldos de contas de caixa e bancos, contas correntes de clientes e fornecedores, contas do Estado, retenções, pagamentos por conta e contas do IVA. Para além disso são analisadas as contas 25 – Financiamentos obtidos em concordância com os dados disponibilizados pelo Banco de Portugal como também a conta de outros credores e devedores que foram controladas durante o ano civil a que dizem respeito. Em seguida, são analisadas as perdas por imparidade e provisões, no sentido de averiguar se há necessidade de reconhecer, reforçar ou reverter as existentes. Subsequentemente, são calculadas as depreciações e amortizações dos ativos tangíveis e intangíveis, de acordo com as NCRF 6 e 7. Na sequência do pressuposto da especialização, são realizados os diferimentos e acréscimos relacionados com rendas, seguros, juros, entre outros, uma vez que todos os gastos como também todos os rendimentos devem ser reportados ao período a que dizem respeito, independentemente de quando foi realizado o seu pagamento ou recebimento. Por fim, são realizados ajustes e regularizações no inventário, transferindo o valor da conta 31 (compras) para a conta 32 (mercadorias), a fim de calcular o Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC) e as variações da produção. Após essa análise, é realizado o lançamento da estimativa de IRC.

5.7.2 Apuramento de Resultados

Após efetuados os lançamentos de retificação, realiza-se o apuramento de resultados. Para tal, os saldos da classe 6 e 7 (gastos e rendimentos) são transferidos para a conta 811 (Resultados Antes

de Impostos) e calcula-se, por conseguinte, a estimativa de imposto, a derrama e o Resultado Líquido do Período (RLP). Em seguida, é elaborado o balancete final, em que as contas da classe 6 e 7 estão saldadas e que nos servirá de apoio para a elaboração das Demonstrações Financeiras: o Balanço, a Demonstração dos Resultados, a Demonstração das Alterações no Capital Próprio, a Demonstração dos fluxos de Caixa e o Anexo.

5.8 Preparação da informação contabilística para relatórios e análise de gestão

Segundo o n.º 1 do artigo 65.º do Código das Sociedades Comerciais, os membros da Administração são responsáveis por elaborar e apresentar o relatório de gestão, as contas dos exercícios e outros documentos de prestação de contas exigidos por lei referentes a cada exercício anual, a fim de, disponibilizá-los aos órgãos competentes da sociedade para análise.

A prestação de contas é o meio pelo qual as empresas apresentam aos seus detentores de capital e a outros utilizadores de informação financeira a sua atividade desenvolvida, os resultados obtidos durante o período contabilístico e a posição financeira.

Com base no Sistema de Normalização Contabilística e nas Normas Contabilísticas de Relato Financeiro, os documentos associados à prestação de contas são: o relatório de gestão; o anexo ao relatório de gestão (aplicável apenas às Sociedades Anónimas) e as demonstrações financeiras (balanço, demonstração dos resultados, demonstração dos fluxos de caixa e demonstração das alterações no capital próprio) e, quando aplicável o parecer do Conselho Fiscal e a Certificação Legal de Contas.

Na Assembleia Geral, até ao dia 31 de março do ano seguinte àquele a que diz respeito a prestação de contas, devem ser submetidos para aprovação as contas do período e os demais documentos contabilísticos e financeiros. De acordo com o artigo 63.º do CSC, deverá ficar registado em ata a aprovação dos documentos apresentados, sendo a assinatura de todos os sócios indispensável, pelo que deverá constar no dossier da entidade.

5.8.1 Relatório de gestão

De acordo com o artigo 66.º do CSC, o relatório de gestão é um documento de carácter obrigatório, cuja estrutura está definida para todas as sociedades comerciais ou entidades que apliquem esse código, independentemente da sua dimensão ou sistema de normalização contabilística

que adotem. Contudo, as microentidades estão dispensadas de elaborar o relatório de gestão, desde que procedam à divulgação, quando aplicável, no final do balanço, as informações exigidas pelo artigo 66.º n.º5 alínea d) do CSC.

Tem como objetivo apresentar uma visão abrangente sobre a situação financeira, económica e patrimonial da empresa, assim como as principais atividades desenvolvidas durante o exercício económico. Este relatório deve incluir: uma breve introdução acerca da entidade e a sua atividade; análise ao contexto económico do país; apresentação dos resultados obtidos, bem com a sua evolução; divulgação dos gastos e rendimentos mais relevantes e a suposição do acréscimo ou decréscimo dos mesmos para períodos futuros; obrigações e créditos contratados pela empresa; apresentação dos investimentos realizados no período económico; cálculo dos rácios de autonomia financeira e de solvabilidade e por último, análise crítica ao desempenho da entidade.

Durante o estágio curricular, recebi orientações sobre as informações a considerar aquando da elaboração do relatório de gestão, embora não tenha tido oportunidade de acompanhar na prática o processo da sua elaboração.

5.8.2 Dossier Fiscal

Como parte do processo de encerramento de contas é preparado o Dossier Fiscal de cada empresa. De acordo com artigo 130.º n.º1 do CIRC os sujeitos passivos de IRC, com a exceção dos isentos do artigo 9.º do mesmo código, são obrigados a ter um aquivo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação durante o prazo de 10 anos. Este deve estar constituído até à data-limite de entrega da IES, com os elementos contabilísticos e fiscais definidos pela Portaria n.º92-A/2011, de 28 de fevereiro, alterada pela Portaria n.º51/2018, de 16 de fevereiro. Assim sendo, o Dossier Fiscal deve conter os seguintes documentos:

- Relatório de gestão, parecer do conselho fiscal e documento de certificação legal de contas, se forem legalmente exigidos;
- Documentos, certificados e comunicações relativos a créditos cujo imposto foi deduzido dos créditos incobráveis e de cobrança duvidosa;
- Mapa, de modelo oficial, de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários;
- Mapa, de modelo oficial, de mais-valias e menos-valias;

- Mapa, de modelo oficial, das depreciações e amortizações;
- Mapas, de modelo oficial, das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de diploma legal;
- Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação;
- Mapa de controlo de prejuízos no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades;
- Mapa de controlo da dedução de prejuízos fiscais;
- Mapa de reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos anteriores.

5.8.3 Informação Empresarial Simplificada

Segundo o artigo 1.º n.º2 do Decreto-Lei n.º8/2007 de 17 de janeiro, a Informação Empresarial Simplificada “consiste na prestação da informação de natureza fiscal, contabilística e estatística respeitante ao cumprimento das obrigações legais (...), através de uma declaração única transmitida por via eletrónica”. A entrega desta declaração é obrigatória para as entidades que exercem atividade comercial, industrial ou agrícola, nomeadamente: sociedades comerciais; sociedades civis sob forma empresarial; sociedades anónimas europeias; sociedades com sede no estrangeiro e representação permanente em território nacional; empresas públicas e estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada. Desta forma, ficam dispensados de entregar a IES os sujeitos passivos de IRC residentes que não exercem atividade comercial, industrial ou agrícola a título principal, desde que não apresentem os seguintes anexos: E – entidades não residentes sem estabelecimento estável; L – elementos contabilísticos e fiscais sobre o IVA; M – operações realizadas em espaço diferente da sede; N – regimes especiais de IVA; O – mapa recapitulativo de clientes; P – mapa recapitulativo de fornecedores e Q – elementos contabilísticos e fiscais relativos ao imposto de selo, como por exemplo: associações, fundações e cooperativas, bem como os sujeitos passivos da categoria B de IRS sem a obrigatoriedade de ter contabilidade organizada, com a condição de não possuir o anexo Q.

De forma a simplificar os processos declarativos, este documento contém obrigações relativas à declaração anual de informação contabilística e fiscal (artigo 117.º n.º1 alínea c) e 121.º do CIRC e artigo 113.º do CIRS), registo da prestação de contas, declaração sobre a informação de natureza estatística ao Instituto Nacional de Estatística, informação sobre os dados contabilísticos anuais para fins estatísticos ao Banco de Portugal, informações de natureza estatística à Direção Geral das Atividades Económicas (previstos no regime jurídico de acesso e exercício de atividades de comércio,

serviços e restauração, aprovado pelo Decreto Lei nº10/2015, de 16 de janeiro) e por fim, prestação de informação sobre os preços de transferência quando aplicável.

A IES é entregue através do preenchimento de formulários únicos, aprovados pela Portaria nº208/2007, de 16 de fevereiro, com as respetivas alterações estipuladas pela Portaria nº8/2008, de 3 de janeiro, Portaria nº64 – A/11, de 3 de fevereiro e pela Portaria nº26/2012, de 27 de janeiro. Estes formulários são submetidos eletronicamente ao Ministério das Finanças, através do acesso ao Portal das Finanças com os respetivos dados do Contabilista Certificado e da entidade em causa, até ao dia 15 de julho do ano seguinte. Após a submissão da IES é gerada uma referência de multibanco relativa ao registo da prestação de contas, no valor de 80€, que deve ser paga no prazo máximo de 5 dias úteis. No caso de os sujeitos passivos não entregarem a IES ou efetuarem o pagamento fora de prazo, encontram-se em incumprimento e sujeitos a coimas e sanções previstas na legislação fiscal do registo comercial e do sistema estatístico nacional.

Tendo em consideração a data de término do estágio, não tive a oportunidade de cumprir com esta obrigação, mas adquiri conhecimentos em termos teóricos.

5.8.4 Relatório Único

Durante o estágio curricular, embora não tenha executado integralmente a tarefa relacionada com submissão do Relatório Único das entidades, tive a oportunidade de prestar auxílio, nomeadamente, no preenchimento de alguns anexos.

O Relatório Único é uma obrigação anual para todas as empresas que tenham trabalhadores por conta de outrem ao seu serviço e estejam abrangidas pelo Código do Trabalho. Este relatório é referente à atividade social da empresa, referindo-se à atividade da empresa durante o ano anterior. O relatório é composto por seis anexos: Anexo A – Quadros de pessoal; Anexo B – Fluxos 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 no trabalho; Anexo E – Greves e por fim, Anexo F – Informação sobre prestadores de serviço.

A entrega deste documento é efetuada por via eletrónica, através de um formulário eletrónico disponibilizado no site do Relatório Único, durante o período de 16 de março a 29 de abril do ano seguinte àqueles a que respeita.

5.9 Resolução de questões de organização com recurso a contactos a entidades competentes

Durante o estágio, surgiram algumas dúvidas na interpretação de documentos legais que foram esclarecidas com recurso à entidade competente, a AT, através da linha telefónica ou do e-balcão da empresa cliente. Para além disso, foram também analisadas algumas informações vinculativas disponibilizadas pela AT. Todas estas soluções foram recorridas com o objetivo de obter uma solução unânime, fiável e correta.

5.10 Preparação de pareceres e relatórios de consultoria ou de peritagem nas áreas da contabilidade, da fiscalidade

A alínea a) do n.º 2 do artigo 10.º do Estatuto da OCC estabelece que compete também aos contabilistas exercer funções de consultoria nas áreas da contabilidade e da fiscalidade.

Contudo, no decorrer do estágio não surgiu a necessidade de realizar pareceres ou relatórios de consultoria ou de peritagem nas áreas da contabilidade e da fiscalidade, pelo que não foi possível acompanhar esta prática.

5.11 Sensibilização para a possibilidade de intervenção, em representação dos sujeitos passivos, na fase graciosa do procedimento tributário e no processo tributário

A tributação visa satisfazer as necessidades financeiras do Estado e de outros entes públicos e promover a justiça social, a igualdade de oportunidades e a correção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento (artigo 5.º da Lei Geral Tributária [LGT]). Para satisfazer estas finalidades, os sujeitos passivos são obrigados a pagar tributos (n.º 1 do artigo 31.º da LGT) que são prestações patrimoniais, coativas, definitivas com finalidades financeiras (públicas), que podem ser na forma de impostos, taxas ou contribuições (artigo 4.º da LGT).

No entanto, quando existe desconformidade com o ordenamento jurídico, os sujeitos passivos têm legitimidade para iniciar um procedimento tributário (artigo 44.º do Código de Procedimento e Processo Tributário [CPPT]) por meio da reclamação graciosa, ou um processo tributário (artigo 97.º do CPPT) por meio de uma impugnação judicial.

A reclamação graciosa tem como objetivo anular total ou parcialmente os atos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis (n.º 1 do artigo 68.º do CPPT). No caso da impugnação judicial, esta consiste numa abertura de uma ação em tribunal, pelo facto do sujeito passivo acreditar que ocorreu (a) uma errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributário; (b) incompetência; (c) ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida; ou (d) preterição de outras formalidades legais (artigo 99.º do CPPT).

De facto, os contabilistas certificados devem “intervir, em representação dos sujeitos passivos por cujas contabilidades sejam responsáveis, 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 suas competências específicas” (n.º 1 do artigo 10.º do Estatuto da OCC).

No decorrer do meu estágio curricular, não ocorreu nenhum procedimento em fase graciosa ou processo tributário, pelo que não foi possível realizar esta prática do plano de estágio.

5.12 Ética e deontologia associada à profissão

O Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados e o Código Deontológico dos Contabilistas Certificados visam disponibilizar a todos os profissionais de contabilidade o conjunto de regras basilares de carácter profissional que devem ser apreendidos, interiorizados e fomentados. No artigo 3.º desse código encontram-se previstos os princípios éticos, na qual os contabilistas são obrigados a cumprir, entre os quais:

- 1) O princípio da integridade implica que o exercício da profissão seja regido por padrões de honestidade e boa-fé;
- 2) O princípio da idoneidade presume que o contabilista certificado aceite apenas os trabalhos com os quais se sintam aptos a desempenhar;
- 3) O princípio da independência invoca para que os contabilistas certificados se mantenham equidistantes de qualquer pressão resultante dos seus próprios interesses ou de influências exteriores, de forma a comprometer a sua independência técnica;

4) O princípio da responsabilidade pressupõe que os contabilistas certificados assumam a responsabilidade pelos atos praticados no exercício das suas funções;

5) O princípio da competência implica que os contabilistas certificados assumam a responsabilidade pelos atos praticados no exercício das suas funções;

6) O princípio da confidencialidade alega que os profissionais de contabilidade e seus colaboradores guardem sigilo profissional sobre os factos e os documentos de que tomem conhecimento, direta ou indiretamente, no exercício das suas funções;

7) O princípio da equidade aduz para que os contabilistas certificados garantam igualdade de tratamento e de atenção a todas as entidades a quem prestam serviços, salvo o disposto em normas contratuais acordadas;

8) O princípio da lealdade pressupõe que os profissionais de contabilidade, nas suas relações recíprocas, devem proceder em correção e civilidade, abstendo-se de qualquer ataque pessoal ou alusão depreciativa, pautando a sua conduta pelo respeito das regras da concorrência leal e pelas normas legais vigentes, por forma a dignificar a profissão.

Todos estes princípios são cruciais para o exercício ético e responsável da profissão contabilista. No meu caso, durante o estágio tive a oportunidade de presenciar o cumprimento de todos estes princípios pelos trabalhadores da Conceito Norte, que me foram passados ao longo das atividades diárias.

5.13 Atividades de formação

Durante o estágio, para além das explicações que recebi por parte dos meus colegas de trabalho, tive a oportunidade de assistir a formações acreditadas pela OCC. Estas formações têm como objetivo auxiliar os contabilistas certificados e os profissionais de contabilidade nas suas tarefas diárias.

6. CONCLUSÕES

Este último capítulo apresenta as principais conclusões do presente estudo. Adicionalmente, são referidos os contributos do estudo, as limitações encontradas ao longo do seu desenvolvimento e algumas pistas para investigações futuras.

6.1 Principais conclusões

O principal objetivo definido para o desenvolvimento da presente investigação foi o de analisar a perceção que os contabilistas têm em relação à sustentabilidade e ao relato de Sustentabilidade, tendo em conta os desafios que poderão enfrentar e as competências que consideram importantes para ajudarem a organização a atingir o seu desenvolvimento sustentável.

Neste sentido, para a realização deste estudo foi desenvolvida uma revisão de literatura de forma a sustentar a investigação realizada. Nesta revisão foi abordada a evolução do relato não financeiro, desde a sua origem até à entrada em vigor da atual diretiva sobre o Relato de Sustentabilidade. Adicionalmente explorou-se o conceito de contabilidade proposto por Carnegie et al. (2022) e em seguida foi analisada a evolução da profissão contabilística quanto à Sustentabilidade, apontando os principais desafios e oportunidades verificados ao longo dos anos.

De modo a alcançar o objetivo proposto, foi desenvolvido um estudo qualitativo com base na perspetiva interpretativista, com recurso a entrevistas semiestruturadas como método de recolha de dados. Foi elaborado um guião de entrevista e realizadas 13 entrevistas semiestruturadas a contabilistas certificados e técnicos de contabilidade. Posto isto, em seguida, são apresentadas as principais conclusões obtidas, com o intuito de dar respostas às questões de partida definidas.

- **Quais os desafios que a elaboração do relato de sustentabilidade coloca aos contabilistas?**

Na opinião dos entrevistados, o maior desafio que os contabilistas podem enfrentar é a falta de domínio em matérias de sustentabilidade, uma vez que a maioria dos entrevistados ainda não participou em nenhuma formação sobre o relato de sustentabilidade. O facto de mencionarem como principal desafio a falta de conhecimento na área, revela que os mesmos ainda não estão preparados para ajudar a organização a divulgar informação sobre sustentabilidade. A ausência de conhecimento

sobre a Diretiva, bem como a ausência de formações na área, evidencia que os contabilistas parecem estar pouco interessados e preocupados quanto a esta temática. Outro dos desafios mencionados pelos entrevistados é a comunicação dos conceitos de sustentabilidade para a contabilidade, bem como entre os vários departamentos de uma organização e a quantificação da informação não financeira. Para além de todos estes desafios, destaca-se também o tema das *soft skills*. Para um dos entrevistados, ter conhecimento técnico sobre a matéria é importante, mas mais do que isso é importante o contabilista ter inteligência emocional para conseguir gerir as suas emoções e conseguir relacionar-se com os outros para que se consiga diferenciar e poder acrescentar valor no processo.

- **Quais as competências que os contabilistas terão de desenvolver para contribuir para a elaboração do relato de sustentabilidade?**

Apesar de serem apenas perceções por parte de profissionais da área, estas indicam que os contabilistas terão de desenvolver uma visão mais crítica e consultiva para além de uma abordagem meramente técnica. Para além desta competência, o domínio de idiomas é mencionado como indispensável, uma vez que as empresas lidam frequentemente com *stakeholders* globais e, por isso, ter o conhecimento de outros idiomas facilita uma boa comunicação entre as partes interessadas. Todos os entrevistados referem as tecnologias como algo fulcral para o futuro dos contabilistas. Na visão dos mesmos, ter conhecimento ao nível da informática no que diz respeito ao Relato de Sustentabilidade, pode ajudar o contabilista a interpretar dados e a fornecer *insights* importantes para a tomada de decisão. É apontado que o contabilista deve também melhorar a capacidade de comunicar conceitos sobre sustentabilidade para que a comunicação entre os vários departamentos de uma empresa seja clara e acessível. Além das competências técnicas mencionadas, os entrevistados destacam a necessidade de melhorar as competências interpessoais, argumentando que são competências essenciais para interpretar informações que vão para além dos números.

Em suma, os entrevistados convergem na opinião de que os contabilistas ainda não estão preparados para os desafios do Relato de Sustentabilidade. Apesar das formações que já existem sobre o tema, apenas três dos entrevistados participaram, enquanto os restantes justificaram a ausência de participação devido à falta de obrigatoriedade e por priorizarem outras tarefas mais imediatas, o que reflete um consenso de que a adesão e o interesse dos contabilistas são ainda insuficientes. Os entrevistados demonstram otimismo em relação à evolução do papel do contabilista, destacando que a

profissão será cada vez menos rotineira e com maior ênfase na análise e fornecimento de dados, alinhando-se com as necessidades de mercado.

Por fim, a análise das respostas dos entrevistados revela que, embora o papel do contabilista esteja em evolução, a visão ainda é limitada ao nível técnico, o que indica que ainda têm uma conceção muito estrita de contabilidade e do seu potencial. Reflete-se assim a necessidade de ampliar a abordagem, incorporando a profissão não apenas como uma técnica obrigatória por lei, mas também como sendo um agente na construção de valores sociais e morais enquanto membros da sociedade, conforme defendido por Carnegie et. al (2022).

6.2 Contributos do estudo

O presente estudo contribui ao identificar os desafios que poderão ser enfrentados pelos contabilistas no processo de adaptação às exigências do relato de sustentabilidade, assim como destaca as competências a desenvolver ou melhorar para que os contabilistas desempenhem um papel ativo e eficaz nesse contexto. Estas informações são relevantes para os profissionais que procuram ajustar as suas práticas à crescente procura por informação sobre sustentabilidade. A investigação ajuda ainda a compreender que tipos de formação são necessários e urgentes, assim como permite identificar os temas que devem ser abordados para que no futuro, o contabilista esteja preparado e alinhado com as necessidades do mercado e da sociedade.

6.3 Limitações

Uma das principais limitações deste estudo decorre de não se ter conseguido entrevistar contabilistas que trabalhem em empresas que já elaboram o relato de sustentabilidade ou que se preparam para o fazer. A ausência destes profissionais na amostra restringe a análise da integração prática da sustentabilidade na contabilidade e limita a compreensão sobre os desafios e as estratégias específicas adotadas por essas organizações na divulgação das informações de sustentabilidade. Embora as entrevistas realizadas tenham fornecido *insights* importantes, as percepções de contabilistas já envolvidos na preparação do relato de sustentabilidade teria enriquecido a análise e conclusões retiradas. Outra das limitações identificadas neste estudo é o número reduzido de entrevistas realizadas. O facto de ser um tema entendido como recente para os contabilistas identificou-se como um entrave à resposta.

6.4 Pistas para investigações futuras

Na área de estudo em que se enquadra esta investigação, no futuro seria interessante analisar as percepções dos contabilistas que trabalham em empresas que já elaboram o relato de Sustentabilidade, assim como dos contabilistas que trabalham em empresas que se preparam para divulgar essa informação. Desta forma, seria possível compreender melhor os desafios específicos e as práticas adotadas relacionadas com a sustentabilidade. Uma vez que, ao longo das entrevistas realizadas, foi referida a preocupação com as PMEs quanto à implementação de práticas sustentáveis, seria também interessante perceber que tipo de atuação o contabilista vai ter para ajudar a empresa na promoção e inclusão do Relato de Sustentabilidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Adams, C. A., & Whelan, G. (2009). Conceptualizing sustainability reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(6), 918-957.

Adams, C. A. (2020). *Sustainable Development Goal Disclosure (SDGD) Recommendations*. Association of Chartered Certified Accountants (ACCA).

Adams, C., Alhamood, A., He, X., Tian, J., Wang, L. & Wang, Y. (2022). *The development and implementation of GRI Standards: practice and policy issues*. <https://drcaroladams.net/the-development-and-implementation-of-gri-standards-practice-and-policy-issues/>

Afolabi, H., Ram, R., & Rimmel, G. (2022). Harmonization of Sustainability Reporting Regulation: Analysis of a Contested Arena. *Sustainability*, 14(9), 5517. <https://doi.org/10.3390/su14095517>

Alp, A., & Ustundag, S. (2009). Financial reporting transformation: the experience of Turkey. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(5), 680–699. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2007.12.005>

Bakarich, K. M., Hoffmann, M., Marcy, A. S., & O' Brien, P. (2023). Accountants' Views on Sustainability Reporting: A Generational Divide. *Current Issues in Auditing*, 17(1), A22–A35. <https://ouci.dntb.gov.ua/en/works/IRviYMKI/>

Batista, E. C., Matos, L. A. L., & Nascimento, A. B. (2017). A entrevista como técnica de investigação na pesquisa qualitativa. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada, Blumenau*, 11(3), 23-38. https://www.researchgate.net/publication/331008193_A_ENTREVISTA_COMO_TECNICA_DE_INVESTIGACAO_NA_PESQUISA_QUALITATIVA

Baumüller, J. & Sopp, K. (2021). Double materiality and the shift from non-financial to European sustainability reporting: review, outlook and implications. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 8-28. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0114>

Bebbington, J., Gray, R., Thomson, I., & Walters, D. (1994). Accountants' Attitudes and Environmentally-sensitive Accounting. *Accounting and Business Research* 24(94), 109-120. <https://doi.org/10.1080/00014788.1994.9729470>

Bebbington, J. & Unerman, J. (2018). Achieving the United Nations Sustainable Development Goals: An enabling role for accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(1), 2-24. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2017-2929>

Boiral, O. (2013). Sustainability reports as simulacra? A counter-account of A and A+ GRI reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(7), 1036-1071. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2012-00998>

Boulianne, E., Keddle, L. S., & Postaire, M. (2018). (Non) coverage of sustainability within the French professional accounting education program. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* 9(3), 313-335. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-09-2017-0119>

Brown, J., & Dillard, J. (2021). Integrated reporting and the integration of ESG into financial decision-making: A critical analysis of the Value Reporting. *Accounting Auditing & Accountability Journal* 27(7). <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2013-1313>

Çalışkan, A. Ö. (2014). How accounting and accountants may contribute in sustainability? *Social Responsibility Journal*, 10(2), 246-267. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/SRJ-04-2012-0049/full/html>

Carnegie, G., Parker, L. & Tsahuridu, E. (2021). It's 2020: what is accounting today? *Australian Accounting Review*, 31(1), 65-73. <https://doi.org/10.1111/auar.12325>

Carnegie, G., Ferri, P., Parker, L., Sidaway, S. & Tsahuridu, E. (2022). Accounting as Technical, Social and Moral Practice: The Monetary Valuation of Public Cultural, Heritage and Scientific Collections in Financial Reports. *Australian Accounting Review*, 32(103), 460-472. <https://doi.org/10.1111/auar.12371>

Carnegie, G., Parker, L. & Rose, J. (2023a). Redefining accounting for shaping a better world and a more attractive profession. *The Theoretical Journal of Accounting*, 47(4), 11-15. <https://www.icas.com/news/redefining-accounting-for-shaping-a-better-world-and-a-more-attractive-profession>

Carnegie, G.D., Gomes, D. & McBride, K. (2023b). COVID-19 and accounting as multidimensional technical, social and moral practice: a framework for future research, *Meditari Accountancy Research*, 31(1), 1-26. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2022-1826>

CDP can support your environmental journey – turning data into Earth-positive impact. (2024) <https://www.cdp.net/en>

Cho, C. H., Laine, M., Roberts, R. W., & Rodrigue, M. (2015). Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 40, 78-94.

Comissão Europeia. (2019a). *Guidelines on non-financial reporting: Supplement on reporting climate-related information*. https://ec.europa.eu/info/publications/non-financial-reporting-guidelines_en

Comissão Europeia. (2019b). *Reflection Paper: Towards a sustainable Europe by 2030*. https://ec.europa.eu/info/publications/reflection-paper-towards-sustainable-europe-2030_en

Comissão Europeia. (2021). Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD): Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards corporate sustainability reporting. <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?uri=CELEX:52021PC0189>

Conceito Norte. (2024). Quem somos. <https://www.conceito.pt/>

Correa-Mejía, D. A., Correa-García, J. A., & García-Benau, M. A. (2024). Analysis of double materiality in early adopters. Are companies walking the talk? *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 15(2), 299-329. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-07-2023-0469>

Creswell, J. W., & Poth, C. N. (2018). *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches*. Sage.

de Villiers, C., & Sharma, U. (2020). A critical reflection on the future of financial, intellectual capital, sustainability and integrated reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, 70, 101999. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235417300606?via%3Dihub>

Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (Eds.). (2017). *The Sage handbook of qualitative research*. Sage.

Di Tullio, P., Valentinetti, D., Nielsen, C. & Rea, M. A. (2019). In search of legitimacy: a semiotic analysis of business model disclosure practices. *Meditari Accountancy Research, Emerald Group Publishing*, 28(5), 863-887.

Diretiva (UE) 2022/2464 do Parlamento Europeu e do Conselho de 14 de dezembro de 2022. Jornal Oficial da União Europeia. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2464&from=EN>

EFRAG (2023). *Sector agnostic standards (set 1 ESRS)*. <https://www.efrag.org/en/sustainability-reporting/esrs-workstreams/sector-agnostic-standards-set-1-esrs>

Egan, M., & Tweedie, D. (2018). A “green” accountant is difficult to find: Can accountants contribute to sustainability management initiatives? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(6), 1749-1773. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2017-2891>

Fiandrino, S., Gromis di Trana, M., Tonelli, A. & Lucchese, A. (2022). The multi-faceted dimensions for the disclosure quality of non-financial information in revising directive 2014/95/EU. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 274-300. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0118>

Global Reporting Initiative. (2024). <https://www.globalreporting.org>

Golubeva, O. (2022). Sustainability and technology: the contribution of “managerial talk” to the three pillars framework. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(9), 412-441. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2021-5462>

Gray, D. E. (2014). *Doing research in the real world*. Sage.

Gray R.H., Adams, C. & Owen, D. (2014). *Accountability, Social Responsibility and Sustainability: Accounting for Society and the Environment*. Pearson.

Halari, A., & Baric, M. (2023). Exploring accountant's involvement in circular economy: experiences and perspectives of practitioners. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 20(4), 421-446. <https://doi.org/10.1108/QRAM-03-2022-0048>

Hummel, K., & Schlick, C. (2016). The relationship between sustainability performance and sustainability disclosure – Reconciling voluntary disclosure theory and legitimacy theory. *Journal of Accounting and Public Policy*, 35(5), 455-476. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425416300333>

IFRS. (2022a). *ISSB delivers proposals that create comprehensive global baseline of sustainability disclosures*. <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/03/issb-delivers-proposals-that-create-comprehensive-global-baseline-of-sustainability-disclosures/>

IFRS. (2024). <https://www.ifrs.org/>

ISO 26000 – Social Responsibility (2024).
<https://www.iso.org/iso-26000-social-responsibility.html>

Jones, H. (2010). *Sustainability reporting matters: what are national governments doing about it?* ACCA. <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/sustainability-reporting/tech-tp-srm.pdf>

Jonker, J., & Penninck B.W. (2010). *The Essence of Research Methodology: A Concise Guide for Master and PhD Students in Management Science*. Springer

Kosi, U. & Relard, P. (2024). Are firms (getting) ready for the Corporate Sustainability Reporting Directive? *TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series*, No. 148. <https://ssrn.com/abstract=4870357>

KPMG (2020). *The time has come. The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020*.
<https://kpmg.com/ua/en/home/insights/2021/01/the-time-has-come-survey-of-sustainability-reporting.html>

Krasodomska, J., Michalak, J., & Świetla, K. (2020). Directive 2014/95/EU: Accountants' understanding and attitude towards mandatory non-financial disclosures in corporate reporting. *Meditari Accountancy Research*, 28(5), 751-779. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2019-0504>

Kwakye, T. O., Welbeck, E. E., Owusu, G. M., & Anokye, F. K. (2018). Determinants of intention to engage in Sustainability Accounting & Reporting (SAR): the perspective of professional accountants. *International Journal of Corporate Social Responsibility*, 3(11), 1-13.
<https://doi.org/10.1186/s40991-018-0035-2>

Lyon, T. & Maxwell, J. (2011). Greenwash: Corporate Environmental Disclosure under Threat of Audit. *Journal of Economics & Management Strategy*, 20(1), 3-41. <https://doi.org/10.1111/j.1530-9134.2010.00282.x>

Michelon, G., Pilonato, S., & Ricceri, F. (2015). CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 59–78.
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235414001051>

Ottenstein, P., Erben, S., Jost, S., Weuster, C.W. & Zülch, H. (2022). From voluntarism to regulation: effects of Directive 2014/95/EU on sustainability reporting in the EU. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 55-98. <https://doi.org/10.1108/JAAR-03-2021-0075>

Patton, M.Q. (2002). *Qualitative Research and Evaluation Methods*. Sage.

- Pearson, J. (2010). Are we doing the right thing. *Journal of Corporate Citizenship*, 37, 37–40.
- Perego, P., & Kolk, A. (2012). Multinationals' accountability on sustainability: The evolution of third-party assurance of sustainability reports. *Journal of Business Ethics*, 110(2), 173-190.
- Pesci, C., Vola, P. & Gelmini, L. (2023). "Flattening or addressing complexity? The future role of GRI in light of the sustainability accounting (r)evolution", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 14(4), 792-814. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-05-2022-0287>
- PricewaterhouseCoopers International LimitedGlobal. (2024). PwC's Global CSRD Survey 2024. <https://www.pwc.com/gx/en/issues/esg/global-csrd-survey.html>
- Robb, S. & Zarzeski, L. (2001). Nonfinancial disclosures across Anglo-American countries. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10(1), 71-83. [https://doi.org/10.1016/S1061-9518\(01\)00036-2](https://doi.org/10.1016/S1061-9518(01)00036-2)
- Schmidt, A. & Farbstein, E. (2024). *Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), explained*. <https://normative.io/insight/csr-explained/>
- Schwandt, T. A. (1994). Constructivist, interpretivist approaches to human inquiry. *N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.)*.
- Taibi, S., Antheaume, N. & Gibassier, D. (2020). Accounting for strong sustainability: an intervention-research based approach. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 11(7), 1213-1243. <https://hal.science/hal-02994017/document>
- Tarquino, L., & Posadas, S.C. (2020). Exploring the term “non-financial information”: an academics' view. *Meditari Accountancy Research*, 28(5), 727-749. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-11-2019-0602>
- Task Force on Climate-related Financial Disclosures. (2024). <https://www.fsb-tcfd.org/>
- Taskforce on Nature-related Financial Disclosures. (2024). <https://tnfd.global/>
- Traxler, A.A., Greiling, D., Freinbichler, M. & Mayerhofer, P. (2023). Does the Directive of the European Union on disclosure of non-financial and diversity information improve reporting? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 19(6), 70-90. <https://doi.org/10.1108/JAOC-04-2022-0071>
- Turcsanyi, J. & Sisaye, S. (2013) Corporate Social Responsibility and Its Link to Financial Performance. *World Journal of Science, Technology and Sustainable Development*, 10, 4-18. <http://dx.doi.org/10.1108/20425941311313065>
- União Europeia (2014). Diretiva 2014/95/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 22 de outubro de 2014 que altera a Diretiva 2013/34/UE no que se refere à divulgação de informações não financeiras e de informações sobre a diversidade por parte de certas grandes empresas e grupos. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32014L0095>

União Europeia (2019). Regulamento (UE) 2019/2088 do Parlamento Europeu e do Conselho de 27 de novembro de 2019 relativo à divulgação de informações relacionadas com a sustentabilidade no setor dos serviços financeiros.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:32019R2088>

União Europeia (2022). Diretiva (UE) 2022/2464 do Parlamento Europeu e do Conselho de 14 de dezembro de 2022 que altera o Regulamento (UE) n.º 537/2014, a Diretiva 2004/109/CE, a Diretiva 2006/43/CE e a Diretiva 2013/34/UE no que diz respeito ao relato de sustentabilidade das empresas.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2464&from=EN>

União Europeia (2023). Retificação do Regulamento Delegado (UE) 2023/2772 da Comissão, de 31 de julho de 2023, que complementa a Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho no respeitante às normas de relato de sustentabilidade.

https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=OJ%3AL_202490407

United Nations. (2015). Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development. United Nations. <https://sdgs.un.org/2030agenda>

Williams, B. R. (2015). The local government accountants' perspective on sustainability.

Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 6(2), 267-287.

<https://doi.org/10.1108/SAMPJ-07-2014-0043>

World Commission on Environment and Development (WCED) (1987). *Our Common Future*. Oxford: Oxford University Press.

APÊNDICES

Apêndice 1. Guião da Entrevista

Objetivos da investigação

O objetivo deste trabalho consiste em analisar o papel do contabilista na elaboração do relato de sustentabilidade de forma a compreender os desafios que poderá enfrentar e as competências que precisará de adotar para ajudar a organização a atingir o seu desenvolvimento sustentável.

Entrevistados

Contabilistas Certificados e Técnicos de Contabilidade

Metodologia

A informação será recolhida através de entrevistas individuais, conduzidas com base num guião semiestruturado.

Localização

Local a combinar com cada entrevistado, podendo a entrevista decorrer via Teams.

Apresentação e explicação no início da entrevista

- a) Apresentação do estudo, incluindo os principais objetivos a alcançar.
- b) Explicação do processo de confidencialidade na recolha dos dados.
- c) Solicitação para gravar a entrevista

Informação a recolher durante a entrevista

I. Informações acerca do entrevistado

1. Qual a sua formação académica e onde se formou?
2. Há quanto tempo está na empresa e quais são as suas responsabilidades dentro da mesma?
3. Já trabalhou em mais alguma empresa para além desta? Se sim, qual?
4. Por fim, quantos anos tem de experiência na área da contabilidade?

II. Motivações para a elaboração do Relato de Sustentabilidade

Objetivo: Averiguar o conhecimento do entrevistado acerca de informação sobre sustentabilidade

5. Considera relevante a preparação e a divulgação de informações sobre sustentabilidade? Porquê?
6. Na sua opinião, qual a importância que o relato de sustentabilidade tem para as organizações?
7. Para quem estão as empresas a relatar e como é que estas percecionam a divulgação de informação sobre sustentabilidade?

III. A Diretiva 2022/2464 (UE)

Objetivo: Averiguar o conhecimento do entrevistado acerca da Diretiva (UE) 2022/2464

8. Conhece a Diretiva (UE) 2022/2464?
 - i. Se sim, qual a sua opinião em relação à mesma?
 - ii. O que tem a dizer sobre as atuais e futuras exigências impostas pela Diretiva?
 - iii. Se não, porque não conhece?
9. Acha que a implementação da Diretiva pode ser vista como uma oportunidade para as empresas? Se sim, em que sentido? Se não, porquê?
10. Acha que as empresas têm recursos suficientes para conseguir dar cumprimento ao que é imposto pela Diretiva?

IV. O papel do contabilista

Objetivo: Analisar a percepção do entrevistado sobre os desafios e competências dos contabilistas para a integração e elaboração do Relato de Sustentabilidade

11. Com a crescente relevância dos relatos de sustentabilidade, os contabilistas poderão ter de desempenhar um papel mais ativo nestas questões. Acha que o papel do contabilista tradicional está a mudar? Se sim, de que forma? Se não, porquê?
12. Acha que o conhecimento sobre questões ambientais, sociais e de governação é essencial para os contabilistas? Porquê?
13. Já participou em alguma formação sobre Relato de Sustentabilidade ou relacionada com esta matéria? Se sim, achou relevante? Se não, porquê?
14. Como avalia a preparação dos contabilistas para enfrentar estes desafios? Acha que a formação atual cobre as necessidades impostas para a elaboração do relato de sustentabilidade? Quais são os desafios que acha que os contabilistas poderão enfrentar?
15. Que tipo de formação ou desenvolvimento profissional considera necessário para melhorar as competências dos contabilistas em relação à sustentabilidade?
16. Que novas competências, na sua opinião, são essenciais para que um contabilista desempenhe um papel efetivo no relato de sustentabilidade?
17. A implementação da Diretiva pode ser vista como uma oportunidade para os contabilistas? Se sim, em que sentido? Se não, porquê?

V. Percurso profissional do entrevistado

Objetivo: averiguar o grau de envolvimento do entrevistado no processo de elaboração do Relato de Sustentabilidade da empresa

18. Tem alguma experiência profissional no campo da sustentabilidade? Se sim, consegue descrever?
19. A sua empresa já adotou a prática de elaboração de relatórios de sustentabilidade? Se sim, desde quando e quais foram as principais motivações e limitações? Se não, conhece alguém que já o tenha feito?

VI. O futuro do papel do contabilista e do Relato de Sustentabilidade

Objetivo: Analisar a percepção do entrevistado sobre o futuro do contabilista e do Relato de Sustentabilidade

20. Acha que o relato de sustentabilidade será cada vez mais relevante para as empresas e *stakeholders*? Porquê?
21. Como vê o futuro da contabilidade em relação à sustentabilidade?
22. Gostaria de acrescentar ou destacar algum aspeto que não foi abordado e que considera importante?