



UNIVERSIDADE DO ALGARVE

SNC *versus* POC: A PERCEÇÃO DOS UTILIZADORES

FERNANDA MENDES CLÁUDIO

Dissertação de Mestrado em Contabilidade

Trabalho efetuado sobre a orientação de:

Doutor Joaquim Santana Fernandes, professor adjunto da Universidade do Algarve

Mestre Cristina Isabel Gonçalves, professora adjunta da Universidade do Algarve

Faro

2012

SNC *versus* POC: A PERCEÇÃO DOS UTILIZADORES

Declaração de autoria de trabalho

Declaro ser a autora deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.

Copyright em nome de Fernanda Mendes Cláudio. A Universidade do Algarve tem o direito, perpétuo e sem limites geográficos, de arquivar e publicitar este trabalho através de exemplares impressos reproduzidos em papel ou de forma digital, ou por qualquer outro meio conhecido ou que venha a ser inventado, de o divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição com objetivos educacionais ou de investigação, não comerciais, desde que seja dado crédito ao autor e editor.

ÍNDICE GERAL

	Página
LISTA DE TABELAS	4
LISTA DE FIGURAS	5
LISTA DE QUADROS	6
LISTA DE ABREVIATURAS	7
AGRADECIMENTOS	8
RESUMO	9
ABSTRACT	10
1. INTRODUÇÃO	11
2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO	15
2.1. <i>Harmonização Contabilística a Nível Internacional</i>	15
2.1.1. A harmonização contabilística	15
2.1.2. Organismos normalizadores da contabilidade.....	16
2.1.3. Na União Europeia.....	19
2.2. <i>Em Portugal</i>	22
2.2.1. Etapas	22
2.2.2. O Sistema de Normalização Contabilística	28
2.2.3. SNC versus POC	34
3. REVISÃO DA LITERATURA	38
4. ESTUDO EXPLORATÓRIO	44
4.1. <i>Objetivo do estudo</i>	44
4.2. <i>Metodologia e Procedimentos Utilizados</i>	45
4.3. <i>Universo e Amostra</i>	49
4.3.1. Caracterização da amostra – aspetos gerais.....	51
4.4. <i>Análise univariada dos dados</i>	53
4.5. <i>Análise bivariada de dados</i>	63
5. CONCLUSÕES	72
ANEXOS	75
<i>Anexo 1 – Correspondência entre as NCRF e as IAS / IFRS</i>	76

APÊNDICES	87
<i>Apêndice 1 – SNC versus POC: Principais diferenças nas demonstrações financeiras</i>	<i>88</i>
<i>Apêndice 2 – Questionário</i>	<i>93</i>

LISTA DE TABELAS

	Página
Tabela 2.1 – Resumo da opção nacional no regulamento CE n.º 1606/2002.....	21
Tabela 2.2 – Resumo da aplicação das NIC e POC de acordo com o Decreto-Lei n.º 35/2005	25
Tabela 2.3 – Etapas do processo de normalização contabilística em Portugal.....	27
Tabela 2.4 – SNC: Instrumentos contabilísticos e jurídicos	30
Tabela 2.5 – SNC <i>versus</i> POC: estrutura hierárquica de aplicação	35
Tabela 2.6 – SNC <i>versus</i> POC: Terminologia	35
Tabela 2.7 – SNC <i>versus</i> POC: Classes e designação das contas	36
Tabela 2.8 – SNC <i>versus</i> POC: Demonstrações financeiras obrigatórias	36

LISTA DE FIGURAS

	Página
Figura 2.1 – Identificação dos níveis de normalização contabilística em vigor.....	28
Figura 4.1 - Género	51
Figura 4.2 – Habilitações	52
Figura 4.3 – Atividade Profissional	52
Figura 4.4 – N.º anos a exercer	53
Figura 4.5 – N.º anos a exercer por atividade	53

LISTA DE QUADROS

Página

Quadro 4.1 – Percepção dos utilizadores acerca do grau de preparação da gerência/administração para a aplicação do SNC	54
Quadro 4.2 – Percepção dos inquiridos acerca do SNC, comparativamente com o POC	567
Quadro 4.3 – Percepção do impacto do SNC sobre o processo contabilístico e as DF	59
Quadro 4.4 – Percepção sobre o impacto do SNC na qualidade das DF	60
Quadro 4.5 – Impacto do SNC na melhoria da utilidade da informação económico-financeira no contexto da tomada de decisão	61
Quadro 4.6 – Pontos fortes e pontos fracos do SNC de acordo com os inquiridos	62
Quadro 4.7 – Independência entre o grau de formação dos inquiridos e a concordância relativamente às diferenças entre POC e SNC	64
Quadro 4.8 – Independência entre a idade dos inquiridos e a concordância relativamente às diferenças entre POC e SNC	66
Quadro 4.9 – Associação entre o género do inquirido e a percepção do impacto das NCRF no processo contabilístico	67
Quadro 4.10 – Associação entre o género do inquirido e a percepção do impacto na qualidade das DF	67
Quadro 4.11 – Associação entre o género do inquirido e percepção da relevância da informação prestada pelas DF	68
Quadro 4.12 – Independência entre a variável atividade profissional e a percepção do impacto do SNC na qualidade das DF	69
Quadro 4.13 – Independência entre a variável atividade profissional e a percepção da relevância da informação prestada pelas DF	69
Quadro 4.14 – Associação entre o n.º de anos a exercer a atividade e a percepção acerca do grau de preparação da gerência/administração e TOC no momento de transição para SNC e no momento atual.....	71

LISTA DE ABREVIATURAS

AF	Analistas Financeiros
APAF	Associação Portuguesa de Analistas Financeiros
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
DACP	Demonstração das Alterações no Capital Próprio
DC	Diretrizes Contabilísticas
DF	Demonstração Financeira
DR	Demonstração dos Resultados
ESNL	Regime Entidades do Setor Não Lucrativo
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Securities Commission
NCM	Normalização Contabilística para Microentidades
NCRF	Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
NCRF-PE	Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NI	Normas Interpretativas
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
PCGA	Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
PME	Pequena e Média Empresa
POC	Plano Oficial de Contabilidade
ROC	Revisor Oficial de Contas
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SPSS	Statistical Package for the Social Science
TOC	Técnico Oficial de Contas
UE	União Europeia

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, um especial agradecimento aos meus orientadores, os professores Santana Fernandes e Cristina Gonçalves, pelo seu apoio, empenho e disponibilidade constantes, sabedoria, experiência, motivação e orientação num projeto que acaba por ser uma partilha de conhecimento. A sua colaboração e assistência foram um contributo relevante na conquista do objetivo da dissertação.

Um agradecimento também ao professor Carlos Afonso, que foi uma ajuda preciosa na elaboração e disponibilização *on-line* do questionário, pela sua imediata recetividade e célere resposta às dúvidas colocadas; e ao professor Luís Pereira pela sua pronta disponibilidade e apoio no tratamento e análise dos dados.

Aos docentes da parte letiva do mestrado que desde o início sempre se mostraram disponíveis.

Às entidades de profissionais, OROC, APAF e OTOC, que divulgaram aos seus associados o questionário.

Aos meus pais, irmãos e amigos que sempre me apoiaram e continuam a apoiar nas escolhas pessoais e profissionais, pelo incentivo e motivação para mais esta etapa da minha vida.

Por último e em especial, agradeço o apoio, carinho e compreensão do meu marido e da minha filha que desde o início me incentivaram e sempre me motivaram a prosseguir e a chegar mais além.

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar qual a percepção dos ROC, TOC e AF relativamente à alteração de normativo contabilístico ocorrida a 01 de janeiro de 2010, ou seja, da transição do Plano Oficial de Contabilidade para o Sistema de Normalização Contabilística, nomeadamente no que se refere à qualidade, utilidade e relevância da informação contabilística nas tomadas de decisão.

Para o efeito foi efetuado um inquérito por questionário, dirigido aos Revisores Oficiais de Contas, aos Analistas Financeiros e aos Técnicos Oficiais de Contas e elaborado numa aplicação informática disponível *on-line*, permitindo assim responder às questões de investigação e hipóteses formuladas.

Os resultados obtidos através do estudo empírico revelam que os inquiridos consideram, na sua maioria, que o SNC veio trazer benefícios ao processo contabilístico, melhorando este, bem como introduzindo alterações que produzem efeitos positivos na qualidade das Demonstrações Financeiras e na relevância das mesmas para a tomada de decisão.

Os resultados das análises complementares revelam que os atributos dos inquiridos não influenciam as conclusões do estudo, sendo ainda que, na sua maioria, as opiniões se mostraram positivas relativamente à alteração de normativo, o que, a generalizar-se, será uma mais-valia no avanço do processo contabilístico nacional.

Palavras-chave: TOC, ROC, AF, Percepção, DF, SNC

ABSTRACT

The objective of the present study is to analyze what is the perception of the ROC, TOC and AF regarding the changing in the accounting law which occurred in the 1st January 2010, meaning the transition from Plano Oficial de Contabilidade to Sistema de Normalização Contabilística, in regarding the quality, utility and relevance of the accounting information in decision making.

For that effect, it was used a questionnaire-based survey directed to the following professionals: Revisores Oficiais de Contas, Analistas Financeiros and Técnicos Oficiais de Contas and applied on-line, that way allowing the answer to the research questions and formulated hypothesis.

The results obtained thru the empirical study reveal that the majority of the enquired professionals consider that the SNC brought benefits to the accounting process, improving it, and also introducing changes which are considered to bring positive effects in the quality of accounting information and are relevant to support the financial and economic decisions.

The results obtained with the complementary analysis show us that the characteristics of the individuals do not influence in their choices, and also, most of the expressed opinions are positive when related to the change in accounting law, which, if generalized, can be a valuable step in the national accounting process.

Keywords: TOC, ROC, AF, Perception, DF, SNC

1. INTRODUÇÃO

Durante as últimas décadas a comunidade internacional testemunhou importantes alterações na contabilidade, redimensionando o alcance da informação contabilística da esfera nacional para uma outra com dimensões internacionais. Se inicialmente havia opiniões contrárias ao processo de harmonizar, atualmente, com a globalização e internacionalização das economias, os argumentos apresentados por aqueles que sustentavam uma opinião crítica a um movimento harmonizador internacional perderam relevância, sendo hoje muitos os que defendem a necessidade de eliminar obstáculos à comparabilidade da informação.

Figuras de renome da contabilidade em Portugal, como Rogério Fernandes Ferreira ou António Lopes de Sá, foram acérrimos opositores¹ à forma como o processo de normalização contabilística internacional está a ser conduzido.

Por outro lado, assiste-se a um acréscimo de opiniões a favor da harmonização contabilística internacional e ao processo de normalização em Portugal, sobretudo entre a comunidade académica, como João Duque, Amélia Pires, Emanuel Gamelas, Rute Abreu, Fernando Magro e Fátima David, docentes de instituições de ensino superior.

Estes investigadores estão conscientes que a diversidade contabilística atua como barreira ao livre fluxo de capitais e à confiança e credibilidade que a informação financeira deve proporcionar aos diferentes utilizadores. A este propósito, será de destacar o papel desempenhado pelos diferentes organismos de harmonização contabilística, que desde uma perspetiva pública ou privada, regional ou mundial, foram responsáveis pelo desenvolvimento de um conjunto de regras e princípios a seguir em diferentes países ou mercados.

O International Accounting Standards Board (IASB) tem desenvolvido uma atividade apreciável, de âmbito mundial, e mesmo atendendo a que as suas normas carecem de força legal, estas têm vindo a adquirir cada vez maior reconhecimento e aceitação por

¹“ ... os dois «irmãos» (tratavam-se desta forma) foram, indubitavelmente, os principais investigadores nacionais que mais e melhor criticaram aquelas normas, nomeadamente no que respeita aos seus aspectos conceptuais e terminológicos, estes últimos relacionados especificamente com a tradução das NIC para português” (Guimarães, 2010a: 91).

parte das empresas, países, mercados de valores, organismos reguladores e organizações supranacionais (Almeida, 2010). Nomeadamente a União Europeia (UE), a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico ou a International Organization of Securities Comissions (IOSCO), atribuíram ao IASB um papel preponderante em todo este processo de harmonização, ou seja, em tomar como base de referência as soluções do IASB, com vista a assegurar que, deste modo, as Demonstrações Financeiras (DF) sejam comparáveis e possam ser aceites, sem modificações, em outras áreas ou países.

No que se refere a Portugal, e como não poderia deixar de ser feito, também se viu envolvido neste processo de procura da obtenção de um idioma global para a contabilidade, com esforços desenvolvidos e medidas tomadas no sentido da harmonização da informação financeira, culminando-se com a introdução em 01 de janeiro de 2010, do denominado Sistema de Normalização Contabilística (SNC), pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho (que revoga o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e demais legislação complementar), o qual se baseia em Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF) que refletem os conteúdos das normas internacionais de contabilidade² adotadas pela União Europeia (IASB/UE)³, na preparação e apresentação das Demonstrações Financeiras das empresas nacionais.

Diversas entidades reguladoras participaram neste processo, como o Banco de Portugal, a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, o Instituto de Seguros de Portugal, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC).

O atual bastonário da OROC, Azevedo Rodrigues referiu, a propósito da entrada em vigor do SNC, que *“este é o tempo certo para adoptar esta mudança”* (OTOC, 2010: 26).

Esta crescente harmonização contabilística, assim como os impactos decorrentes da aplicação das normas internacionais do IASB, têm sido alvo de diversos estudos internacionais. No entanto, são poucos os estudos que têm analisado a realidade portuguesa e os impactos das International Accounting Standards (IAS) nas empresas

² Na aceção do artigo 2.º do regulamento (CE) n.º 1606/2002

³ Nos termos do artigo 3.º do regulamento (CE) n.º 1606/2002

portuguesas. Mais escassos ainda são os estudos que analisam os potenciais impactos decorrentes da aplicação do SNC, do ponto de vista de alguns intervenientes envolvidos na preparação, verificação e análise das DF.

O trabalho que se pretende desenvolver insere-se no contexto atrás descrito e tem como principal objetivo responder à seguinte questão: “As atuais Demonstrações Financeiras permitem, face ao POC, obter informação mais relevante para a tomada de decisão?”.

Assim, pretende-se aferir qual a perceção dos Técnicos Oficiais de Contas (TOC), dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) e dos Analistas Financeiros (AF) acerca das novas Demonstrações Financeiras comparativamente com as DF no âmbito do POC, procurando averiguar se a adoção do SNC contribui para uma maior relevância da informação contabilística nas tomadas de decisão, confrontando se as DF em SNC são mais esclarecedoras do ponto de vista destes do que as anteriormente produzidas em POC.

O objeto de estudo centraliza-se no contraste POC/SNC, nomeadamente a aplicação das NCRF, que não são mais do que adaptações das normas internacionais de contabilidade adotadas pela UE, em que cada uma delas constitui “...um instrumento de normalização onde, de modo desenvolvido, se prescrevem os vários tratamentos técnicos a adoptar em matéria de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e de divulgação das realidades económicas e financeiras das entidades.” (Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho de 2009, parágrafo 24).

O contributo deste trabalho em relação a estudos anteriores consiste no facto de dar especial importância à perceção destes intervenientes nas Demonstrações Financeiras elaboradas em SNC, quando os estudos que têm vindo a ser apresentados recentemente se centram especialmente na perceção apenas dos preparadores dessas mesmas demonstrações. Como tal, e atendendo ao facto de que as primeiras Demonstrações Financeiras em SNC que foram apresentadas se referem ao exercício de 2010 e que, pelo menos para a generalidade das empresas, as referentes a 2011 apenas serão apresentadas no início do corrente ano (2012), considero estarem reunidas as condições adequadas para a elaboração deste trabalho.

Para o efeito, foi elaborado um questionário dirigido aos ROC, aos AF e aos TOC, por serem estes profissionais que lidam diariamente com a análise de Demonstrações Financeiras e melhor conhecimento terão dos impactos qualitativos decorrentes da mudança de normativo contabilístico. O questionário foi enviado a estes profissionais através das respetivas associações, nomeadamente, a OROC, a Associação Portuguesa de Analistas Financeiros (APAF) e a OTOC, garantindo-se assim o acesso de todos os membros.

O presente trabalho encontra-se organizado em 5 capítulos. O primeiro capítulo corresponde à introdução, seguindo-se o enquadramento teórico e revisão de literatura. No quarto capítulo, apresenta-se a metodologia, métodos utilizados e a caracterização da amostra e desenvolve-se a análise empírica do estudo. Por último, apresenta-se as conclusões obtidas ao longo desta investigação.

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1. Harmonização Contabilística a Nível Internacional

2.1.1. A harmonização contabilística

O aumento da atividade económica internacional, quer no volume das transações, quer na dimensão do investimento estrangeiro, ampliou a interdependência entre os países e as suas economias, o que contribuiu para a diminuição das distâncias globais entre agentes económicos. A deslocalização das forças produtivas tornou-se uma realidade, acentuando-se o desenvolvimento das empresas multinacionais. Simultaneamente, surgiu uma deslocalização financeira permitida pelos avanços nas tecnologias, que conferiram aos mercados financeiros uma profunda mobilidade dos seus capitais.

Com a referida globalização da economia e dos mercados financeiros, verifica-se uma exigência cada vez maior de homogeneização contabilística (Choi, 1991; Nobes e Parker, 1995).

A informação financeira que é preparada para acionistas e outros interessados baseia-se num conjunto de princípios e procedimentos que variam de país para país⁴. Em consequência, a ausência de comparabilidade entre os vários relatos financeiros conduz a situações cada vez mais indesejáveis, como a ineficiência de políticas económicas, oportunidades de investimento desperdiçadas e distorções de comportamento económico (Walton et al., 1998).

Em virtude das dificuldades inerentes ao processo de análise económico-financeira, a concorrência entre os mercados de capitais mundiais é prejudicada e as empresas poderão ter de suportar elevados custos de capital, em resultado das dificuldades criadas em torno da compreensão da sua real situação económica e financeira. Por outro lado, a credibilidade da informação financeira é posta em causa se uma empresa relatar diferentes resultados em diferentes países, para o mesmo conjunto de transações (Choi, 1991).

⁴ Segundo, nomeadamente, Coleman (1984), Choi (1991) e Haskins et al. (1996), os maiores obstáculos à normalização identificados são as características económicas, sociais, legais, históricas, institucionais e culturais de cada país, pois foram estas características que condicionaram, e continuam a condicionar, os quadros contabilísticos dos respetivos países.

A necessidade de harmonização⁵ contabilística nasce assim da constatação de que as práticas contabilísticas variam de país para país, ou seja, da existência de diferentes sistemas contabilísticos e os problemas que colocam.

No que se refere à noção de harmonização contabilística esta será a conciliação das políticas e das práticas contabilísticas por forma a mitigar as diferenças e incrementar a comparabilidade, relevância, fiabilidade e compreensibilidade da informação financeira entre os diversos países (Tay e Parker, 1990; Nobes, 1996; Canibano e Mora, 2000).

Se bem que pretendendo atingir os mesmos objetivos, a noção de normalização contabilística, é mais “ambiciosa” pois pretende-se a uniformização da terminologia, da conceitualização, dos critérios e dos procedimentos contabilísticos (Tay e Parker, 1990; Nobes, 1996). Ora, tal implica a necessidade de definir regras únicas relativamente aos diferentes aspetos, nomeadamente quanto ao nome, âmbito e funcionamento das contas, aos critérios de valorimetria, aos chamados princípios contabilísticos e também aos modelos de Demonstrações Financeiras.

No caso português, coexistem dois referenciais contabilísticos: as normas internacionais para as empresas cotadas e o SNC para as restantes.

Independentemente da metodologia que se queira adotar, harmonizar, uniformizar ou normalizar, o objetivo final é o mesmo, pretendendo-se que a acontecimentos e transações semelhantes seja dado o mesmo tratamento contabilístico e de relato financeiro, por parte das diferentes empresas sediadas em diversos países.

2.1.2. Organismos normalizadores da contabilidade

A nível mundial podemos considerar que existem duas grandes entidades que estabelecem normas contabilísticas globais, de alta qualidade que permitam a comparação da situação financeira dos diversos intervenientes no mercado global (Cravo, 2007). Um, o Financial Accounting Standards Board (FASB), cujas normas

⁵ Alguns autores, nomeadamente Van der Tas (1988) e Tay e Parker (1990), identificam dois tipos de harmonização contabilística, a formal que mede o grau de compatibilidade das IAS com as normas nacionais, e a material, que quantifica o grau de compatibilidade entre a implementação das normas internacionais e o que está estipulado por estas.

servem de referência nos Estados Unidos e outro, o IASB, cujas normas servem de referência à União Europeia, Austrália e outros países.

Desde 1973 que o FASB é a organização privada designada para a emissão de normas de contabilidade nos Estados Unidos. Estas normas (denominadas Statement of Financial Accounting Standards) regulam a preparação da informação financeira e são oficialmente reconhecidas como as normas de referência pela Securities and Exchange Commission (SEC) e pelo American Institute of Certified Public Accountants. Tais normas são essenciais para o funcionamento eficiente da economia americana, pois investidores, credores, auditores e público em geral confiam que estas normas permitem uma informação contabilística credível, transparente e comparável (FASB, 2002).

Com vista à obtenção de práticas de relato financeiro mais uniforme, através da redução dos problemas derivados das divergências entre os diferentes sistemas contabilísticos dos diferentes países, Cunha considera que,

“... existem três grupos de entidades que têm estado particularmente ativos em estabelecer normas internacionais de contabilidade e de relato financeiro mais uniformes e que são: – International Accounting Standards Board (IASB); – The International Organization of Securities Commissions (IOSCO); e – União Europeia” (Cunha, 2006: 36).

O IASB pertence à estrutura do International Accounting Standards Committee (IASC), criado em 1973 e atualmente denominado International Financial Reporting Standard (IFRS) Foundation (nome da fundação IASC desde 01 de Julho de 2010). É composto por representantes de entidades privadas de diversos países. O seu objetivo é o desenvolvimento, do ponto de vista do interesse público, de um conjunto de normas de contabilidade, de elevada qualidade, que originem uma informação financeira transparente e comparável (IFRS). Para a persecução deste objetivo, o IASB colabora com as entidades nacionais dos diversos países envolvidos (IFRS website).

A crescente necessidade de harmonização contabilística fez com que a partir da década de 90, o FASB e o IASB tomassem consciência da necessidade de trabalharem em conjunto, o que se repercutiu no memorando de entendimento (Norwalk Agreement) de 18 de setembro de 2002, onde as duas entidades *“each acknowledged their commitment*

to the development of high-quality, compatible accounting standards that could be used for both domestic and cross-border financial reporting” (FASB, 2002: 1), ou seja, reconhecem a necessidade na busca de uma solução normativa contabilística de elevada qualidade e de aplicabilidade universal. Mais ficou acordado que as duas entidades iriam desenvolver esforços no sentido de que a informação financeira produzida fosse comparável no mais curto espaço de tempo possível e que a comparabilidade fosse mantida.

Qualquer corpo de normas de contabilidade que pretenda uma aceitação global, deverá ser estruturado tendo em conta as necessidades dos investidores e dos mercados de capitais. Este não é, de facto, o caminho mais fácil, mas só assim se poderá assegurar que os mercados globais estão alicerçados em fundações firmes, fator crítico para o seu sucesso e sobrevivência a prazo. A harmonização das normas de contabilidade só será bem-sucedida se essas normas proporcionarem informação credível assente num relato financeiro transparente.

De acordo com o “Projeto de Linhas de Orientação para um novo Modelo de Normalização Contabilística” produzido pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC),

“A partir de meados do ano 2000 o IASC iniciou um processo de reflexão interna que originou profundas alterações em relação à anterior estrutura, destacando-se... c) Criação do International Accounting Standards Board (IASB), cuja principal função consiste na melhoria da actual estrutura conceptual (framework) bem como no desenvolvimento de “International Financial Reporting Standards” (IFRS), de “Interpretations of IFRS” e outros documentos técnicos” esclarecendo ainda que “Os objectivos do IASB, são:

- Desenvolver, no interesse público, um conjunto de normas de relato financeiro de alta qualidade, “Global Accounting Standards”, orientadas para as Bolsas de Valores Mundiais e para outras entidades, que sejam úteis na tomada de decisões económicas (sublinhado nosso);*
- Promover o uso e a rigorosa aplicação das normas;*
- Trabalhar activamente com as Comissões de Normalização Contabilística dos vários países (Accounting Standards Setting Bodies – ASSB) com vista à convergência da normalização contabilística.” (CNC, 2003: 8).*

De acordo com o ponto 4.4 do comunicado da EU “Harmonização Contabilística: Uma nova estratégia relativamente à harmonização Internacional”,

“4.4. Dos vários organismos internacionais que se debruçam sobre as normas contabilísticas, actualmente apenas o IASC tem obtido resultados susceptíveis de um claro reconhecimento nos mercados de capitais internacionais num prazo correspondente à urgência do problema.” (UE, 1995: 6).

Considera-se assim que o IASB melhorou substancialmente a qualidade das normas internacionais de contabilidade nos últimos anos. Deste modo as normas internacionais (IFRS) são vistas como um veículo para se obter a compreensibilidade e a comparabilidade das contas (Grenha et al., 2009).

O IOSCO, organismo regulador dos mercados de valores mobiliários, foi fundado em 1974, tendo adotado a atual denominação em 1986. O seu comité técnico é composto por dezasseis agências que regulam alguns dos maiores, mais desenvolvidos e internacionalizados mercados de valores do mundo (Cairns, 2002).

Em 1995 é estabelecido um acordo entre o IOSCO e o IASC, com o intuito deste último criar um conjunto coerente de normas de contabilidade, respeitando as exigências do IOSCO, na busca de uma qualidade acrescida na informação divulgada por empresas cotadas nos diferentes mercados mundiais, havendo por isso, um compromisso por parte da IOSCO em promover a aceitação destas normas e o seu uso junto das Comissões de Valores.

O acordo a que chegou com o IOSCO e a decisão da Comissão Europeia em junho de 2000, de adotar as normas do IASB até 2005, são a prova de que o IASB está a produzir trabalho que começa a ser reconhecido um pouco por todo o mundo.

2.1.3. Na União Europeia

Desde pelo menos 1978, com a emissão da Diretiva n.º 78/660/CEE do Conselho, de 25 de julho de 1978 (4.ª Diretiva) que a UE vem manifestando uma clara intenção harmonizadora dos preceitos e práticas contabilísticas no seu seio (CNC, 2003).

Nos primeiros anos e dadas as diferentes culturas e práticas contabilísticas dos diversos países que integram a União Europeia, os resultados desta ação harmonizadora, muito embora tenham sido positivos, situaram-se aquém das expectativas (CNC, 2003).

Em novembro de 1995 a Comissão Europeia apresentou o documento “Harmonização contabilística – uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional”, que refere no seu ponto 1.4,

“A abordagem proposta na presente comunicação consiste em fazer intervir a União Europeia no processo de harmonização internacional, já em curso a nível do Comité Internacional das Normas Contabilísticas (IASC). Este processo tem por objectivo estabelecer um conjunto de normas susceptíveis de ser aceites nos mercados de capitais a nível mundial. Simultaneamente, a União deverá preservar as suas próprias conquistas no domínio da harmonização, que constituem uma parte fundamental da legislação sobre o mercado interno. Nesse sentido, deverá agir com vista a garantir que as normas internacionais existentes (IAS) estejam em conformidade com as directivas comunitárias e que as IAS a definir no futuro continuem a ser compatíveis com a legislação comunitária” (UE, 1995: 2).

Mais refere o acordo estabelecido com o IASB, então IASC, no seu ponto 5.4,

“A fim de assegurar uma participação europeia adequada na prossecução dos trabalhos do IASC, o Comité de Contacto examinará e procurará chegar a uma posição comum sobre os futuros Exposure Drafts (ou projectos de normas) publicados pelo IASC. A posição comum da União Europeia sobre os Exposure Drafts poderá assim ser transmitida ao IASC, o que permitirá reforçar a posição da União no âmbito dos trabalhos do IASC, incluindo a nível da fixação do seu programa de trabalhos, de modo que os resultados deste organismo reflectam cada vez mais as posições da União Europeia” (UE, 1995: 7).

Em 2000, a União Europeia emite o comunicado intitulado “Estratégia da UE para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas” (COM/2000/259) que vem reiterar o teor do comunicado de 1995 e propõe a adoção das normas internacionais do IASB para as contas consolidadas das sociedades cujos títulos sejam negociados num mercado regulamentado de qualquer estado membro.

Assim, em 2002 com o regulamento CE n.º 1606/2002, de 19 de julho, a União Europeia vem oficializar a nova estratégia e rumo em matéria contabilística ao estabelecer o normativo IASB como sendo obrigatório para as entidades mencionadas no comunicado anterior, deixando contudo a opção aos estados membros de tornar extensível este normativo às restantes contas e entidades.

Com este regulamento tornou-se obrigatório, a partir de 2005 para todas as sociedades com títulos negociados publicamente, a utilização do normativo IASB⁶ na elaboração das suas contas consolidadas, deixando à consideração dos Estados Membros obrigar ou permitir a utilização deste normativo para a elaboração e apresentação das contas consolidadas das restantes sociedades, bem como a elaboração e apresentação das contas individuais de todas as sociedades. Em Portugal a opção foi a seguinte, conforme tabela abaixo:

Tabela 2.1– Resumo da opção nacional no regulamento CE n.º 1606/2002

	Entidades com títulos negociados	Entidades sem títulos negociados
Contas consolidadas	Obrigatório	Permitir
Contas individuais	Permitir	Permitir

Fonte: elaboração própria

Em 2003, com o regulamento CE n.º 1725/2003, de 21 de setembro, é estabelecida a obrigatoriedade de adoção das normas internacionais de contabilidade constantes do anexo ao diploma. Este regulamento foi revogado com a entrada em vigor do Regulamento CE n.º 1126/2008, de 3 de novembro, da Comissão, que adota “...em conformidade com o anexo as normas internacionais de contabilidade, na aceção no artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002” (UE, 2008: 1), vindo assim incorporar num único documento as normas do Regulamento (CE) n.º 1725/2003 e respetivos atos modificativos do mesmo (UE, 2008).

⁶ O normativo IASB referido, é apenas o adotado pela União Europeia.

2.2. Em Portugal

2.2.1. Etapas

Portugal, por seu lado, tem acompanhado a necessidade de harmonização contabilística internacional, com a convergência das normas nacionais às suas correspondentes internacionais, no sentido da normalização do relato financeiro global.

O primeiro grande passo⁷ para a harmonização contabilística em Portugal foi dado em 1977 com a criação da CNC⁸ e com a publicação do primeiro POC (POC/77), através do Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro, que denotava forte influência do plano de contabilidade francês (Ferreira, 1984).

Com a adesão de Portugal à União Europeia em 1 de janeiro de 1986, foi necessário transpor para a legislação portuguesa as 4.^a e 7.^a diretivas comunitárias. O Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro, transpõe a 4.^a Diretiva e estabelece as opções nacionais no que se refere às contas individuais. Alude o referido Decreto-Lei no seu preâmbulo que,

“...a necessidade de se proceder a alguns ajustamentos em matérias contabilísticas, de acordo com o previsto na Directiva n.º 78/660/CEE (4.^a Directiva), que implicam a revisão do Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro, e legislação complementar, aproveitando-se agora a oportunidade para introduzir melhorias que a experiência e a evolução técnica, a nível nacional e internacional, mostraram aconselháveis.” (Decreto-Lei n.º 410/89: 5112-(2)).

⁷ Existiram anteriormente alguns processos conducentes a este passo, como o aparecimento da reforma fiscal na década de 60, contudo apenas após aquela reforma o “*Fisco procurou favorecer a criação de uma normalização das contabilidades, estabelecendo um plano de contas nacional*” (Ferreira, 1984: 39).

⁸ A CNC tem por missão emitir normas e estabelecer procedimentos contabilísticos, harmonizados com as normas comunitárias e internacionais da mesma natureza, tendo em vista a melhoria da qualidade da informação financeira das entidades que sejam obrigadas a aplicar o SNC, bem como promover as ações necessárias para que tais normas sejam efetiva e adequadamente aplicadas pelas entidades a elas sujeitas (artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 134/2012 de 29 de junho – regime jurídico da organização e funcionamento da CNC).

A 7.^a Diretiva foi transposta para o POC pelo Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de julho, que definiu as normas de consolidação de contas.

Assim, o POC sofreu sérias alterações desde 1977 (ano da sua publicação), nomeadamente em 1989 e 1991. A partir de 1991 e face à crescente importância da documentação produzida pelo IASB no processo de harmonização internacional, a CNC passou a emitir diretrizes contabilísticas (DC). As DC tiveram uma dupla finalidade:

- substituir as Normas Interpretativas que eram até então emitidas com o objetivo de definir procedimentos que se encontravam omissos no POC e
- a definição de orientações contabilísticas em matérias omissas no POC, evitando a alteração do mesmo.

As DC evidenciavam uma clara aproximação da CNC às normas do então IASC, permitindo deste modo que os desenvolvimentos contabilísticos em Portugal se enquadrassem na estratégia de harmonização contabilística da UE.

Paralelamente, a CNC procurou garantir a existência de uma diretriz contabilística na qual constasse uma perspetiva conceptual acerca de preparação e apresentação das Demonstrações inanceiras, tendo emitido a DC n.º 18 (versão 1996) na qual é estabelecida a hierarquia de normas a considerar em Portugal para o uso dos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA):

- 1.º - Plano Oficial de Contabilidade;
- 2.º - Diretrizes Contabilísticas e Interpretações Técnicas;
- 3.º - Normas do IASC nas matérias não contempladas nas normas anteriores.

Em 2005, consequência do processo de harmonização contabilística no seio da UE e da entrada e vigor do Regulamento n.º 1606/2005 e do Decreto-Lei n.º 35/2005, passam a coexistir em Portugal 2 referenciais contabilísticos, o das normas internacionais e o normativo nacional (Diretriz Contabilística 18, revista em 2005). Assim a hierarquia definida em 1996 foi revista, passando a ser considerado:

- 1.º - Plano Oficial de Contabilidade
- 2.º - Diretrizes Contabilísticas
- 3.º - Respetivas Interpretações Técnicas

E supletivamente:

- 1.º - Normas Internacionais de Contabilidade (IAS), adotadas ao abrigo do regulamento n.º 1606/2002;
- 2.º - Normas Internacionais de Contabilidade (IAS), emitidas pelo IASB, bem como as respetivas interpretações (SIC).

Acompanhando a evolução da aproximação contabilística no seio da União Europeia, e após a publicação dos regulamentos n.º 1606/2002 e n.º 1725/2003, Portugal publicou o Decreto-Lei n.º 35/2005 que teve como objetivo transpor,

“... para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, que altera as Directivas n.ºs 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, relativas às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros, e visa assegurar a coerência entre a legislação contabilística comunitária e as Normas Internacionais de Contabilidade, em vigor desde 1 de Maio de 2002.” (Decreto-Lei n.º 35/2005, artigo 1.º).

Com a publicação deste Decreto-Lei ficou estabelecido que as empresas nacionais com valores mobiliários cotadas utilizassem as IASB/UE, impondo que as não cotadas continuassem a utilizar as normas nacionais, mesmo que também fizessem uso das internacionais. Paralelamente, todas as empresas, cotadas ou não, continuavam a ter que elaborar as suas contas de acordo com as normas nacionais para efeitos de tributação.

Assim, a situação vigente era aquela que se apresenta de seguida em resumo:

Tabela 2.2 – Resumo da aplicação das NIC e POC de acordo com o Decreto-Lei n.º 35/2005

Aplicação das NIC e POC (Art.ºs 11.º, 12.º e 14.º do Decreto-Lei n.º 35/2005)				
Entidades	Contas Consolidadas		Contas Individuais	
	POC	NIC	POC	NIC
Entidades cujos valores estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado da UE (art.º 11.º n.º 1)	FACULTATIVO (Art.º 11.º, n.º 2)	OBRIGATÓRIO (Art.º 11.º, n.º 1)	OBRIGATÓRIO Obs.: Para efeitos fiscais (Art.º 14.º)	FACULTATIVO (Art.º 12.º, n.º 2) Obs.: Condicionada à certificação legal das contas
Entidades obrigadas a aplicar o POC não abrangidas pelo art.º 11.º, i.e., as entidades sem títulos cotados em bolsa que sejam obrigadas pelo POC à consolidação de contas (art.º 12.º n.º 1).	OBRIGATÓRIO *	FACULTATIVO (Art.º 12.º, n.º 1) Obs.: Condicionada à certificação legal das contas	OBRIGATÓRIO Obs.: Para efeitos fiscais (Art.º 14.º)	FACULTATIVO (Art.º 12.º, n.º 2) Obs.: Condicionada à certificação legal das contas

* As entidades referidas no Art.º 12.º n.º 1 não dispõem de um artigo de dispensa idêntico às entidades do art.º 11.º, pelo que entendemos que se poderá interpretar da mesma forma, i.e., a obrigatoriedade da elaboração das contas consolidadas de acordo com o POC fica dispensada (i.e. facultativa) caso optem por elaborar as contas consolidadas de acordo com as NIC.

Fonte: Guimarães, 2005: 224.

Posteriormente, com o objetivo de, por um lado, aproximar Portugal da realidade contabilística internacional e, por outro, contribuir para uma harmonização contabilística, a CNC empenhou-se em preparar um projeto que compreendesse um modelo de normas similar ao do IASB, denominado de SNC.

Assim, em 2003, é apresentado pela CNC o “Projecto de Linhas de Orientação para um novo Modelo de Normalização Contabilística”, no qual propôs a aplicação do normativo do IASB (com as devidas adaptações) às restantes empresas não abrangidas pelo regulamento n.º 1606/2002. E em 2007 é apresentado o “Projeto de Novo Modelo Contabilístico”.

Este projeto, após consultas e demais adaptações decorrentes das mesmas, foi aprovado em 2009, culminando-se com a sua introdução em 01 de janeiro de 2010, pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho (que revoga o POC e demais legislação complementar),

o qual se baseia em NCRF que refletem os conteúdos das normas internacionais adotadas pela UE (IASB/UE), na preparação e apresentação das Demonstrações Financeiras nas empresas nacionais.

Da sua análise sobressaem, como uma das suas características estruturantes, a maior preponderância que é dada ao relato financeiro no seu todo, em contraponto com o processo exclusivo de registo contabilístico em que vinha assentando o modelo anterior. Para o justificar basta que se cite o preâmbulo do Decreto-Lei que o aprova e onde se expressa que “... o POC tem-se revelado, desde há algum tempo, insuficiente para as entidades com maiores exigências qualitativas de relato financeiro, ...” (parágrafo 15). Em concordância, basta uma breve análise às diferentes NCRF que o integram para que rapidamente se conclua pela maior importância que o SNC passa a dar ao relato financeiro. É não só a própria designação da norma que integra a palavra “relato” como da sua estrutura faz parte um capítulo dedicado a “divulgações”. Ou seja, as atenções deixam de estar fundamentalmente centradas no processo de registo, consubstanciado na aplicação de técnicas e regras de movimentação das contas, para se focar, preferencialmente, no processo de relato.

A este propósito, Ribeiro conclui, em referência à perceção dos preparadores das Demonstrações Financeiras,

“... que a aplicação das NCRF tem um impacto elevado nas empresas portuguesas, nomeadamente no incremento da qualidade das suas Demonstrações Financeiras” e ainda “A mensuração e divulgação são as fases que mais se destacam e diferenciam do anterior normativo, uma vez que as NCRF são mais exigentes ao nível da informação que se deve divulgar ao mercado, exigindo um número elevado de Notas às DF’s das empresas”(Ribeiro, 2010: 60).

Sobre esta evolução Carlos Baptista Lobo⁹ refere,

“Adoptámos, com esta reforma, as normas ganhadoras. Seria completamente irresponsável mantermo-nos alheados deste movimento de normalização global e, nesse âmbito, seria totalmente errado abstermo-nos de qualquer acção a esse respeito e mantermos uma postura de «orgulhosamente sós».” (Cravo et al., 2009: 12).

⁹ Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, à época.

Pode-se assim enquadrar o processo de normalização contabilística em Portugal em 3 grandes etapas:

Tabela 2.3 – Etapas do processo de normalização contabilística em Portugal

Etapas	Data	Regulamentação
1. ^a Etapa	1974 – 1988	POC e criação CNC
2. ^a Etapa	1989 – 2004	Transposição da 4. ^a e 7. ^a diretivas e emissão de DC pela CNC
3. ^a Etapa	2005 – 2010	Obrigação de aplica�o das normas IASB/UE

Fonte: adaptado de Gomes e Pires, 2010

Recentemente, através do Decreto-Lei n.  36-A/2011, de 9 de março, foi aprovado um novo regime contabilístico aplicado às designadas microentidades¹⁰, que representam mais de 90 % do nosso tecido empresarial (Guimarães, 2010b: 2), designado “Regime de Normaliza o Contabilística para Microentidades” (NCM), o qual constitui um sistema contabilístico   parte (aut nomo) do SNC, mas nele objetivamente inspirado. De notar que esse diploma, aprovou, também, o “Regime de Normaliza o Contabilística para as Entidades do Sector Não Lucrativo” (ESNL).

Deste modo, Portugal passou a dispor de normativos contabilísticos distintos:

-  s empresas cujos valores mobiliários estejam admitidos   negocia o num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro da UE   aplicável o normativo contabilístico do IASB adotado na UE, por força do Regulamento n.  1606/2002;
-  s restantes empresas (exceto do sector da banca e seguros)   aplicável o SNC (modelo geral), e como tal as NCRF e respetivas interpreta es, se bem que as entidades de menor dimensão possam adotar a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Empresas (NCRF-PE) compreendida no SNC. Ainda no âmbito do SNC é criado um regime de normaliza o para as ESNL;

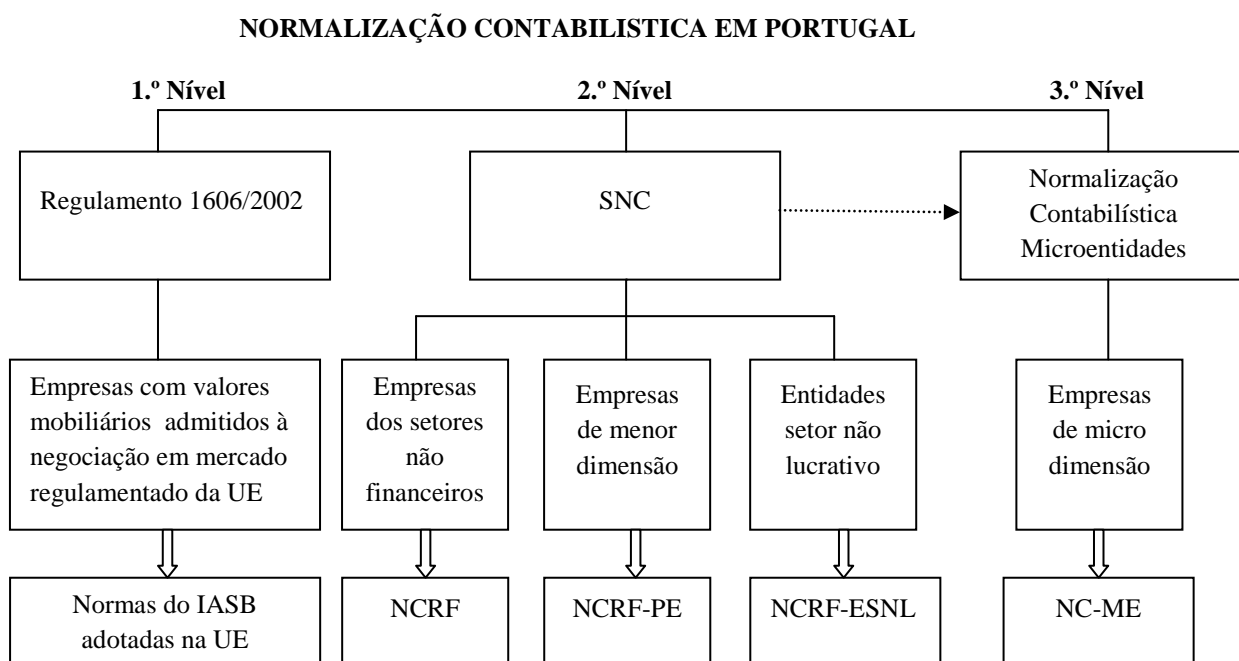
¹⁰De acordo com o artigo 2.  da Lei n.  35/2010, de 2 de setembro (regime especial para microentidades), consideram-se microentidades as empresas que,   data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço —   500 000;
- b) Volume de negócios líquido —   500 000
- c) Número médio de empregados durante o exercício — cinco.

- Às empresas de reduzida dimensão é permitida opção, cumpridos determinados requisitos, pela NCM, que opera de forma autónoma, mas com base em conceitos e procedimentos do SNC.

Resumindo, atualmente o panorama da normalização contabilística em Portugal pode ser expresso conforme segue:

Figura 2.1 – Identificação dos níveis de normalização contabilística em vigor



Fonte: adaptado de Guimarães, 2007

2.2.2. O Sistema de Normalização Contabilística

Publicado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, surge da necessidade de que, conforme preâmbulo do mesmo,

“...a normalização contabilística nacional deverá aproximar-se, tanto quanto possível, dos novos padrões comunitários, por forma a proporcionar ao nosso país o alinhamento com as directivas e regulamentos em matéria contabilística da UE, sem ignorar, porém, as características e necessidades específicas do tecido empresarial português.” (Decreto-Lei n.º 158/2009, parágrafo 18).

Nabais na definição que apresenta do SNC refere que este,

“...é um conjunto abrangente e integrado de normas de contabilidade e de relato financeiro (NCRF) e de normas interpretativas (NI), desenvolvido com base numa determinada estrutura conceptual e que se caracteriza pela afinidade com a legislação contabilística da União Europeia (UE), associada com as normas internacionais de contabilidade – International Accounting Standards (IAS) e com as International Financial Reporting Standards (IFRS) mantendo-se, contudo, algumas características próprias”(Nabais e Nabais, 2010: 58).

Por outro lado, Correia (2009) considera que o SNC, ao assumir-se como um sistema de normas contabilísticas mais baseado em princípios que em regras, o que resulta, desde logo, por assentar nas normas emitidas pelo IASB¹¹, segue uma corrente que visa conceber um sistema de relato de informação que seja abrangente, flexível e, necessariamente, responsabilizador.

Já Gomes e Pires consideram que,

“ O novo SNC assume-se como um modelo de cariz internacional e de relato financeiro moderno e abrangente, interligando áreas distintas do conhecimento, nomeadamente a contabilidade, as finanças empresariais, a economia, a matemática financeira e estatística, bem como a fiscalidade. Esta multidisciplinaridade visa essencialmente satisfazer as necessidades de informação financeira de um vasto conjunto de stakeholders, nomeadamente: (1) o Estado, ao nível da determinação dos tributos e da elaboração das estatísticas macroeconómicas; (2) as instituições de crédito e sociedades financeiras, bem como as seguradoras, tendo como finalidade a avaliação do risco; (3) os sócios / accionistas, tendo em vista a avaliação das suas participações sociais; e (4) os fornecedores, clientes, empregados e público em geral, ao nível da avaliação do desempenho das entidades.”
(Gomes e Pires, 2010: xxv)

Sempre que o SNC seja omissivo, e que essa omissão seja de tal modo relevante que coloque em causa a imagem verdadeira e apropriada das DF, deve recorrer-se, pela ordem indicada:

- às Normas Internacionais de Contabilidade adotadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002;
- às IAS / IFRS emitidas pelo IASB e respetivas Interpretações.

¹¹ Vide quadro de correspondência entre NCRF e IAS/IFRS em anexo (Anexo 1).

O SNC é obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades (artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 158/2009):

- a) Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- d) Empresas públicas;
- e) Cooperativas;
- f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico.

O SNC é composto pelos seguintes instrumentos (anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009), publicados em Diário da República:

Tabela 2.4 – SNC: Instrumentos contabilísticos e jurídicos

Instrumentos Contabilísticos	Instrumentos Jurídicos
1 – Apresentação	Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 158/2009
2 – Bases para apresentação das Demonstrações Financeiras	Constam do anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009 e são: Continuidade; Regime de acréscimo (periodização económica); Consistência de apresentação; Materialidade e agregação; Compensação; Informação comparativa.
3 – Modelos de Demonstrações Financeiras	Portaria n.º 986/2009, de 7 de setembro
4 – Código de Contas	Portaria n.º 1011/2009, de 9 de setembro
5 – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro	Aviso n.º 15655/2009, de 7 de setembro
6 – Norma Contabilística e de Relato financeiro para Pequenas Entidades	Aviso n.º 15654/2009, de 7 de setembro
7 – Normas Interpretativas	Aviso n.º 15653/2009, de 7 de setembro
Estrutura Conceptual	Aviso n.º 15652/2009, de 7 de setembro

De acordo com Gomes e Pires, o SNC incorpora também uma Estrutura Conceptual que,

*“ constitui um documento autónomo que trata:
· Do objectivo das demonstrações financeiras;
· Das características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras;
· Da definição, reconhecimento e mensuração dos elementos a partir dos quais se elaboram as demonstrações financeiras; e
· Dos conceitos de capital e manutenção de capital.”* (Gomes e Pires, 2010: 18)

De acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 158/2009,

“A «Estrutura conceptual», que segue de muito perto a «Estrutura conceptual de preparação e apresentação de demonstrações financeiras» do IASB, assumida e publicada pela UE. Trata-se de um conjunto de conceitos contabilísticos estruturantes que, não constituindo uma norma propriamente dita, se assume como referencial que subjaz a todo o Sistema.” (Decreto-Lei n.º 158/2009, parágrafo 20).

A Estrutura Conceptual define ainda os pressupostos subjacentes: regime do acréscimo (periodização económica) e continuidade, bem como as características qualitativas das Demonstrações Financeiras:

- ✓ Compreensibilidade
- ✓ Relevância
 - Materialidade
- ✓ Fiabilidade
 - Representação fidedigna
 - Substância sobre a forma
 - Neutralidade
 - Prudência
 - Plenitude
- ✓ Comparabilidade
 - Consistência

A Estrutura Conceptual orienta os preparadores das Demonstrações Financeiras no sentido de providenciarem informação que satisfaça as necessidades comuns da maior

parte dos utentes. Contudo, as Demonstrações Financeiras não proporcionam toda a informação de que os utentes possam necessitar para tomarem decisões económicas, uma vez que elas, em grande medida, retratam os efeitos financeiros de acontecimentos passados e não proporcionam necessariamente informação não financeira (Brás, 2010).

De acordo com o artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, as entidades sujeitas ao SNC são obrigadas a apresentar as seguintes Demonstrações Financeiras:

- a) Balanço;
- b) Demonstração dos resultados por naturezas;
- c) Demonstração das alterações no capital próprio;
- d) Demonstração dos fluxos de caixa pelo método direto;
- e) Anexo.

As Demonstrações Financeiras representam de forma estruturada a posição financeira e o desempenho financeiro de uma entidade, ou seja, o objetivo das Demonstrações Financeiras é exatamente esse: apresentar informação que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões (Aviso n.º 15652/2009, parágrafo 1).

Segundo Rodrigues,

“De acordo com a estrutura conceptual, as demonstrações financeiras têm como objectivo proporcionar informação sobre:

- a posição financeira;*
- o desempenho; e*
- as alterações na posição financeira*

De uma entidade que sejam úteis para um leque alargado de utilizadores no processo de tomada de decisões económicas.” (Rodrigues, 2011: 534).

Ainda segundo este documento, os elementos diretamente ligados à mensuração da posição financeira no balanço são:

- Activo (“é um recurso controlado pela entidade, como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros” [Estrutura Conceptual, parágrafo 49 a]);
- Passivo (é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos [Estrutura Conceptual, parágrafo 49 b]);

- Capitais Próprios (interesse residual nos activos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos [Estrutura Conceptual, parágrafo 49 c])).

Os elementos diretamente ligados à mensuração da *performance* na demonstração dos resultados são:

- Rendimentos (aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de ativos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio [Estrutura Conceptual, parágrafo 69 a]));
- Gastos (diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deprecimentos de ativos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio [Estrutura Conceptual, parágrafo 69 b))).

De acordo com Rodrigues,

“Relativamente ao conteúdo e apresentação das demonstrações financeiras, os efeitos do SNC serão muito amplos.

Relativamente à apresentação das demonstrações financeiras, as principais implicações deverão ser:

- 1.º o balanço deverá segregar, de forma clara, os activos e passivos correntes dos activos e passivos não correntes;*
- 2.º o Anexo seguirá uma sequência lógica e estruturada, com ligação às demais demonstrações financeiras;*
- 3.º deixaremos de ter resultados extraordinários, devendo proceder-se à reclassificação para resultados operacionais dos rendimentos e gastos apresentados no POC como resultados extraordinários.*

Relativamente ao conteúdo das demonstrações financeiras, as alterações são:

- 1.º as entidades serão obrigadas a apresentar a demonstração dos resultados por naturezas, podendo optar por apresentar a demonstração dos resultados por funções;*
- 2.º passaremos a contar com uma nova demonstração financeira: a demonstração das alterações no capital próprio;*
- 3.º as notas às contas passarão a ser muito mais abrangentes, uma vez que as NCRF exigem muitas divulgações não requeridas pelo POC;*
- 4.º todas as notas às contas com informação numérica passarão a conter informação comparativa.”* (Rodrigues, 2011: 553).

2.2.3. SNC versus POC

A CNC, aquando da elaboração do projeto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística assume que,

“ Tendo desempenhado durante anos um papel fundamental no panorama nacional, o Plano Oficial de Contabilidade é, desde há algum tempo, insuficiente para as entidades com maiores exigências qualitativas de relato financeiro, cujo número aumenta contínua e significativamente. Adicionalmente, carece de revisão técnica no que concerne, nomeadamente, a aspectos conceptuais, critérios de valorimetria, estrutura de contas de custos e proveitos, conceito de resultados, bem como em relação aos modelos das demonstrações financeiras individuais e consolidadas.” (CNC, 2003: 15).

Conforme referido no parágrafo anterior, assistiu-se à necessidade de criação de um novo sistema contabilístico, o qual se deveria aproximar, tanto quanto possível, do alinhamento com as diretivas contabilísticas e com os regulamentos contabilísticos da União Europeia, tendo contudo em consideração as características do tecido empresarial nacional.

Assiste-se assim a uma alteração significativa pela entrada em vigor do SNC. A mudança do POC para o SNC implica, segundo Rodrigues,

...uma verdadeira revolução na contabilidade em Portugal: passaremos de um modelo com ênfase jurídica para um modelo que assenta numa abordagem económica. Os critérios de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação são significativamente diferentes. O recurso a juízos de valor será muito alargado, o que poderá originar abusos e controvérsias, implicando uma responsabilidade acrescida aos TOC e ROC. Esta é uma oportunidade para a contabilidade dar um salto qualitativo, afastando-se da influência da fiscalidade.” (Rodrigues, 2011: 18).

Apresenta-se de seguida um resumo das diferenças mais significativas entre o SNC e o sistema vigente até 2010.

Começando pela estrutura hierárquica de aplicação, temos:

Tabela 2.5 – SNC *versus* POC: estrutura hierárquica de aplicação

A partir de 01.01.2010	Até 31.12.2009
SNC	POC
	DC (emitidas pela CNC)
IASB/UE	NIC (adotadas pela UE)
IAS	IAS / IFRS (emitidas pelo IASB)

Fonte: adaptado de Gomes e Pires, 2010

De acordo com Rodrigues (2011: 30) “*Os conceitos e terminologia contabilística foram alterados¹²,... Segue o resumo dessas alterações*”:

Tabela 2.6– SNC *versus* POC: Terminologia

Terminologia anterior	Terminologia atual
Existências	Inventários ou Ativos biológicos
Imobilizado incorpóreo	Ativo intangível
Imobilizado corpóreo	Ativo fixo tangível
Provisões (Ativo)	Ajustamentos
Reintegrações e amortização	Depreciação e amortização
Custos	Gastos
Registo	Reconhecimento
Proveito	Rédito
Proveito e ganho	Rendimento
Reposição de provisões (Ativo)	Reversões de ajustamentos
Valor atual	Valor de mercado

Fonte: Rodrigues, 2011: 30

¹²Essas alterações foram acolhidas na terminologia fiscal na adoção do Código do IRC às IAS (Rodrigues, 2011).

No que se refere ao código de contas e em resumo¹³:

Tabela 2.7– SNC *versus* POC: Classes e designação das contas

Classe de contas	Designação	
	SNC	POC
1	Meios financeiros líquidos	Disponibilidades
2	Contas a receber e a pagar	Terceiros
3	Inventários e ativos biológicos	Existências
4	Investimentos	Imobilizações
5	Capital, reservas e resultados transitados	Capital, reservas e resultados transitados
6	Gastos	Custos e perdas
7	Rendimentos	Proveitos e ganhos
8	Resultados	Resultados

As Demonstrações Financeiras obrigatórias:

Tabela 2.8– SNC *versus* POC : Demonstrações financeiras obrigatórias

SNC	POC
Balanço	Balanço
Demonstração dos Resultados	Demonstração dos Resultados (por natureza e por funções)
Anexo	Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados
Demonstração das Alterações no Capital Próprio	—
Demonstração Fluxos de Caixa (método direto)	Demonstração de Fluxos de Caixa e Anexo (métodos direto e indireto)

Relativamente à apresentação e conteúdo das Demonstrações Financeiras, existem muitas e significativas diferenças¹⁴ entre SNC e POC, que são consequência dos critérios de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação constantes nas 28 NCRF.

¹³ Vide quadro síntese de contas em anexo (Anexo 2).

¹⁴ Em apêndice (Apêndice 1), apresenta-se um resumo das diferenças que na nossa opinião são mais pertinentes.

Muito resumidamente e a mero título exemplificativo, no que se refere ao reconhecimento, por força do conceito de ativo constante na Estrutura Conceptual, que anteriormente se reproduziu, implicou nomeadamente que os ativos autogerados não se qualificam para o reconhecimento como tal.

No que refere à mensuração, as NCRF obrigam ou permitem a utilização do valor presente ao custo amortizado, não permitido em POC.

No que concerne à apresentação, é exigida uma nova demonstração financeira – Demonstração das Alterações de Capital Próprio, como se teve oportunidade de expor.

Relativamente à divulgação, como se depreende pela própria denominação das normas – quer a nacional¹⁵, quer a do IASB¹⁶ –, o paradigma assenta na relevância da informação comparativamente ao POC, sendo desta forma exigido um conjunto muito mais amplo de informações.

Conforme anteriormente identificado, o SNC veio trazer diversas alterações ao processo e procedimentos contabilísticos nacionais. Tais diferenças são entendidas de forma diversificada pelos intervenientes no processo, o que poderá resultar em perceções díspares sobre os benefícios que o SNC veio trazer.

Torna-se assim importante tentar compreender qual a perceção dos selecionados para o estudo sobre o SNC *versus* o POC, o que se desenvolverá mais adiante no capítulo 4, procurando-se aferir qual a sua perceção acerca das novas Demonstrações Financeiras comparativamente com as DF no âmbito do POC, visando indagar se a adoção do SNC contribui para uma maior relevância da informação contabilística na tomada de decisão, confrontando se as Demonstrações Financeiras em SNC são mais esclarecedoras do ponto de vista destes do que as anteriormente produzidas em POC.

¹⁵ Como se referiu, as normas nacionais são denominadas por Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro, ou seja o próprio nome indica que os procedimentos contabilísticos não se esgotam no reconhecimento.

¹⁶ O IASB passou por uma profunda remodelação, uma das alterações passou por redenominar as suas normas de IAS para IFRS. A alteração prende-se exatamente com a preocupação em enfatizar a importância das divulgações.

3. REVISÃO DA LITERATURA

Nos últimos anos e na sequência do crescente processo de harmonização contabilística internacional, têm sido publicados diversos estudos sobre esta temática, nomeadamente sobre a medição do grau de harmonização existente e sobre a análise qualitativa e quantitativa da alteração de normativos.

Nobes e Parker (1995) fazem uma distinção dos sistemas contabilísticos internacionais, elencando as maiores diferenças no reporte financeiro entre países, nomeando causas para as mesmas e identificando razões para e obstáculos à medição da harmonização.

Rodrigues e Craig (2007) procuraram explicar o processo de harmonização internacional através do dialeto Hegelian, isomorfismos e Foucault. O seu trabalho procurou, através de uma abordagem inovadora, explorar o processo, seus efeitos e progressos esperados no processo de convergência internacional dos normativos contabilísticos com as IFRS. Serviram-se particularmente do conceito do dialeto Hegelian de teses, antíteses e sínteses, de noções de isomorfismo e embora em menor grau, do conceito de conhecimento de poder de Foucault. Segundo estes autores, tais fatores são capazes de explicar a extensão, o ritmo e o padrão de convergência dos normativos contabilísticos com as IFRS. Concluíram que o processo de harmonização internacional é um processo de teses, antíteses e sínteses, que a convergência é um processo isomórfico que funciona bem quando instituições e ambientes são similares e que o grau de convergência dependerá da noção de poder que as instituições têm das IFRS, ou seja, quanto mais as instituições acreditarem que as IFRS são as melhores normas, maior será o empenho no processo de harmonização.

Por outro lado e há bastante mais tempo, Van der Tas (1988) estudou um método que permitisse quantificar o grau de harmonização do reporte financeiro, com o objetivo de determinar as áreas problemáticas e em que o grau de harmonização ainda fosse reduzido. Para tal utilizou um processo que comparava relatórios financeiros item a item, como por exemplo, aquisição de ativos e tratamento de moeda estrangeira. Assim, utilizou um indicador estatístico “H” e um indicador “C”, que foram usados para medir o grau de comparabilidade nacional. Concluiu que a utilização destes métodos permite

às empresas analisar qual o grau de harmonização conseguido na aplicação de uma lei ou regra específica.

Walton foi mais abrangente e, em 1992, efetuou uma análise tendo como base a aplicação da 4.^a Diretiva em França e na Inglaterra. Partindo do princípio que, sendo intenção do programa de harmonização contabilística da União Europeia a harmonização da informação financeira entre os seus membros, então e uma vez que o programa seja bem sucedido, as práticas contabilísticas dos países membros deverão ser tal que recebam tratamento idêntico e comparável entre si, independentemente do local em que a informação seja reproduzida. Efetuou um teste empírico para harmonização e uniformização através da solicitação a contabilistas para compilação de informação económico-financeira de um conjunto comum de dados. O resultado do teste mostrou que, na amostra estudada, existia pouca harmonização entre cada grupo nacional, quando mais ao nível dos dois países. Concluiu ainda que o sistema francês se apresentava mais conservador que o sistema britânico.

Assiste-se assim, e decorrente da aplicação da política de normalização contabilística da União Europeia, ao aparecimento estudos comparativos entre as anteriores normas e as normas recentes adotadas para efeitos da harmonização contabilística no seio da União Europeia.

Em 1990, Ordelheide efetuou um estudo comparativo relacionado com a entrada em vigor da 4.^a Diretiva, através da comparação artigo a artigo da legislação em vigor na Alemanha *versus* a 4.^a Diretiva. O objetivo do estudo era mostrar que as novas normas foram adaptadas à realidade da Alemanha, não sendo transposta a 4.^a Diretiva na sua versão original, mas sim ajustada à realidade daquele país, segurando assim algumas das possibilidades contabilísticas previstas na 4.^a Diretiva e mantendo de certa forma uma contabilidade mais tradicional.

Mais recentemente, Fontes, Rodrigues e Craig (2005) procuraram medir o grau de convergência das normas portuguesas com as IFRS, no período de 1977 a 2003. Para tal, utilizaram três métodos de medição: o conceito de distâncias euclidianas, o coeficiente de similaridade de Jaccard e o coeficiente de correlação Spearman. Todos os métodos utilizados sugeriram a existência de convergência entre as normas portuguesas

e as IFRS, sendo que o estudo concluiu a existência de um grau de cerca de 50% nessa convergência.

Outros estudos debruçaram-se sobre diferentes formas de análise, mas partindo de informação financeira de empresas cotadas em bolsa:

- Modelo da regressão dos capitais próprios e dos resultados no preço (Cabrita, 2008), para, partindo de um período de alguns anos (2002 a 2007), aferir qual o impacto causado pela aplicação das IFRS;
- Análise estatística das diferenças significativas entre as Demonstrações Financeiras e os rácios antes e após a aplicação das IFRS (Callao et al., 2007; Costa, 2008; Encarnação, 2009), por forma a verificar se a comparabilidade aumentou ou diminuiu ou se houve oscilação nos mesmos.

Assiste-se ainda a estudos efetuados com base em testes paramétricos e não paramétricos para análise do impacto, nas Demonstrações Financeiras, da aplicação pela 1.^a vez de determinada norma. Nomeadamente Araújo (2010) estuda qual o impacto da aplicação do Regulamento n.º 1602/2002 da Comissão Europeia nas DF das empresas do PSI20, com enfoque no Capital Próprio e no Resultado Líquido do Período. O estudo baseou-se na análise do Relatório de Gestão e Contas de 2005, em particular nas notas explicativas sobre a variação do capital próprio e do resultado do exercício em 31 de dezembro de 2004, comparando com os valores de 2004 apresentados relativos ao exercício daquele ano. Foram efetuados testes de igualdade de médias e medianas e ainda uma análise pormenorizada às rubricas divulgadas pelas empresas nas notas às DF, através do agrupamento de rubricas consideradas idênticas nas diferentes empresas. As conclusões do estudo foram que em ambos os casos se verificou um impacto negativo com a aplicação do regulamento, não sendo contudo estatisticamente significativo e ainda que os ajustamentos que mais contribuíram para estas diferenças foram efetuados em Pensões de Reforma e Outros Benefícios para os Empregados e em Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis.

Mais concretamente sobre a temática de qual a perceção dos intervenientes sobre as alterações nas Demonstrações Financeiras, existem alguns estudos bastante recentes que procuram analisar qual o impacto decorrente da alteração de normativo.

Uma análise sobre a adoção pela primeira vez das IFRS em Espanha e Inglaterra e seus efeitos sobre a relevância da informação contabilística foi efetuada por Gaston et al. (2010). O objetivo do estudo era proceder a uma análise quantitativa do impacto da aplicação pela primeira vez das IFRS, analisando se a informação económico-financeira era mais relevante com este normativo do que com os PCGA naqueles países. Foi efetuado um estudo comparativo entre os dois países, tradicionalmente considerados como em grupos opostos no que se refere aos sistemas contabilísticos¹⁷. Para efeito do estudo utilizaram informação financeira relativa ao exercício de 2004¹⁸ referente às empresas cotadas nas bolsas de Madrid e de Londres e ainda rácios económico-financeiros. A análise quantitativa foi efetuada por comparação dos valores e rácios antes e após IFRS. Para análise do impacto por país, utilizaram a seguinte fórmula:

$$\text{Impacto relativo} = \frac{\text{Valor IFRS} - \text{Valor PCGA no país}}{\text{Valor PCGA no país}}$$

A conclusão a que chegaram foi de que o impacto quantitativo se apresentou significativo em ambos os países e, contra as expectativas, verificaram que é superior na Inglaterra. Constataram também que a aplicação das IFRS teve um efeito negativo na relevância da informação financeira em ambos os países, embora essa só se apresentasse significativa em Espanha.

Por outro lado, Jiao et al. (2012) efetuaram estudo semelhante, mas mais abrangente uma vez que compreende toda a União Europeia e procura apurar qual o impacto na precisão e dispersão das previsões efetuadas com base na informação financeira. Para tal, tomaram por base o ano que precedeu a aplicação das IFRS pela 1.ª vez (2005) e o primeiro ano seguinte àquela aplicação. Utilizaram para o efeito médias e regressões, tendo concluído que os resultados são consistentes com a noção de que a aplicação das IFRS vem contribuir para uma melhoria da qualidade da informação financeira.

¹⁷Inglaterra é considerada como utilizando o modelo saxónico, onde a contabilidade e a fiscalidade são áreas separadas, e Espanha como utilizando o modelo continental, onde existe uma forte relação entre a contabilidade e a fiscalidade (Rodrigues e Pereira, 2004).

¹⁸Atendendo a que 2005 foi o primeiro ano em que foram aplicadas as IFRS por aquelas empresas, a informação contabilística de 2004 foi reexpressa para efeitos comparativos com o exercício de 2005, estando assim disponível nas versões antes e após introdução das IFRS.

A utilização do questionário em estudos sobre este assunto tem sido também uma realidade. Já no presente ano, Quagli e Paoloni analisaram, partindo de questionário, qual a aceitação das IFRS pelas Pequenas e Médias Empresas (PME) no contexto europeu, analisando ainda a homogeneização entre as respostas dos utilizadores e preparadores da informação financeira dos diversos países da União Europeia. Chegaram à conclusão de que existem diferenças significativas entre as opiniões dos utilizadores e dos preparadores da informação financeira. Os utilizadores são mais a favor da implementação das IFRS para PME. No que diz respeito às diferenças entre países, os países de expressão alemã e latina são geralmente contra a implementação de IFRS para PME.

Em 2010, Navarro-Garcia e Bastida utilizaram também o questionário para analisar qual a perceção dos diretores financeiros e dos contabilistas das empresas espanholas cotadas em bolsa sobre as IFRS. As conclusões a que chegaram foram as seguintes:

- os preparadores da informação financeira apresentam elevados conhecimentos sobre as IFRS (talvez porque as empresas cotadas foram as primeiras a utilizar as IFRS), mas consideram que as IFRS não são melhores normas do que as anteriormente em vigor;
- embora se considere que as IFRS realçam o sentido de decisão dos preparadores, são também vistas como tendo pontos negativos, como a complexidade, a flexibilidade e ainda o detalhe;
- os preparadores da informação financeira não são a favor de algumas das mais importantes alterações exigidas pelas IFRS;
- embora as IFRS sejam normas de alta qualidade, são vistas como podendo resultar numa contabilidade mais criativa, podendo derivar na dificuldade da sua aceitação e aplicação na íntegra.

Já relativamente a Portugal, Guerreiro, Rodrigues e Craig (2012) estudaram quais os fatores que influenciaram a preparação de grandes companhias portuguesas não cotadas na adaptação às IFRS, mais concretamente ao SNC. O referido estudo foi efetuado em setembro de 2009 através de questionário e procurou esclarecer se existiram pressões coercivas (envolvimento de empresas mãe / empresas nacionais), normativas (contabilistas pertencentes a associações profissionais / sujeitas a revisão de contas) ou mímicas (imitando outras empresas / atividades de exportação). Concluíram que na generalidade as empresas se encontravam mal preparadas, sendo que os fatores que

mais contribuíram para uma melhor preparação das empresas foram o envolvimento de empresas mãe no processo, a existência de acionistas apenas nacionais, o desempenho de atividades de exportação e a mímica de outras empresas. Contudo a avaliação do grau de preparação foi inconclusiva devido a resistência dos TOC e pelo historial de práticas muito viradas para a fiscalidade no processo de contabilização.

Encontram-se também alguns estudos elaborados em Portugal sobre a alteração de normativo e ainda sobre a perceção dos preparadores das Demonstrações Financeiras, como já atrás referido. Santos (2010) estudou a perceção dos profissionais de contabilidade sobre a adoção do sistema de normalização contabilística e Ribeiro (2010) a perceção dos TOC sobre o impacto das NCRF nas empresas portuguesas. Em ambos os casos foram utilizados questionários. Os resultados a que chegaram indicam que a aplicação das NCRF tem elevado impacto nas empresas portuguesas, com especial destaque para a qualidade das DF e no valor do Capital Próprio, bem como ao nível da divulgação e mensuração. Concluíram ainda que os TOC se encontram razoavelmente preparados para a mudança de normativo.

Apesar de recentes estudos se terem debruçado sobre o tema da transição de normativo e nomeadamente sobre os efeitos e perceção da transição POC para SNC, constata-se serem ainda escassos aqueles que procuram analisar a perceção dos intervenientes sobre as alterações decorrentes da introdução do novo normativo. Apenas muito recentemente foram elaborados estudos sobre a perceção dos profissionais de contabilidade, nomeadamente os TOC, deixando de fora outros profissionais que, lidando diariamente com a informação económico-financeira têm também uma opinião sobre as Demonstrações Financeiras e qual o impacto destas na tomada de decisão.

4. ESTUDO EXPLORATÓRIO

4.1. Objetivo do estudo

O objetivo do presente estudo consiste em analisar qual a percepção dos utilizadores sobre as alterações de normativo POC para SNC. Entende-se, para este efeito, por utilizadores, diversos profissionais que diariamente lidam com o normativo e analisam as Demonstrações Financeiras produzidas de acordo com o mesmo, como sejam os revisores oficiais de contas, os analistas financeiros e os técnicos oficiais de contas.

Nesse sentido, procura-se dar resposta à seguinte pergunta de partida: “As atuais Demonstrações Financeiras permitem, face ao POC, obter informação mais relevante para a tomada de decisão?”.

Para isso, foram definidos os seguintes objetivos:

1. Aferir qual a percepção dos ROC, AF e TOC acerca das novas Demonstrações Financeiras comparativamente com as DF no âmbito do POC, procurando averiguar se a adoção das normas contabilísticas e de relato financeiro contribui para uma maior relevância da informação contabilística nas tomadas de decisão.
2. Confrontar se as Demonstrações Financeiras em SNC são mais esclarecedoras do ponto de vista dos utilizadores do que as anteriormente produzidas em POC.
3. Verificar se determinados atributos dos inquiridos influenciam a sua opinião.

Partindo dos objetivos atrás referidos, foi necessário transpor os mesmos para hipóteses de investigação, aqui apresentadas na forma positiva, que se passam a identificar:

Hipóteses de Investigação	
H1	O SNC está mais adequado às necessidades atuais dos utilizadores
H2	Com o SNC as DF apresentam de forma mais clara e com imagem mais verdadeira, apropriada e legível a posição económico-financeira das empresas
H3	As DF elaboradas em SNC produzem informação mais relevante e com qualidade para a tomada de decisão
H4	O SNC tem um impacto mais elevado nos processos de reconhecimento, mensuração e divulgação, que o POC
H5	A informação prestada pelas DF elaboradas em SNC é mais relevante que as elaboradas em POC
H6	O SNC permite uma maior utilidade da informação económico-financeira no contexto da tomada de decisão
H7	Quem tem maior formação académica concorda que o SNC traz melhorias relativamente ao POC
H8	Os indivíduos com maior idade consideram que não existem diferenças significativas entre POC e SNC
H9	As mulheres consideram que o SNC tem um impacto mais positivo e elevado no processo contabilístico, qualidade e relevância da informação prestada pelas DF
H10	As diferentes atividades profissionais concordam com o nível de impacto provocado pelo SNC na qualidade e informação prestada pelas DF
H11	Quem exerce atividade profissional há menos tempo considera que a gerência/administração e os TOC se encontram melhor preparados para a aplicação do SNC

4.2. Metodologia e Procedimentos Utilizados

Este estudo foi realizado com dados primários recolhidos através de um inquérito dirigido à população em estudo. A população em estudo reporta-se a ROC, AF e TOC.

Neste inquérito, o modo utilizado para a recolha de dados foi o questionário¹⁹, metodologia bastante utilizada em estudos do mesmo género.

A opção pelo método do questionário resultou do facto do tema de estudo se centrar nas opiniões dos inquiridos, um dos motivos apontados por Ghiglione e Matalon para a utilização deste instrumento (sublinhado nosso),

¹⁹ Vide Questionário em apêndice (Apêndice 2).

“Desde os estudos de mercado às pesquisas puramente teóricas, passando pelas sondagens de opinião, poucas investigações psicossociológicas ou sociológicas empíricas existem que não se apoiem, parcial ou totalmente, em informações recolhidas em inquéritos.” (Ghiglione e Matalon, 1978: 1).

Na fase de elaboração do questionário teve-se especial atenção ao facto de se pretender aferir qual a perceção da relevância da informação para a tomada de decisão da população alvo acerca das alterações de normativo.

O questionário encontra-se dividido em duas partes. A primeira parte, composta por 5 questões, diz respeito à caracterização dos inquiridos e a segunda parte, composta por 10 questões, apresenta as questões de aferição da sua perceção.

No caso em estudo, excetuando na última questão, optou-se por questões de forma fechada, uma vez que, *“Quando se trata de um inquérito de aplicação e exploração rápidas, como uma sondagem de opinião, esforçamo-nos por ter apenas este tipo de questões.”* (Ghiglione e Matalon, 1978: 116), que são de tratamento mais fácil.

A primeira parte caracteriza a amostra em termos do género, idade, habilitações, atividade profissional e anos de experiência, sendo que nesta parte existem perguntas fechadas onde se apresenta aos inquiridos uma lista de respostas de entre as quais se pede que indiquem a que melhor corresponde à sua característica, opinião ou perceção.

Na segunda parte, as questões encontram-se estruturadas em escalas item-categoria (ou item simples) e em escalas de *Likert*, de 5 pontos, excetuando a última questão, que é de pergunta aberta, permitindo aos inquiridos responderem de forma livre.

Relativamente às questões de opinião, no questionário em apreço foram construídas sobretudo com base numa escala referencial de *Likert*, conforme já atrás referido, com significado explícito apenas nos extremos, por forma a evitar eventuais conotações atribuídas aos números. *“Este procedimento evita a maioria das dificuldades da formulação verbal das posições intermediárias.”* (Ghiglione e Matalon, 1978: 138). A escala é constituída por cinco pontos, uma vez que *“Cinco níveis parece ser o número*

máximo que se consegue definir através de expressões verbais aproximadamente equidistantes e sem um número demasiado grande de palavras.” (Moreira, 2004: 192).

O questionário é composto por um total de 15 questões, tendo-se considerado serem estas suficientes para obter a informação desejada sem se obter elevado número de respostas omissas, pois, como refere Moreira,

“Qual o número máximo (ou mais adequado) de itens a incluir, ou qual a duração desejável para o preenchimento? Como é evidente, não é possível dar uma resposta aplicável a todos os casos, uma vez que haverá sempre que chegar a um compromisso: um questionário mais curto fornece menos informação e/ou informação menos rigorosa; um questionário mais longo dará origem a mais respostas omissas e, certamente, a maior número de recusas em responder.” (Moreira, 2004: 214).

Foi efetuado um pré-teste a um grupo restrito de profissionais²⁰ com vista à identificação de falhas de escrita, interpretação e otimização de perguntas e respostas.

Após otimização do questionário, o mesmo foi colocado *on-line* com recurso a um programa específico para o efeito (*digitquest*). De seguida e numa primeira fase, procedeu-se ao envio, através de *e-mail* de apresentação para a OROC e para a APAF solicitando a divulgação aos associados destas entidades do endereço HTML onde estes poderiam aceder e preencher o questionário; numa segunda fase, procedimento idêntico foi tomado com a OTOC, uma vez que foi decidido estender o questionário também aos TOC, que numa primeira fase não estavam incluídos no projeto.

A opção pelo questionário eletrónico em detrimento do questionário em papel prendeu-se com o facto de que este novo meio permite uma maior economia de tempo e de verba e paralelamente proporciona uma maior comodidade a quem responde, o que o torna mais atrativo e apelativo, bastando para tal aceder ao questionário eletrónico, preencher e submeter. Por outro lado, o envio às associações profissionais atrás referidas evitou a definição de uma amostra, com todas as limitações daí decorrentes, tendo possibilitado o acesso do questionário a toda a população, pela sua facilidade de comunicação e divulgação.

²⁰ Foi solicitada a colaboração a colaboração de 22 profissionais (TOC e ROC).

Ressalta-se que o número de observações validadas totaliza 51, o que relativamente à população corresponde a uma baixa taxa de resposta. Esta poderá ter sido potenciada pelo facto de que, cada vez mais, as populações se vêm confrontadas com questionários, o que tendencialmente leva a que muitos fiquem por responder, quer pela falta de tempo, quer pela falta de incentivos (desinteresse pelo tema, pelo objetivo do estudo ou falta de incentivo monetário, entre outros), quer pelo esquecimento, quer por entenderem que a sua opinião não é relevante, ou que por terem a sua inscrição “não ativa” o questionário não se lhes aplica. Regista-se que esta baixa taxa de resposta resulta numa limitação ao desenvolvimento do estudo.

Após recolha dos dados primários através da resposta ao questionário, procedeu-se ao seu processamento, à sua análise e tratamento com recurso ao programa *Statistical Package for the Social Science* (SPSS), versão 17.

Antes de se iniciar o tratamento dos dados, fez-se uma análise às não respostas (*missing values*), pois a falta de respostas pode influenciar as conclusões e/ou induzir em erros não amostrais. De registar que, das 72 respostas recebidas, 21 foram consideradas inválidas uma vez que não apresentavam quaisquer respostas à segunda parte do questionário, tendo os inquiridos se limitado a responder apenas à primeira parte do mesmo, razão pela qual foram retiradas do estudo. Assim, a amostra final conta com 51 respostas válidas, não havendo *missing values*.

O processamento da informação passou assim pelas fases de codificação das respostas abertas e fechadas do questionário, correspondendo a cada uma das variáveis a analisar, e criação da base de dados.

Posteriormente, realizou-se uma análise exaustiva a todas as variáveis, nomeadamente uma análise descritiva, univariada e bivariada dos dados. Para tal, foi necessário escolher cuidadosamente as estatísticas, os testes e os coeficientes a efetuar em cada análise de dados.

Assim e por forma a dar resposta às hipóteses de investigação enunciadas no ponto 4.1., foram delineadas as seguintes hipóteses estatísticas:

Hipóteses Estatísticas	
H01	Existe associação entre o grau de formação do inquirido e o grau de concordância relativamente às diferenças entre POC e SNC
H02	Existe associação entre a idade do inquirido e a perceção do nível das diferenças entre POC e SNC
H03	Existe associação entre o género do inquirido e a perceção sobre o impacto do SNC no processo contabilístico, qualidade e relevância da informação prestada nas DF
H04	Existe associação entre a atividade profissional e a perceção do grau de impacto provocado pela entrada em vigor do SNC
H05	Existe associação entre o tempo de exercício da atividade profissional e a perceção do grau de preparação da gerência/administração e TOC para aplicação do SNC

Após definição das variáveis, o primeiro aspeto a considerar na sua análise refere-se ao tipo de variável, uma vez que esta é determinante quanto ao tipo de estatística de teste e de coeficiente a utilizar. Assim, e estando o estudo assente em variáveis qualitativas, nominais e ordinais (medidas sobretudo na escala de *Likert*), procedeu-se à aplicação do teste de independência do Qui-quadrado, que visa analisar a relação de independência entre duas variáveis. De seguida, procedeu-se à criação de tabelas de contingência para duas variáveis qualitativas, por forma a averiguar a influência ou não de uma variável sobre a outra.

4.3. Universo e Amostra

O universo²¹ de análise são os ROC, os AF e os TOC, inscritos nas respetivas associações profissionais. A população em estudo era formada por três subpopulações: 1877 ROC (1604 em nome individual e 273 sociedades de revisores), 456 AF e 73179 TOC, totalizando 75512 indivíduos²².

²¹ “... uma População ou Universo é o conjunto de valores de uma variável sobre a qual pretendemos tirar conclusões. (...) o tamanho de uma população definida de modo estatístico é normalmente igual ao número total de casos para os quais pretendemos tirar conclusões.” (Hill e Hill, 2005: 41).

²² Estes dados referem-se aos profissionais inscritos nas respetivas ordens / associações, mas estima-se que em exercício o seu número seja consideravelmente inferior.

Relativamente à composição da amostra²³, esta é compreendida pelos profissionais anteriormente referidos que responderam ao questionário, não tendo havido nenhum processo de seleção pré-determinado.

Neste sentido, pode-se dizer que a amostra é não probabilística uma vez que o questionário foi dirigido a todo o universo, mas só responderam os elementos que tomaram a decisão de o fazer. Pode então considerar-se que a amostra é intencional, pois foram os indivíduos que se selecionaram para a amostra, e não o investigador que os selecionou segundo um qualquer procedimento, desejavelmente aleatório. Desta forma, não se pode considerar que a amostra seja representativa²⁴ do universo, não só porque não garante que todos os elementos tenham uma probabilidade positiva de seleção, mas também porque a sua dimensão é reduzida quando comparada com a dimensão do universo (inferior a 1%). Na verdade, a amostra observada não permite fazer inferência para a população, mas permite fazer um estudo exploratório acerca da opinião destes indivíduos sobre a sua perceção acerca do SNC *versus* o POC, enquanto profissionais, o que na realidade é o objetivo principal desta investigação.

A dimensão da amostra, algo reduzida, poderá ser considerada uma limitação ao estudo, em virtude da sua representatividade perante a população não ser elevada, contudo, e para a análise dos dados recolhidos e salvaguarda dos resultados obtidos, considerou-se os seguintes pressupostos:

- Que o conjunto de observações pertence a uma amostra casual simples;
- Tendo em conta a dimensão da população, pressupõe-se que a dimensão da amostra será adequada, de forma a minimizar o erro total (erro de amostragem e de recolha) que poderia ter impacto nos resultados;
- Sendo as observações representativas da população em estudo, considera-se que a informação é verdadeira e relevante, aceitando-se com uma razoável confiança as conclusões obtidas da amostra.

²³ Corresponde a parte dos casos que constituem o universo. “... o que o investigador pretende (...) é analisar os dados da amostra, tirar conclusões, e extrapolar as conclusões para o Universo.” (Hill e Hill, 2005: 42).

²⁴ “...uma amostra é representativa se as unidades que a constituem foram escolhidas por um processo tal que todos os membros da população tenham a mesma probabilidade de fazer parte da amostra.” (Ghiglione e Matalon, 1978: 30).

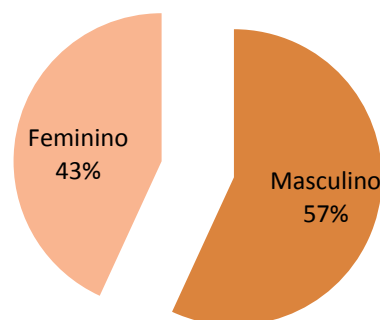
Foi efetuado o cálculo do coeficiente *Alpha* de *Cronbach* para determinar a consistência interna ou correlação média dos itens, para avaliar a sua fiabilidade: “*Entre os diferentes métodos que nos fornecem estimativas do grau de consistência de uma medida salienta-se o índice de Cronbach sobre o qual assenta a confiança da maioria dos investigadores.*” (Maroco e Garcia-Marques, 2006: 1).

Este teste é bastante utilizado quando existem múltiplas questões item-categoria, elaboradas sobretudo com base numa escala de Likert, por forma a determinar se a sua escala é de confiança. O resultado do teste foi de 0,896, o que se considera bastante bom, uma vez que é superior ao valor de consistência aceitável de referência (0,7): “*De um modo geral, um instrumento ou teste é classificado como tendo fiabilidade apropriada quando o α é de pelo menos 0,7*” (Maroco e Garcia-Marques, 2006: 9).

4.3.1. Caracterização da amostra – aspetos gerais

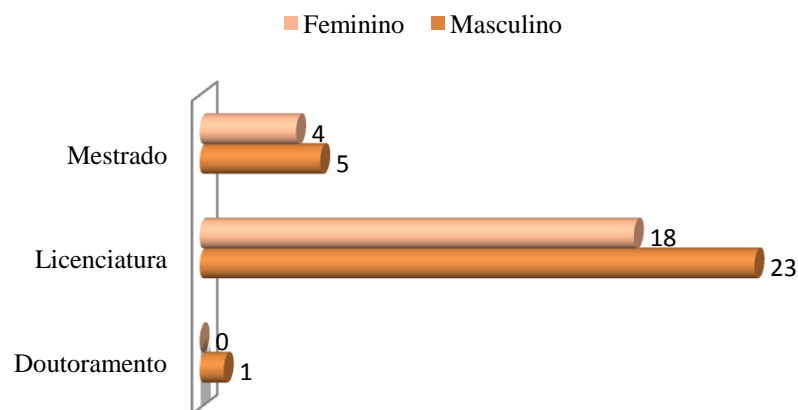
A amostra é compreendida por 51 indivíduos com idades compreendidas entre os 30 e os 62 anos, sendo a média das idades 42 anos. Constatam-se que 29 indivíduos são do género masculino e 22 do género feminino, correspondendo às seguintes percentagens no total, conforme ilustrado na figura 4.1.

Figura 4.1 - Género



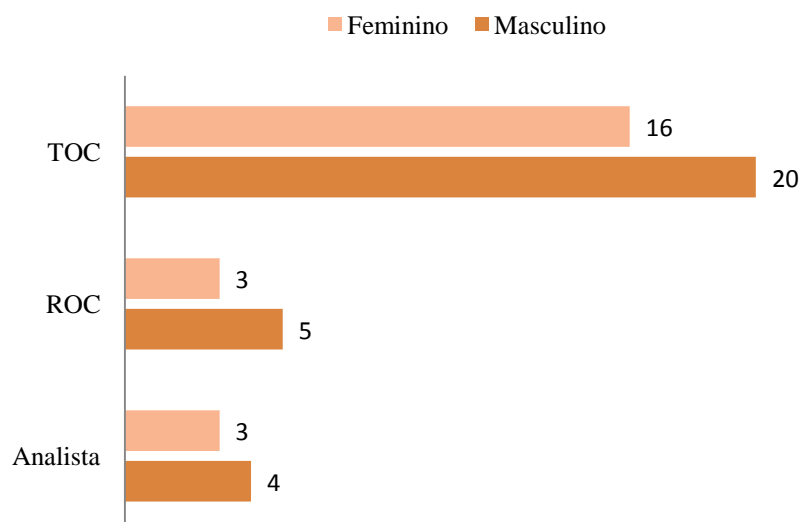
Através dos resultados apresentados na figura 4.2, verifica-se que as habilitações dos inquiridos são essencialmente a licenciatura (80%), seguidos de mestrado (18%) e registando-se apenas 1 caso cuja habilitação é o doutoramento (para efeitos do estudo foi considerado conjuntamente com a habilitação mestrado).

Figura 4.2 – Habilitações



A maioria dos indivíduos da amostra exerce a atividade de TOC (70,5%), sendo os restantes distribuídos de forma quase equitativa pelas outras atividades profissionais, ROC (15,6%) e AF (13,7%), conforme se depreende pela figura 4.3.

Figura 4.3 – Atividade Profissional



Por último e em termos de caracterização dos indivíduos verifica-se que a sua maioria exerce a atividade há mais de 15 anos (43,1%), existindo ainda cerca de 25,5% que exerce a atividade há mais de 10 e menos de 15 anos.

Mostra-se também a divisão das respostas sobre o n.º de anos a exercer a atividade, repartidas por tipo de atividade:

Figura 4.4 – N.º anos a exercer

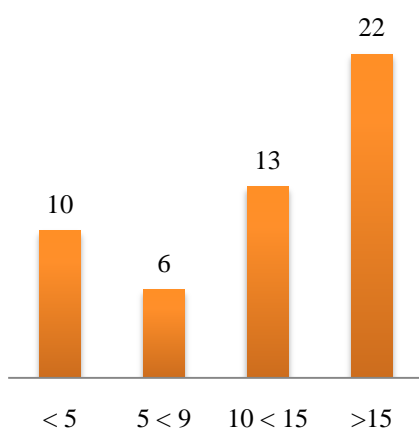
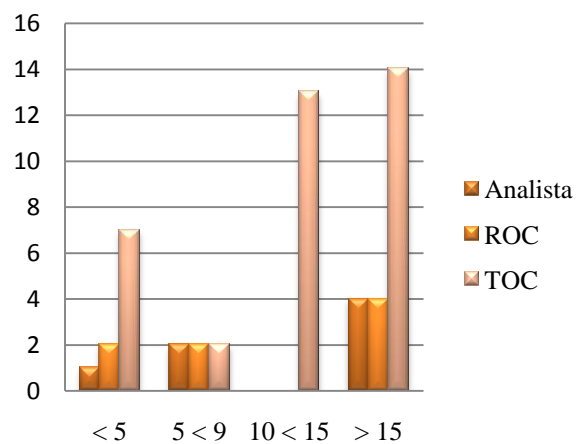


Figura 4.5 – N.º anos a exercer por atividade



4.4. Análise univariada dos dados

Para a segunda secção do questionário, calculou-se a média, a moda e o desvio padrão das questões analisadas através de escalas item-categoria (questões 6 a 14). Cada questão, proporcionalmente ao seu grau de concordância foi codificada de 1 a 5, sendo 5 o maior grau de concordância e 1 o menor grau de concordância. Assim, valores de médias superiores a 3 indicam um determinado grau positivo de concordância relativamente à variável em estudo, sendo que valores inferiores a 3 indicam um determinado grau de discordância relativamente à variável em estudo.

Assim, elaborou-se diversos quadros, de acordo com a escala de resposta, que se passam a analisar.

Quadro 4.1 – Percepção dos utilizadores acerca do grau de preparação da gerência/administração para a aplicação do SNC

Itens	1		2		3		4		5		Média	Moda	Desvio Padrão
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%			
No momento de transição para SNC a gerência/administração encontrava-se	9	17,6%	23	45,1%	15	29,4%	4	7,8%			2,27	2	,850
Presentemente a gerência/administração encontra-se	2	3,9%	9	17,6%	24	47,1%	15	29,4%	1	2,0%	3,08	3	,845
No momento de transição para SNC os TOC encontravam-se	1	2,0%	5	9,8%	33	64,7%	11	21,6%	1	2,0%	3,12	3	,683
Presentemente os TOC encontram-se					10	19,6%	38	74,5%	3	5,9%	3,86	4	,491

Relativamente às primeiras questões, acerca da percepção dos inquiridos sobre se a gerência/administração e os TOC no momento da transição para SNC e presentemente se encontram preparados, onde foi considerada a escala em que 1 = Pouco e 5 = Muito, verificamos que:

- A maioria dos inquiridos considera que a gerência/administração se encontrava pouco preparada no momento de transição para SNC, com uma percentagem de cerca de 62,7% de resposta nas escalas 1 e 2. Contudo, quando a questão se refere ao momento atual, essa percentagem diminui, concentrando-se a maioria das respostas nos valores 3 e 4 (76,5%), ou seja, a percepção é de que atualmente a gerência / administração já se encontra razoavelmente bem preparada para a aplicação do SNC.
- No que se refere aos TOC, verifica-se que a percepção dos inquiridos é de que no momento da transição estes se encontravam medianamente bem preparados, com 64,7% das respostas verificadas na escala 3 e que atualmente os inquiridos consideram que se encontram mais bem preparados, com 74,5% das respostas na escala 4. De ressaltar ainda que 5,9% dos inquiridos consideram que atualmente os TOC se encontram muito preparados para a aplicação do SNC.

Assim, podemos concluir que a percepção dos inquiridos é de que a gerência/administração não se encontrava muito preparada no momento de transição POC/SNC, mas que esse grau de preparação tem vindo a aumentar, encontrando-se à data de 2012 numa escala de razoavelmente preparados para lidar com as alterações que o novo sistema normativo veio introduzir.

Já relativamente aos TOC e muito embora os inquiridos considerem que no momento de transição estes se encontravam medianamente preparados, é notória a percepção de que o nível de preparação tem vindo a crescer e que presentemente a maioria dos inquiridos considere que os TOC se encontram já largamente preparados para a aplicação do SNC.

Para este grupo de questões que se distinguem das restantes pelo facto de ser questionada a percepção dos inquiridos sobre dois momentos distintos, efetuou-se complementarmente um teste à igualdade das médias, tendo-se obtido os seguintes resultados:

Teste à igualdade das médias		
	Q7 – Q6	Q9 - Q8
Z	-4,961	-5,771
Asymp. Sig. (2-tailed)	,000	,000

Verifica-se, pela análise do quadro supra que o resultado do teste é zero, ou seja, rejeita-se a hipótese nula de que existe igualdade entre as médias das duas questões relacionadas, nomeadamente qual a percepção sobre o grau de preparação da gerência/administração e dos TOC no momento da transição para SNC e presentemente.

Como tal, conclui-se que a opinião dos inquiridos é diferente nos dois momentos, ou seja, no momento da transição consideravam que o grau de preparação da gerência/administração e dos TOC era em determinado grau e que presentemente esse grau alterou, conforme já atrás se teve oportunidade de expor.

Relativamente ao grupo seguinte de questões, em que era solicitado aos inquiridos qual o grau de concordância com as afirmações (considerando 1 = Discordo Totalmente e 5 = Concordo Totalmente), e de acordo com os resultados obtidos expostos no quadro 4.2 a seguir, verifica-se que todas as variáveis apresentam valores maioritariamente superiores a 3 e que o valor mais utilizado como resposta foi o 4.

Constata-se ainda que a variável 8 (relativa à norma da agricultura) é a única que apresenta uma média de respostas superior no grau de concordância 3, sendo este o valor mais utilizado nas respostas a esta questão. Assim, podemos concluir que a maioria dos inquiridos concorda bastante com as afirmações descritas no quadro 4.2 acerca do SNC, por comparação com o POC.

Com os dados obtidos e conforme se pode facilmente depreender pela leitura do quadro 4.2, valida-se a hipótese testada “**H1 – O SNC está mais adequado às necessidades atuais dos utilizadores**”, com 94% dos inquiridos a concordar com a afirmação de que o SNC está mais adequado às necessidades atuais dos utilizadores, com 96% dos utilizadores a concordar que melhora a comparabilidade entre as empresas nacionais e internacionais e ainda com cerca de 86,5% dos utilizadores a considerar que esta alteração de normativo era há muito necessário devido à desatualização do POC.

Através dos resultados obtidos e de acordo com o quadro 4.2, valida-se também a hipótese testada “**H2 – Com o SNC, as DF apresentam de forma mais clara e com imagem mais verdadeira, apropriada e legível a posição económico-financeira das empresas**”, com 96% dos inquiridos a concordar que o SNC exige divulgações que tornam mais compreensível a informação económico-financeira das empresas e ainda com mais de 88% dos inquiridos a considerar que o SNC permite a emissão de DF com apresentação mais clara e que apresentam uma imagem mais verdadeira e apropriada da situação económico-financeira das entidades. Verifica-se ainda que mais de 94% dos inquiridos considera que o SNC produz DF que apresentam informação económico-financeira de forma mais legível.

Quadro 4.2 – Perceção dos inquiridos acerca do SNC, comparativamente com o POC

Itens	1		2		3		4		5		Média	Moda	Desvio Padrão
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%			
1. Era há muito necessário devido à desatualização do POC	2	3,9%	5,0	9,8%	14	27,5%	19	37,3%	11	21,6%	3,63	4	1,058
2. Está mais adequado às necessidades atuais dos utentes	1	2,0%	2	3,9%	19	37,3%	23	45,1%	6	11,8%	3,61	4	,827
3. Melhora a comparabilidade entre empresas nacionais e internacionais			2	3,9%	4	7,8%	25	49,0%	20	39,2%	4,24	4	,764
4. Exige divulgações que tornam mais compreensível a informação económico-financeira	1	2,0%	1	2,0%	9	17,6%	35	68,6%	5	9,8%	3,82	4	,713
5. Permite DF com apresentação mais clara	1	2,0%	5	9,8%	15	29,4%	25	49,0%	5	9,8%	3,55	4	,879
6. Produz DF que apresentam uma imagem mais verdadeira e apropriada da situação económico-financeira das entidades	2	3,9%	4	7,8%	18	35,3%	23	45,1%	4	7,8%	3,45	4	,901
7. A utilização (em geral) do justo valor traz maior utilidade às DF	2	3,9%	5	9,8%	17	33,3%	23	45,1%	4	7,8%	3,43	4	,922
8. A norma da agricultura permite informação sectorial mais adequada			5	9,8%	22	43,1%	20	39,2%	4	7,8%	3,45	3	,783
9. O reconhecimento de imparidades dos ativos (em geral) produz informação útil			2	3,9%	14	27,5%	27	52,9%	8	15,7%	3,80	4	,749
10. A informação extraída das DF é mais relevante para a tomada de decisão			4	7,8%	20	39,2%	24	47,1%	3	5,9%	3,51	4	,731
11. Produz DF que apresentam informação económico-financeira de forma mais legível			3	5,9%	23	45,1%	24	47,1%	1	2,0%	3,45	4	,642

Ainda com base nos resultados obtidos e retratados no quadro 4.2, valida-se parcialmente a hipótese testada “**H3 – As DF elaboradas em SNC produzem informação mais relevante e com qualidade para a tomada de decisão**”, onde mais de 92% considera que a informação extraída das DF produzidas em SNC é mais relevante para a tomada de decisão.

Continuando com a análise das respostas ao questionário e relativamente às questões sobre qual a perceção relativamente ao impacto do SNC sobre o processo contabilístico e as Demonstrações Financeiras, obteve-se os resultados descritos no quadro 4.3.

Pela leitura do quadro 4.3 podemos constatar que neste grupo de questões, mais uma vez, os inquiridos são de opinião que o SNC tem um impacto positivo e relativamente elevado, com a maioria das respostas a centrarem-se no valor 4 em percentagens superiores a 40%, pelo que podemos concluir que para os inquiridos o SNC tem um impacto algo elevado nas fases de reconhecimento, mensuração e divulgação do processo contabilístico, bem como a relevância da informação prestada pelas DF obrigatórias é considerada pelos inquiridos como consideravelmente elevada.

Quadro 4.3 – Percepção do impacto do SNC sobre o processo contabilístico e as DF

Itens	1		2		3		4		5		Média	Moda	Desvio Padrão
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%			
Qual o impacto que as NCRF têm no reconhecimento, comparativamente com POC			3	5,9%	12	23,5%	31	60,8%	5	9,8%	3,75	4	,717
Qual o impacto que as NCRF têm na mensuração, comparativamente com POC			2	3,9%	9	17,6%	35	68,6%	5	9,8%	3,84	4	,644
Qual o impacto que as NCRF têm na divulgação, comparativamente com POC			1	2,0%	10	19,6%	30	58,8%	10	19,6%	3,96	4	,692
Qual a importância da relevância da informação prestada pelo Balanço, comparativamente com POC			1	2,0%	15	29,4%	20	39,2%	15	29,4%	3,96	4	,824
Qual a importância da relevância da informação prestada pela DR, comparativamente com POC			1	2,0%	7	13,7%	24	47,1%	19	37,3%	4,20	4	,749
Qual a importância da relevância da informação prestada pela DACP, comparativamente com POC	1	2,0%	4	7,8%	11	21,6%	25	49,0%	10	19,6%	3,76	4	,929
Qual a importância da relevância da informação prestada pela Demonstração de Fluxos de Caixa, comparativamente com POC	1	2,0%	1	2,0%	16	31,4%	22	43,1%	11	21,6%	3,80	4	,872
Qual a importância da relevância da informação prestada pelo Anexo, comparativamente com POC					5	9,8%	24	47,1%	22	43,1%	4,33	4	,653

Através dos resultados obtidos e conforme apresentado no quadro 4.3, valida-se as hipóteses de investigação “**H4 – O SNC tem um impacto mais elevado nos processos de reconhecimento, mensuração e divulgação que o POC**” e “**H5 – A informação prestada pelas DF elaboradas em SNC é mais relevante que as elaboradas em POC**”. Mais de 94% dos indivíduos considera que o SNC tem bastante impacto no processo de reconhecimento, percentagem que sobe para mais de 96% quando se refere ao processo de mensuração e para 98% quando se refere à divulgação. Constatou-se que também 98% dos inquiridos reconhece que a informação prestada pelo Balanço e pela Demonstração dos Resultados é mais relevante quando elaborada em SNC. Esta percentagem diminuiu para 90% quando se referem à Demonstração de Alterações no Capital Próprio e aumenta para 96% quando se trata da Demonstração de Fluxos de Caixa. Regista-se ainda que todos os inquiridos atribuem bastante importância à relevância da informação prestada pelo Anexo, com mais de 43% dos indivíduos a considerar a mesma elevada (valor máximo atribuído na escala de medição).

Relativamente à perceção dos inquiridos sobre qual o grau de impacto do SNC na qualidade das DF, medido na escala 1 = Muito negativo e 5 = Muito positivo, verificou-se, pela análise do quadro 4.4 abaixo, que mais uma vez o valor mais escolhido foi o 4, com 47,1% das respostas, pelo que se pode concluir que os inquiridos consideram que o SNC tem um impacto bastante positivo na qualidade das DF, registando-se apenas uma pequena percentagem de inquiridos (3,9%) que respondeu em valor inferior ao 3.

Quadro 4.4 – Perceção sobre o impacto do SNC na qualidade das DF

Itens	1		2		3		4		5		Média	Moda	Desvio Padrão
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%			
O SNC tem um impacto, na qualidade das DF			2	3,9%	21	41,2%	24	47,1%	4	7,8%	3,59	4	,698

Com base nos resultados obtidos e conforme apresentado no quadro 4.4, valida-se parcialmente a hipótese testada “**H3 – As DF elaboradas em SNC produzem informação mais relevante e com qualidade para a tomada de decisão**”, constatando-se que mais de 96% dos inquiridos considera que o SNC tem um impacto positivo na qualidade das DF.

No que concerne à última questão fechada do questionário, que procurava aferir qual a percepção dos inquiridos acerca do impacto do SNC na melhoria da utilidade da informação económico-financeira no contexto da tomada de decisão, obteve-se os seguintes resultados:

Quadro 4.5 – Impacto do SNC na melhoria da utilidade da informação económico-financeira no contexto da tomada de decisão

Itens	1		2		3		4		5		Média	Moda	Desvio Padrão
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%			
No contexto da tomada de decisão, em que medida o SNC melhora a utilidade da informação económico-financeira			3	5,9%	16	31,4%	30	58,8%	2	3,9%	3,61	4	,666

No quadro acima apresentado, cuja resposta é medida na escala 1 = Nada e 5= Muito, verifica-se mais uma vez que os inquiridos responderam maioritariamente o valor 4 (58,8%), ou seja, a maioria considera que o SNC melhora bastante a utilidade da informação económico-financeira no contexto da tomada de decisão. Assim, valida-se a hipótese testada “**H6 - O SNC permite uma maior utilidade da informação económico-financeira no contexto da tomada de decisão**”, constando-se que mais de 94% dos inquiridos considera que o SNC melhora a utilidade da informação económico-financeira.

Em resumo, podemos constatar pelos quadros 4.1 a 4.5 que os inquiridos consideram, na sua maioria, que o SNC veio trazer benefícios ao processo contabilístico, melhorando este, bem como introduzindo alterações que produzem efeitos positivos na qualidade das DF e na relevância das mesmas na tomada de decisão económico-financeira.

Na última pergunta do questionário, de resposta aberta, solicitava-se ao inquirido que apresentasse um ponto forte e um ponto fraco do SNC. Apresenta-se de seguida o quadro resumo das respetivas respostas:

Quadro 4.6 – Pontos fortes e pontos fracos do SNC de acordo com os inquiridos

Um ponto forte	Um ponto fraco
Baseado e mais de acordo com as normas internacionais. Qualidade geral das normas. Melhor comparabilidade internacional. Demonstrações financeiras comparáveis a nível nacional e internacional. Harmonização. Organização contabilística. Globalização. Internacionalização. NCRF. Adaptado à realidade económica mundial. (21 respostas)	Ser baseado mais em princípios que em regras. Diverge ligeiramente das normas internacionais, introduzindo um novo conjunto de normas distinto do existente sem relevância para essa diferença o que aumenta a complexidade do enquadramento contabilístico nacional sem necessidade. Adaptação de normas nacionais...deveriam ter adotado as NIC ou IFRS. Atualização tardia no acompanhamento das normas do IASB. (5 respostas)
Apresentação mais simples. Melhoria na apresentação e divulgação das contas da empresa, mais virado para os utentes. Melhoria dos conceitos e melhor descrição da forma de aplicação. Imagem mais real e verdadeira da situação da empresa. (10 respostas)	Subjetividade na mensuração. Por vezes pode ser demasiado simplista. Depende da postura ética dos intervenientes. Permite mais opções de contabilização. Permite mais contabilidade criativa. Menor transparência. Maior possibilidade de juízos de valor. Possibilita maior diversidade de opiniões sobre a forma de contabilizar. (16 respostas)
Qualidade das DF. Facilidade de leitura para os utilizadores. (3 respostas)	Estrutura da D.R. Agregação do balanço. Balanço muito reduzido. (5 respostas)
Melhor e maior exigência de divulgação. (5 respostas)	Divulgações obrigatórias demasiado extensas considerando as necessidades de informação de algumas PME. Demasiada exigência/complexidade na divulgação de informação (Anexo). (4 respostas)
Mensuração ao Justo Valor. Permitir informação mais perto do valor das entidades. (6 respostas)	Aplicação, determinação e utilização do justo valor. (8 respostas)
Exige mais conhecimento dos TOC. Obrigou a fazer formação em contabilidade. Obriga a notar. (3 respostas)	Carece de adaptação pelos profissionais da contabilidade. (1 resposta)
Simplificação. A norma PE. (2 respostas)	A sub-divisão em norma PE e micro é desnecessária. (1 resposta)
Não tem nenhuma relevante. (1 resposta)	Sem comentários. Áreas pouco esclarecidas. Nada a referir (3 respostas)
	Complexidade de algumas normas. Demasiado extenso e por vezes complexo para determinada dimensão das empresas. Excesso de alterações às normas. Em certos pontos ou empresas, grande dificuldade de implementação, em alguns casos devido a ainda ser muito recente e não haver informação disponível. Prazo na transição. (8 respostas)

Analisando as respostas obtidas, constata-se que a par da referência à atualização do normativo, a possibilidade de comparabilidade da informação é apontada diversas vezes como um ponto forte do SNC. Outros pontos fortes que são mais amplamente registados são a divulgação (ou maior exigência desta) e o justo valor. No que se refere a pontos fracos, são mencionados por diversas vezes a demasiada exigência de divulgação, ou ainda a maior possibilidade de juízos de valor ou de opções de contabilização, ou ainda a complexidade de algumas normas para o tecido empresarial português.

4.5. Análise bivariada de dados

Por forma a provar as Hipóteses de Investigação ainda não testadas (Hipóteses 7 a 11), efetuaram-se os testes referidos anteriormente no ponto 4.3, e obtiveram-se os resultados que a seguir se passam a descrever e a analisar.

Tendo como base de partida a perceção dos inquiridos sobre a alteração de normativo, procedeu-se à análise da independência entre as respostas dos inquiridos e a relação existente entre algumas variáveis, que poderiam influenciar as conclusões, como o género, a atividade profissional ou outra.

Assim e por forma analisar a hipótese estatística “**H01 - Existe associação entre o grau de formação do inquirido e o grau de concordância relativamente às diferenças entre POC e SNC**”, constituiu-se as seguintes hipótese nula e alternativa:

H0: Não existe associação entre o grau de formação do inquirido e o grau de concordância relativamente às diferenças entre POC e SNC

H1: Existe associação entre o grau de formação do inquirido e o grau de concordância relativamente às diferenças entre POC e SNC

E procedeu-se à análise da independência entre as suas variáveis, conforme quadro seguinte:

Quadro 4.7 – Independência entre o grau de formação dos inquiridos e a concordância relativamente às diferenças entre POC e SNC

Q.10 - Em comparação com o POC, considera que o SNC (1 = concordo totalmente e 5 = Discordo Totalmente)		Pearson Chi-Square		
		Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Q10_1	Era há muito necessário devido à desatualização do POC	7,669	8	0,466
Q10_2	Está mais adequado às necessidades atuais dos utentes (utilizadores)	3,947	8	0,862
Q10_3	Melhora a comparabilidade entre as empresas nacionais e internacionais	3,11	6	0,795
Q10_4	Exige divulgações que tornam mais compreensível a informação económico-financeira	9,027	8	0,34
Q10_5	Permite DF com uma apresentação mais clara	15,553	8	0,049
Q10_6	Produz DF que apresentam uma imagem mais verdadeira e apropriada da situação económico-financeira das entidades	5,914	8	0,657
Q10_7	A utilização (em geral) do justo valor traz maior utilidade às DF	16,521	8	0,035
Q10_8	A norma da agricultura permite informação sectorial mais adequada	18,514	6	0,005
Q10_9	O reconhecimento de imparidades dos ativos (em geral) produz informação útil	8,968	6	0,175
Q10_10	A informação extraída das DF é mais relevante para a tomada de decisão	7,383	6	0,287
Q10_11	Produz DF que apresentam a informação económico-financeira de forma mais legível	8,824	6	0,184

O quadro 4.7 foi elaborado tendo por base as questões 3 e 10 do questionário, sendo a primeira relativa às habilitações dos inquiridos e a segunda constituída por uma série de afirmações em que era solicitado aos inquiridos que referissem qual o grau de concordância sobre as mesmas. Com base na análise do quadro 4.7 podemos constatar que o teste do Qui-quadrado apresenta níveis de significância (*Asymp. Sig*) maioritariamente superiores a 0,05, o que nos leva a não rejeitar a hipótese nula, logo, não podemos afirmar a existência de relação entre as habilitações dos inquiridos e as respostas às questões. Apenas para as questões Q10_5 (DF mais claras), Q10_7 (justo valor mais útil) e Q10_8 (norma agricultura) foram observados níveis de significância inferiores a 0,05, pelo que apenas para estas questões poderemos rejeitar a hipótese nula, ou seja, pode-se assumir que existe alguma relação entre as respostas a estas questões e o grau de habilitação dos inquiridos.

Por forma a medir a intensidade da relação entre as variáveis atrás referidas, efetuou-se o cálculo do coeficiente à medida de associação *V de Cramer*, tendo-se obtido os seguintes resultados:

		Q10_5		Q10_7		Q10_8	
		Value	Approx. Sig.	Value	Approx. Sig.	Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Cramer's V	,390	,049	,402	,035	,426	,005
N of Valid Cases		51		51		51	

Sendo o resultado do coeficiente *V de Cramer* diferente de zero, conclui-se pela existência de relação entre as variáveis, embora essa associação não seja muito elevada, uma vez que os valores obtidos para o teste são inferiores a 0,5 (valor =0 indica a ausência de relação e valor =1 indica a existência de relação perfeita).

Assim, e com base no resultado dos testes, não se valida a hipótese de investigação **“H7 – Quem tem maior formação académica concorda que o SNC traz melhorias relativamente ao POC”**, apenas se validando que existe alguma associação entre o grau académico dos inquiridos e as respostas destes a algumas das questões.

Paralelamente, procurou-se analisar se a idade dos inquiridos teria influência nas mesmas respostas. Para tal, foram criadas classes de idades, por forma a se poder efetuar o teste Qui-quadrado, tendo-se obtido as seguintes classes:

Resumo das idades por classes					
		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	até 40 anos	27	52,9	52,9	52,9
	de 41 a 50 anos	16	31,4	31,4	84,3
	mais de 51 anos	8	15,7	15,7	100,0
	Total	51	100,0	100,0	

Passando-se de seguida a analisar a associação entre as classes de idades e as respostas à questão 10, conforme quadro seguinte:

Quadro 4.8 – Independência entre a idade dos inquiridos e a concordância relativamente às diferenças entre POC e SNC

Q.10 - Em comparação com o POC, considera que o SNC (1 = concordo totalmente e 5 = Discordo Totalmente)		Pearson Chi-Square		
		Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Q10_1	Era há muito necessário devido à desatualização do POC	13,215	8	0,104
Q10_2	Está mais adequado às necessidades atuais dos utentes (utilizadores)	9,94	8	0,269
Q10_3	Melhora a comparabilidade entre as empresas nacionais e internacionais	5,575	6	0,472
Q10_4	Exige divulgações que tornam mais compreensível a informação económico-financeira	6,252	8	0,619
Q10_5	Permite DF com uma apresentação mais clara	5,094	8	0,747
Q10_6	Produz DF que apresentam uma imagem mais verdadeira e apropriada da situação económico-financeira das entidades	6,29	8	0,614
Q10_7	A utilização (em geral) do justo valor traz maior utilidade às DF	9,931	8	0,269
Q10_8	A norma da agricultura permite informação sectorial mais adequada	3,094	6	0,796
Q10_9	O reconhecimento de imparidades dos ativos (em geral) produz informação útil	8,221	6	0,222
Q10_10	A informação extraída das DF é mais relevante para a tomada de decisão	3,772	6	0,707
Q10_11	Produz DF que apresentam a informação económico-financeira de forma mais legível	13,215	8	0,104

Pela análise dos resultados obtidos, espelhados no quadro 4.8, não podemos rejeitar a hipótese nula:

H0: Não existe associação entre a idade do inquirido e a perceção do nível das diferenças entre POC e SNC

Pelo facto do resultado do nível de significância do teste ter sido superior a 0,05 e como tal, não existe evidência de relação entre as variáveis analisadas. Assim, constatamos que a Hipótese de Investigação “**H8 – Os indivíduos com maior idade consideram que não existem diferenças significativas entre POC e SNC**” também não ficou provada.

Seguidamente procurou-se testar a hipótese estatística “**H03 – Existe associação entre o género do inquirido e a perceção sobre o impacto do SNC no processo contabilístico, qualidade e relevância da informação prestada nas DF**”, tendo-se para tal, efetuado uma análise da tabela de contingência entre a variável género e as

perguntas 11, 12 e 13 do questionário, relacionadas com a perceção do impacto das NCRF nas fases do processo contabilístico, comparativamente com o POC, com a qualidade das DF e com a importância da informação prestada pelas DF.

Assim, e por forma a testar as hipóteses:

H0: Não existe associação entre o género do inquirido e a perceção sobre o impacto do SNC no processo contabilístico, qualidade e relevância da informação prestada nas DF

H1: Existe associação entre o género do inquirido e a perceção sobre o impacto do SNC no processo contabilístico, qualidade e relevância da informação prestada nas DF

Obteve-se os quadros abaixo:

Quadro 4.9 – Associação entre o género do inquirido e a perceção do impacto das NCRF no processo contabilístico

Q11 – Considera que a aplicação das NCRF, nas seguintes fases do processo contabilístico, comparativamente com o POC têm impacto (1 = Reduzido e 5 = Elevado)									
	Q11_1 – Reconhecimento			Q11_2 – Mensuração			Q11_3 – Divulgação		
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	1,175	3	,759	,066	3	,996	2,622	3	,454
N of Valid Cases	51			51			51		

Quadro 4.10 – Associação entre o género do inquirido e a perceção do impacto na qualidade das DF

Q12 – Considera que o SNC tem, na qualidade das DF, um impacto (1 = Muito negativo e 5 = Muito positivo)			
	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	5,136	3	,162
N of Valid Cases	51		

Quadro 4.11 – Associação entre o género do inquirido e percepção da relevância da informação prestada pelas DF

Q13 - Qual a importância que atribui à relevância da informação prestada pelas seguintes DF (1= Reduzida e 5= Elevada)															
	Q13_1 – Balanço			Q13_2 – Demonstração dos Resultados			Q13_3 – Demonstração das Alterações no Capital Próprio			Q13_4 – Demonstração de Fluxos de Caixa			Q13_5 – Anexo		
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	2,010	3	,570	4,551	3	,208	4,984	4	,289	1,592	4	,810	,089	2	,956
N of Valid Cases	51			51			51			51			51		

Pela análise dos quadros 4.9 a 4.11, verifica-se que o nível de significância é sempre superior ao valor de referência (0,05), pelo que não se pode rejeitar a hipótese nula em apreço, concluindo-se que a hipótese de investigação testada “**H9 – As mulheres consideram que o SNC tem um impacto mais positivo e elevado no processo contabilístico, qualidade e relevância da informação prestada pelas DF**”, não foi validada pelos resultados apurados.

Para testar a hipótese estatística “**H04 – Existe associação entre a atividade profissional e a percepção do grau de impacto provocado pela entrada em vigor do SNC**”, traduzida nas seguintes hipóteses nula e alternativa:

H0: Não existe associação entre a atividade profissional e a percepção do grau de impacto pela entrada em vigor do SNC

H1: Existe associação entre a atividade profissional e a percepção do grau de impacto pela entrada em vigor do SNC

Procurou-se averiguar a associação entre a variável atividade profissional e as questões 12 e 13 do questionário, obtendo-se os seguintes resultados:

Quadro 4.12 – Independência entre a variável atividade profissional e a percepção do impacto do SNC na qualidade das DF

	Q12 – Considera que o SNC tem, na qualidade das DF, um impacto (1= Muito negativo e 5= Muito positivo)		
	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	6,462	6	,373
N ofValid Cases	51		

Quadro 4.13 – Independência entre a variável atividade profissional e a percepção da relevância da informação prestada pelas DF

	Q13 – Qual a importância que atribui à relevância da informação prestada pelas seguintes DF (1= Reduzida e 5= Elevada)														
	Q13_1 - Balanço			Q13_2 – Demonstração dos Resultados			Q13_3 – Demonstração das Alterações no Capital Próprio			Q13_4 – Demonstração de Fluxos de Caixa			Q13_5 – Anexo		
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	6,287	6	,392	13,545	6	,035	15,974	8	,043	7,478	8	,486	2,681	4	,613
N ofValid Cases	51			51			51			51			51		

Pela análise do quadro 4.12 referente à questão acerca da percepção sobre a qualidade das DF, não se rejeita a hipótese nula em análise uma vez que o nível de significância do teste do Qui-quadrado é mais uma vez superior a 0,05. Já no que se refere aos resultados obtidos para a questão relativa à relevância da informação prestada pelas DF e apresentados no quadro 4.13, verifica-se que se rejeita a hipótese nula quando os resultados se referem à questão 13_2 (DR) e 13_3 (DACP), verificando-se que existe alguma associação entre a atividade profissional dos inquiridos e a resposta a estas questões.

Por forma a verificar qual o grau de associação, efetuou-se o cálculo do coeficiente de associação *V de Cramer*, obtendo-se o seguinte resultado:

		Q13_2 (DR)		Q13_3 (DACP)	
		Value	Approx. Sig.	Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Cramer's V	,364	,035	,396	,043
N of Valid Cases		51		51	

Também neste caso, os resultados confirmam a existência de relação entre as variáveis, sendo a mesma pouco elevada, com valores obtidos na ordem dos 0,4.

Assim e com base nos testes efetuados, não se pode concluir pela validade da hipótese de investigação “**H10 – As diferentes atividades profissionais concordam com o nível de impacto provocado pelo SNC na qualidade e informação prestada pelas DF**”, uma vez que apenas ficou provada a existência de alguma relação entre algumas variáveis.

Por último procurou-se testar a hipótese estatística “**H05 – Existe associação entre o tempo de exercício da atividade profissional e a perceção do grau de preparação da gerência/administração e dos TOC para aplicação do SNC**”. Para testar esta hipótese, procurou-se averiguar se existe associação entre a variável N.º de anos a exercer a atividade e as questões 6 e 7, relativas à perceção acerca do grau de preparação da gerência/administração no momento da transição para SNC e no momento atual, e as questões 8 e 9, relativas à perceção acerca do grau de preparação dos TOC no momento da transição para SNC e no momento atual. Para tal, foram definidas as seguintes hipóteses nula e alternativa:

H0: Não existe associação entre o tempo de exercício da atividade profissional e a perceção do grau de preparação da gerência/administração e dos TOC para aplicação do SNC

H1: Existe associação entre o tempo de exercício da atividade profissional e a perceção do grau de preparação da gerência/administração e dos TOC para aplicação do SNC

De seguida, elaborou-se uma tabela de contingência para analisar se existe relação entre a variável N.º de anos a exercer a atividade e as perguntas 6 a 9 do questionário, abaixo representada:

Quadro 4.14 – Associação entre o n.º de anos a exercer a atividade e a perceção acerca do grau de preparação da gerência/administração e TOC no momento de transição para SNC e no momento atual

		Pearson Chi-Square			N of Valid Cases
		Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	
Em termos de preparação para a aplicação do SNC, considera que a gerência/administração das empresas se consideravam preparadas (1= Pouco e 5= Muito)	Q6 - No momento da transição	9,424	9	,399	51
	Q7 - Presentemente	12,427	12	,412	51
Em termos de preparação para a aplicação do SNC, considera que os TOC se consideravam preparados (1= Pouco e 5= Muito)	Q8 - No momento da transição	4,585	12	,970	51
	Q9 - Presentemente	5,739	6	,453	51

De acordo com os dados apresentados no quadro 4.14 acima, e pela análise do teste do Qui-quadrado, verificamos que o nível de significância é superior a 0,05, logo não podemos rejeitar a hipótese de que não existe relação entre as variáveis em estudo, assim, a hipótese estatística em análise “**H05 – Existe associação entre o tempo de exercício da atividade profissional e a perceção do grau de preparação da gerência /administração e TOC para aplicação do SNC**” é rejeitada, uma vez que não foi possível provar a existência de relação. Como tal, a hipótese de investigação “**H11 – Quem exerce atividade profissional há menos tempo considera que a gerência/administração e os TOC se encontram melhor preparados para a aplicação do SNC**” não fica assim provada.

5. CONCLUSÕES

A globalização e internacionalização das economias veio difundir na comunidade internacional a necessidade de se desenvolver um normativo contabilístico internacional que traga uma maior comparabilidade, relevância, fiabilidade e compreensibilidade à informação económica e financeira dos diferentes países.

Portugal, seguindo a tendência de harmonização a nível internacional e de acordo com as indicações da União Europeia para o processo de normalização contabilística no seu seio, procedeu à conceção de um novo sistema contabilístico, denominado SNC e assente em NCRF, que veio substituir a anterior lei em vigor, que se mostrava desatualizada face às realidades nacionais e internacionais.

Neste contexto, o objetivo principal deste estudo é analisar se as atuais DF permitem, face ao POC, obter informação mais relevante para a tomada de decisão, procurando para tal, aferir qual a perceção dos ROC, AF e TOC acerca das novas DF comparativamente com as DF no âmbito do POC; e ainda averiguando se a adoção do SNC contribui para uma maior relevância da informação contabilística nas tomadas de decisão, confrontando se as DF em SNC são mais esclarecedoras do ponto de vista dos intervenientes do que as anteriormente produzidas em POC.

Da análise efetuada retira-se que os inquiridos consideram que a gerência/administração das empresas não se encontrava muito preparada no momento de transição POC/SNC, mas que esse grau de preparação tem vindo a crescer. Já relativamente aos TOC e muito embora os inquiridos considerem que no momento de transição estes se encontravam medianamente preparados, é notória a perceção de que o nível de preparação tem vindo a aumentar e que presentemente já se encontram largamente preparados para a aplicação do SNC.

Observa-se também que os inquiridos consideram que o SNC se encontra mais adequado às necessidades atuais dos utilizadores do que o anterior normativo, melhorando assim a comparabilidade entre empresas nacionais e internacionais, sendo que com o SNC as DF apresentam de forma mais clara e com imagem mais verdadeira, apropriada e compreensível a posição económico-financeira das empresas.

Ainda com base nos resultados obtidos, conclui-se que a percepção dos inquiridos é de que as DF laboradas em SNC produzem informação mais relevante e com qualidade para a tomada de decisão, permitindo uma maior utilidade da informação económico-financeira. E ainda que o SNC tem um impacto mais elevado nos processos de reconhecimento, mensuração e divulgação que o POC e um impacto bastante positivo na qualidade das DF.

Regista-se ainda que os inquiridos consideram como principais pontos fortes do SNC a atualização do normativo, a possibilidade de comparabilidade da informação, a divulgação (ou maior exigência desta) e o justo valor. Já como pontos fracos é considerada a demasiada exigência de divulgação, ou a maior possibilidade de juízos de valor ou de opções de contabilização, ou ainda a complexidade de algumas normas para o tecido empresarial português.

Da análise efetuada, e em resumo, conclui-se que os inquiridos consideram, na sua maioria, que o SNC veio trazer benefícios ao processo contabilístico, melhorando este, bem como introduzindo alterações que produzem efeitos positivos na qualidade das DF e na relevância das mesmas na tomada de decisão económico-financeira.

Os resultados das análises complementares efetuadas, sobre a influência do género, idade, habilitações, atividade profissional ou anos de atividade revelam que as conclusões não são afetadas, uma vez que, exceto em reduzidas situações, não se provou a existência de relacionamento entre estas e as respostas dadas às questões colocadas.

Pelo atrás exposto, consideram-se cumpridos os objetivos do estudo, na medida em que foi possível ter uma percepção sobre a opinião destes profissionais acerca do SNC por comparação com o POC. Mais se regista que, na sua maioria, as opiniões se mostraram positivas relativamente a esta alteração de normativo, o que, a generalizar-se, será uma mais-valia no avanço do processo contabilístico nacional.

Espera-se que este estudo contribua para uma maior compreensão no processo de análise das implicações decorrentes da adoção do novo normativo, nomeadamente quanto à forma como estão a ser percebidas pelos intervenientes.

No que se refere a limitações do estudo, revela-se alguns constrangimentos decorrentes do seu desenvolvimento, nomeadamente no que se refere à utilização do questionário como forma de investigação, um método que se revela muitas vezes lento e difícil devido à indisponibilidade do público-alvo em responder e à tardia resposta ao mesmo, o que no estudo em apreço conduziu à reduzida dimensão da amostra. Por outro lado, salienta-se ainda o facto de a análise estar a ser efetuada numa fase inicial da implementação do SNC o que poderá ter influência na escolha de algumas respostas às questões colocadas.

Para investigação futura, sugere-se uma análise mais detalhada à perceção dos inquiridos acerca das NCRF e à forma como as mesmas estão a ser aplicadas na prática ou ainda um estudo semelhante ao aqui apresentado, mas direccionado às gerências / administrações das empresas, por forma a averiguar qual a perceção destas sobre o SNC e a forma como o mesmo está a ser aceite / assumido por estes interessados no processo.

ANEXOS

Anexo 1 – Correspondência entre as NCRF e as IAS / IFRS

	NCRF	Normas IASB
1	Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras	IAS 1
2	Demonstração de fluxos de caixa	IAS 7
3	Adoção pela primeira vez das NCRF	IFRS 1
4	Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros	IAS 8
5	Divulgação de partes relacionadas	IAS 24
6	Ativos intangíveis	IAS 38
7	Ativos fixos tangíveis	IAS 16
8	Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas	IFRS 5
9	Locações	IAS 17
10	Custos de empréstimos obtidos	IAS 23
11	Propriedades de investimento	IAS 40
12	Imparidade de ativos	IAS 36
13	Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas	IAS 28 e 31
14	Concentrações de atividades empresariais	IFRS 3
15	Investimentos em subsidiárias e consolidação	IAS 27
16	Exploração e avaliação de recursos minerais	IFRS 6
17	Agricultura	IAS 41
18	Inventários	IAS 2
19	Contratos de construção	IAS 11
20	Rédito	IAS 18
21	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes	IAS 37
22	Contabilização dos subsídios do governo e divulgação de apoios do governo	IAS 20
23	Os efeitos de alterações em taxas de câmbio	IAS 21
24	Acontecimentos após a data do balanço	IAS 10
25	Impostos sobre o rendimento	IAS 12
26	Matérias ambientais	---
27	Instrumentos financeiros	IAS 32, IAS 39 E IFRS 7
28	Benefícios dos empregados	IAS 19

Fonte: Gomes e Pires, 2010: 28

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abreu, R., F. Magro e F. David (2009) Sistema de Normalização Contabilística: Justo valor *versus* credibilidade contabilística, *Revista TOC n.º 111*, 33-39.
- Almeida, E.M. (2010) *Regulamento 1606/2002/CE: Impacto no Processo Normativo do IASB*. Tese de Mestrado não publicada. Universidade de Aveiro – Instituto Superior de Contabilidade e Administração.
- Alves, M. C. G. e Ussman, A. M. (2006) O valor da informação contabilística na óptica do produtor e do utilizador – estudo empírico, *Revista Contabilidade e Gestão*, 123-142.
- Amaral, C. X. (2001) Processo de Harmonização Contabilística Internacional: Tendências Actuais, *Gestão e Desenvolvimento*, 33-58.
- Araújo, S. M. A (2010) *Impacto da aplicação das normas internacionais de contabilidade nas empresas do PSI20*. Tese de mestrado não publicada. ISEG Universidade Técnica de Lisboa.
- Armstrong, C. S, M. E. Barth e E. J. Riedl (2010) Market reaction to the adoption of IFRS in Europe, *The accounting Review* 85 (1), 31-61.
- Assembleia da República (2010) Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro, *Diário da República 1.ª Série n.º 171*, 3857.
- Ball, Ray (2006) International financial reporting standards (IFRS): pros and cons for investors, *Accounting and business research, international accounting policy forum*, 5-27.
- Barth, M. E., W. R. Landsman e M. H. Lang (2005) International accounting standards and accounting quality, *Journal of accounting research* 46 (3), 467-498.
- Brás, F.N. (2010) O impacto do SNC na análise financeira, *Contabilidade & Empresas n.º 2, 2ª série*, 10-16.
- Bryman, A. e D. Cramer (1990) *Quantitative data analysis for social scientists*, Inglaterra, Routledge (Edição portuguesa: *Análise de dados em ciências sociais. Introdução às técnicas utilizando o SPSS (1992)*, Oeiras, Celta editora).
- Borges, A., J. A. Rodrigues, J. M. Rodrigues e R. Rodrigues (2007) *As novas demonstrações financeiras de acordo com as normas internacionais de contabilidade*, 2ª edição, Lisboa-Portugal, Áreas Editora.
- Byard, D., Y. Li e Y. Yu (2009) The Effect of Mandatory IFRS Adoption on Financial Analysts' Information Environment, *Journal of accounting research* 49 (1), 69-96.

- Cabrita, P. M. A (2008) *A relevância da informação financeira antes e após a adopção das IAS/IFRS*. Tese de mestrado não publicada. ISCTE Instituto Universitário de Lisboa.
- Callao, S., J. I. Jarne e J. A. Laínez (2007) Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 16, 148-178.
- Cairns, D., B. Creighton e A. Daniels (2002) *Applying international accounting standards*, 3rd edition, Melbourne-Austrália, Tolley Lexis Nexis.
- Canibano, L. e A. Mora (2000) Evaluating the statistical significance of the facto accounting harmonization: a study of European global players, *European Accounting Review*, volume 9(3), 349-369.
- Carqueja, H. O. Teoria da Contabilidade – Uma interpretação, *Revista de estudos politécnicos*, Vol. IV, 007-040.
- Choi, F. D. S. (1991) *Handbook of international accounting*, United States e Canada, John Wiley & Sons.
- Coleman, R. (1984) *The aims of EEC company law harmonization: corporate accounting and disclosure issues*, in The Library of international accounting 4 – International harmonization of accounting, Reino Unido e Estados Unidos, Edward Elgar Publishing.
- Cohen, L., L. Maniou e K. Morrison (2007) *Research Methods in Education*, Sixth Edition, Estados Unidos e Canadá, Routledge.
- Comissão de Normalização Contabilística. Breve Resenha Histórica da CNC. Disponível em URL: <www.cnc.min-financas.pt>. Acedido em 23 de janeiro de 2012
- CNC. Directriz Contabilística n.º 18 – Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites. Dezembro de 1996. Disponível em www.cnc.min-financas.pt/Directrizes/Dir18_pc_pcg%20aceites.pdf. Acedido em 12 de junho de 2012.
- CNC. Projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística. Janeiro de 2003. Disponível em [URL://www.cnc.min-financas.pt/documentos/NCL-LO-CE_AprovadoCG.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/documentos/NCL-LO-CE_AprovadoCG.pdf). Acedido em 23 de janeiro de 2012.
- CNC. Projecto de novo modelo contabilístico. Julho de 2007. Disponível em URL: http://cnc.min.financas.pt/sitecnc_divulg_SNC.html. Acedido em 12 de junho de 2012.
- CNC. Directriz Contabilística n.º 18 (revista em 2005) – Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites. Junho de 2005.

Disponível em URL://www.cnc.min-financas.pt/Directrizes/Dir18_pc_pcg_aceites_revista_2005.pdf . Acedido em 12 de junho de 2012.

- Correia, A. (2009) SNC vs POC – uma primeira abordagem, *Revista Revisores e Auditores*, n.º 46, 28-42.
- Costa, J. I. P (2008) *O impacto da adopção das IAS/IFRS nas demonstrações financeiras das empresas cotadas na euronext Lisboa*. Tese de mestrado não publicada. Faculdade de Economia – Universidade do Porto.
- Cravo, D. (2007) Painel 2 “Impacto fiscal das normas IAS/IFRS – especial ênfase no sector não financeiro e não segurador”, II Conferência Internacional “Novas tendências de tributação das sociedades”. Lisboa. Outubro.
- Cravo, D., C. Grenha, L.Baptista, e S. Pontes (2009) *SNC Comentado*, 2ª edição, Portugal, Texto Editores.
- Cunha, C. A. S (2006) Organismos Normalizadores da Contabilidade, *Revista TOC* 74, 36-44.
- Duque, J. (2008) Em defesa do justo valor, *Revista TOC n.º 105*, 34-35.
- Encarnação, C. F. G. (2009) *Indicadores económico-financeiros: os impactos da alteração normativa em Portugal*, Tese de Mestrado não publicada, Instituto Universitário de Lisboa, ISCTE Business School.
- FASB (2005) Proposed Statement of Financial Accounting Standards: The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles, *Financial Accounting Series. No. 1300-001*
- FASB. *The Norwalk agreement*. Financial accounting standards board. 29 de outubro de 2002. Disponível em URL: <http://www.fasb.org/news/nr102902.shtml>. Acedido em 25 de julho de 2012.
- FASB (2006) PRELIMINARY VIEWS Conceptual Framework for Financial Reporting: Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information, *Financial Accounting Series No. 1260-001*
- FASB (2010) Proposed Statement of Financial Accounting Concepts, *File Reference No. 1770-100*
- Ferreira, R. (1984) *Normalização contabilística*, Coimbra-Portugal, Livraria Amado.
- Ferreira, R. (2009) Comentários às NIC, *SNC – Revista Especial*, 53-58.
- Ferreira, R. (2010) Entrevista a Rogério Fernandes Ferreira, *Contabilidade & Empresas n.º 2, 2ª série*, 6-9.

- Fontes, A., L. L. Rodrigues e R. Craig (2005) Measuring convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards, *Accounting forum* 29, 415-436.
- Gamelas, E. (2009) O SNC é um “comboio” em andamento, *Revista TOC n.º 118*, 6-11.
- Gaston, S. C., C. F. Garcia, J. I. Jarne e J. A. L. Gadea (2010) IFRS adoption in Spain and the United Kingdom: Effects on accounting numbers and relevance, *Advances in accounting incorporating advances in international accounting* 26, 304-303.
- Ghiglione, R. e B. Matalon (1978) Les enquetes sociologiques: theories et pratique, França, Armand Colin. (Edição portuguesa: O inquérito: teoria e prática (1992), Oeiras – Portugal, Celta editora).
- Gomes, J e J. Pires (2010) *Sistema de normalização contabilística. Teoria e prática*, 3ª edição, Porto-Portugal, Vida Económica - Editorial.
- Gonçalves, A. (2009) O Sistema de Normalização Contabilística, *Revista Revisores e Auditores*, 32-44.
- Governo de Portugal (2005) Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro, *Diário da República I Série-A n.º 34*, 1186-1200.
- Governo de Portugal (2009) Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de julho, *Diário da República I.ª Série n.º 133*, 4449-4453.
- Grenha, C., D. Cravo, L. Baptista e S. Pontes (2009) *Anotações ao sistema de normalização contabilística*, Lisboa – Portugal, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Guerreiro, M. S., L. M. Rodrigues e R. Craig (2008) The preparedness of companies to adopt International Financial Reporting Standards: Portuguese evidence, *Accounting forum* 32, 75-88.
- Guerreiro, M. S., L. M. Rodrigues e R. Craig (2012) Factors influencing the preparedness of large unlisted companies to implement adapted International Financial Reporting Standards in Portugal, *Journal of international accounting, auditing and taxation* 21, 169-184.
- Guimarães, J. C. (2005) O Decreto-Lei 35/2005 – análise de alguns aspectos contabilísticos e fiscais, *Jornal da contabilidade n.º 339*, 222-226.
- Guimarães, J. C. (2007) A estrutura conceptual da Contabilidade – do POC ao SNC, *Revista TOC n.º 91*, 42-56
- Guimarães, J. C. (2008) As demonstrações financeiras – do POC ao SNC, *Revista TOC n.º 95*, 29-38

- Guimarães, J. C. (2010a) Reflexões sobre o SNC III- História da Normalização Contabilística em Portugal (do POC ao SNC), *Contabilidade & Empresas n.º 2, 2ª série*, 22-26
- Guimarães, J. C. (2010b) A normalização contabilística em Portugal, *Revista Electrónica INFOCONTAB N.º59*.
- Guimarães, J. C. (2010c) Os utentes das Demonstrações Financeiras – do POC ao SNC, *Revista Electrónica INFOCONTAB n.º 54*
- Guimarães, J. C. (2011) O Anexo no SNC - Um bom (mau) TOC vê-se por um bom (mau) Anexo, *Revista TOC n.º 130*, 26-31.
- Guimarães, J. F. C (2011) *Os mestres/professores de contabilidade em Portugal. Reconhecimento do mérito – Homenagens*, Vida Económica, Porto-Portugal, Vida Económica - Editorial
- Haskins, M. E., R. Ferris e T. I. Selling (1996) *International financial reporting analysis. A contextual emphasis*, Estados Unidos, Irwin Book Team.
- Hill, M. M. e A. Hill (2005) *Investigação por questionário*, 2ª edição, Lisboa – Portugal, Edições Sílabo.
- IFRS. About the IFRS Foundation and the IASB. Disponível em www.ifrs.org/The-organisation/Pages/IFRS-Foudation-and-the-IASB.aspx. Acedido em 25 de julho de 2012.
- Jesus, J.R. (2009) Sistema de Normalização Contabilística – Perspectiva dos Revisores: Principais Reflexos nas Auditorias, *Revista Revisores e Auditores*, 5-7
- Jesus, J.R. (2009) Tema 4 “O SNC na perspectiva dos utilizadores”, Conferência “O Sistema de Normalização Contabilística na óptica da Comissão de Normalização Contabilística”. Lisboa. Dezembro
- Jiao, T., M. Koning, G. Mertens e P. Roosenboom (2012) Mandatory IFRS adoption and impact on analyst’s forecast, *International review of financial analysis* 21, 56-63.
- Jones, S. e A. Finley (2011) Have IFRS made a difference to intra-country financial reporting diversity?, *The British accounting review* 43, 22-38
- Kim, J. e H. Shi (2012) IFRS reporting, firm-specific information flows, and institutional environments: international evidence, *Account stud* 17, 474-517
- Landsman, W. R., E. L. Maydew e J. R. Thornock (2012) The information content of annual earnings announcements and mandatory adoption of IFRS, *Journal of accounting and economics* 53, 34-54.

- Latridis, G (2012) Hedging and earnings management in the light of IFRS implementation: Evidence from the UK stock market, *The British accounting review* 44, 21-35.
- Laureano, R.M.S (2011) *Testes de hipóteses com o SPSS. O meu manual de consulta rápida*, Lisboa – Portugal, Edições Sílabo.
- Macías, M e F. Muiño (2011) Examining dual accounting systems in Europe, *The International Journal of Accounting* 46, 51-78.
- Maroco, J. e T. Garcia-Marques (2006) *Qual a fiabilidade do Alpha de Cronbach? Questões antigas e soluções modernas?*, Artigo não publicado, Instituto Superior de Psicologia Aplicada.
- Marra, A., P. Mazzola e A. Prencipe (2011) Board monitoring and earnings management pre- and post- IFRS, *The International Journal of Accounting* 46, 205-230.
- Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças (1977) Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro, *Diário da República I Série n.º 31*, 200-(6)-200-(53).
- Ministério das Finanças (1989) Decreto-Lei n. 410/89, de 21 de novembro, *Diário da República I Série n.º 268*, 5112-(2)-5112-(32).
- Ministério das Finanças e da Justiça (1991) Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de julho, *Diário da República I Série n.º 149*, 3364-3389.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (2009) Aviso n.º 15652/2009, de 7 de setembro, *Diário da República*, 2.ª Série n.º 173, 36227-36234.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (2009) Aviso n.º 15653/2009, de 7 de setembro, *Diário da República*, 2.ª Série n.º 173, 36234-36237.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (2009) Aviso n.º 15654/2009, de 7 de setembro, *Diário da República*, 2.ª Série n.º 173, 36237-36260.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (2009) Aviso n.º 15655/2009, de 7 de setembro, *Diário da República*, 2.ª Série n.º 173, 36260-36359.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (2009) Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, *Diário da República 1.ª Série n.º 133*, 4375-4384.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (2009) Portaria n.º 986/2009, de 7 de setembro, *Diário da República*, 1.ª Série n.º 173, 6006-6029.
- Ministério as Finanças e da Administração Pública (2009) Portaria n.º 1011/2009, de 9 de setembro, *Diário da República*, 1.ª Série n.º 175, 6148-6157.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (2011) Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março de 2011, *Diário da República I Série n.º 48*, 1344-(2)-1344-(11).

- Ministério das Finanças (2012) Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, *Diário da República 1.ª Série n.º 125*, 3320 – 3326.
- Mogul, S. S (2003) Harmonization of Accounting Standards, *Chartered Accountant*, 681-684.
- Morais, A. e A. I. C. Lourenço (2005) *Aplicação das normas do IASB em Portugal*, Lisboa-Portugal, Publisher Team.
- Moreira, J. M. (2004) *Questionários: Teoria e Prática*, Coimbra, Edições Almedina.
- Nabais, C. e F. Nabais (2010) *Prática contabilística. De acordo com o sistema de normalização contabilística (SNC)*, Lisboa, Lidel-Edições técnicas.
- Navarro-Garcia, J.C. e F. Bastida (2010) An empirical insight on Spanish listed companies' perceptions of International Financial Reporting Standards, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 19*, 110-120.
- Nobes, C. e R. Parker (1995) *Comparative international accounting*, fourth edition, Hertfordshire – United Kingdom, Prentice Hall International.
- Nobes, C. W. (1996) *The library of international accounting 4. International harmonization of accounting*, United Kingdom, Edward Elgar Publishing.
- Nobes, C. W. (1999) *Accounting and Comparative Financial Reporting. Selected essays of Christopher Nobes*, United Kingdom, Edward Elgar Publishing.
- Ordelheide, D. (1990) *Soft-transformations of accounting rules of the 4th directive in Germany*, in *The library of international accounting 4 – international harmonization of accounting*, Reino Unido e Estados Unidos, Edward Elgar Publishing.
- OTOC (2010) SNC – “Uma inevitabilidade com vantagens”, *Revista TOC n.º 118*, 25-28.
- OTOC (2012) Um justo debate entre prós e contras. Conferência “O SNC e os juízos de valor”, decorreu em Coimbra, *Revista TOC n.º 144*, 20-23.
- Pereira, A. (2006) SPSS. Guia Prático de Utilização. Análise de dados para ciências sociais e psicologia, Lisboa-Portugal, Edições Sílabo.
- Pires, A. (2009) SNC é ponto de viragem na forma de abordar os fenómenos patrimoniais, *Revista TOC n.º 108*, 6-11.
- Quagli, A e P. Paoloni (2012) How is the IFRS for SME accepted in the European context? An analysis of the homogeneity among European countries, users and preparers in the European commission questionnaire, *Advances in accounting, incorporated advances in international accounting 28*, 147-156.

- Radbaught, L. H. e S. R. Gray (1993) *International accounting and multinational enterprises*, third edition, Estados Unidos, John Wiley & Sons.
- Ribeiro, I. R. P. (2010) *Impacto das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro nas Empresas Portuguesas, de acordo com a percepção dos TOC's*, Tese de Mestrado não publicada, Universidade Técnica de Lisboa, Instituto Superior de Economia e Gestão.
- Rodrigues, L. e M. A. Guerreiro (2004) *A convergência de Portugal com as normas internacionais de contabilidade*, Lisboa-Portugal, Publisher Team.
- Rodrigues, L. L. e R. Craig (2007) Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault, *Critical perspectives on accounting* 18, 739-757.
- Rodrigues, I.C.M. (2009) Effects of mandatory conversion to IFRS on the Net Income and Owners' Equity of Portuguese companies listed in the Euronext, Tese de Mestrado não publicada, Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra.
- Rodrigues, J. (2003) *Adopção em Portugal das normas internacionais de relato financeiro*, Lisboa-Portugal, Áreas Editora.
- Rodrigues, J. (2011) *Sistema de normalização contabilística explicado*, 2.^a edição, Porto-Portugal, Porto Editora.
- Rodrigues, L. L. e A. A. C. Pereira (2004) *Manual de contabilidade internacional. Diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional*, Lisboa-Portugal, Publisher Team.
- Sá, A. L. (2009) Realidade sobre as normas internacionais de contabilidade, *SNC – Revista Especial*, 6-8.
- Santos, M. J. B. (2010) *A Adopção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) – Percepção dos Profissionais da Contabilidade*, Tese de Mestrado não publicada, Faculdade de Economia da Universidade do Porto.
- Schleicher, T., A. Tahoun e M. Walker (2010) IFRS adoption in Europe and investment-cash flow sensitivity: Outsider versus insider economies, *The international journal of accounting* 45, 143-168.
- Sistema de Normalização Contabilística*, Porto Editora (2009).
- Tay, J. S. W e R.H. Parker (1990) Measuring international harmonization and standardization, *Abacus* 26 (1), 71-88.
- Tsalavoutas, I. (2011) Transition to IFRS and compliance with mandatory disclosure requirements: What is the signal?, *Advances in accounting, incorporating advances in international accounting* 27, 390-405.

- Tsuji, A. e P. Garner (1995) *Studies in accounting history. Tradition and innovation for the twenty-first century*, London, Greenwood Press.
- União Europeia. Quarta directiva do Conselho de 25 de julho de 1978 (78/660/CEE). Eurolex. Jornal Oficial n.º L222 de 14 de agosto de 1978, 55-73. Disponível em URL <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=DD:17:01:31978L0660:PT:PDF> Acedido em 12 de junho de 2012.
- União Europeia. Sétima directiva do Conselho de 13 de junho de 1983 (83/349/CEE). Urolex. Jornal Oficial n.º L193, 119-135. Disponível em URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=DD:17:01:31983L0349:PT:PDF>. Acedido em 12 de junho de 2012.
- União Europeia. Harmonização Contabilística: uma nova estratégia face à harmonização internacional. Comunicado da Comissão 508. 1995. Disponível em URL: http://europa.eu/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_pt.pdf. Acedido em 23 de janeiro de 2012.
- União Europeia. Estratégia da UE para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas. Comunicado da Comissão 359. 2000. Disponível em URL: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM_2000:0359:F-IN:PT:PDF. Acedido em 12 de junho de 2012.
- União Europeia. Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002. Eurolex. Jornal Oficial n.º L243 de 11 de setembro de 2002, 0001-0004. Disponível em URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:243:0001:000:pt:PDF>>. Acedido em 12 de junho de 2012. Rectificação no Jornal Oficial n.º L51 de 26 de fevereiro de 2003, 23-23. Disponível em URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:051:0023:0023:PT:PDF>>. Acedido em 12 de junho de 2012.
- União Europeia. Diretiva (2003/51/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de junho de 2003. Eurolex. Jornal Oficial n.º L178 de 17 de julho de 2003, 16-22. Disponível em URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=oj:l:2003:178:0016:0022:pt:pdf>>. Acedido em 12 de junho de 2012.
- União Europeia. Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, de 21 de setembro de 2003. Eurolex. Jornal Oficial n.º L261 de 13 de outubro de 2003, 0001-0420. Disponível em URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=celex:32003r1725:PT:HTML>>. Acedido em 12 de junho de 2012.
- União Europeia. Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 23 de novembro de 2008. Eurolex. Jornal Oficial n.º L320 de 29 de novembro de 2008, 0001-0481. Disponível em URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:048:pt:PDF>>. Acedido em 12 de junho de 2012.
- Valente, R. M. O (2009) *O sistema de normalização contabilística e o impacto fiscal na tributação directa*, Tese de mestrado não publicada, Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

- Van der Tas, L. G. (1988) Measuring harmonization of financial reporting practice, *Accounting and business research*, 18 (70), 157-169.
- Walton, P., A. Haller e B. Raffournier (1998) *International Accounting*, Londres-Inglaterra, Tomson Business Press.
- Walton, P. J. (1996) *The library of international accounting 2. Country studies in international accounting – Europe*, United Kingdom, Edward Elgar Publishing.
- Walton, P. J. (1992) Harmonization of accounting in France and Britain: Some evidence, *Abacus* 28 (2), 186-199.
- Zéghal, D., S. Chtourou e Y. M. Sellami (2011) An analysis of the effect of mandatory adoption of IAS/IFRS on earnings management, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 20, 61-72.

APÊNDICES

Apêndice 1 – SNC *versus* POC: Principais diferenças nas demonstrações financeiras

SNC	POC
Apresentação das demonstrações financeiras	
Balanço segue metodologia IAS / IFRS	Balanço segue modelo POC
Exige a apresentação da demonstração de alterações no capital próprio	Não era exigida a apresentação da demonstração de alterações no capital próprio, embora no anexo ao balanço e à demonstração dos resultados fosse exigida informação com esse teor
No balanço, a rubrica de capital diz respeito apenas ao capital realizado	No balanço, a rubrica de capital evidenciava o capital subscrito
Não existem resultados extraordinários	Existem resultados extraordinários
Existência de uma série de divulgações obrigatórias a mencionar no Anexo	A estrutura do anexo ao balanço e à demonstração dos resultados não apresentava uma referência cruzada e sequencial e era bastante omissa
A apresentação da Demonstração dos Resultados por Funções é opcional	Era obrigatória a apresentação da Demonstração dos resultados por Naturezas e por Funções
Na demonstração de fluxos de caixa é obrigatória a apresentação pelo método direto	Era opcional a apresentação da demonstração de fluxos de caixa pelos métodos direto ou indireto
Políticas contábilísticas, estimativas contábilísticas e erros	
As alterações de políticas contábilísticas e os erros têm aplicação retrospectiva	Não havia reexpressão das DF. Os erros de grande significado eram levados a resultados transitados
As alterações de estimativas contábilísticas têm aplicação prospectiva	O efeito das alterações de políticas contábilísticas era divulgado em Anexo.
Ativos fixos tangíveis	
É aceite justo valor como critério valorimétrico	O critério valorimétrico usual era o do custo histórico
O método de depreciação deve refletir o modelo de consumo dos benefícios económicos futuros esperados	O POC não apresentava os critérios de mensuração para depreciações /amortizações, contudo, o método seguido na depreciação era maioritariamente o das quotas constantes
Propriedades de investimento	
Apresentam-se em linha separada no balanço, podem ser valorizadas ao justo valor e são requeridas extensas divulgações sobre as mesmas em Anexo	O conceito era muito mais restrito e não era permitido o justo valor

SNC	POC
Ativos intangíveis	
Direitos e despesas de constituição, arranque e expansão não são reconhecidos como ativos	O POC permitia a inclusão de direitos e despesas de constituição, arranque e expansão em balanço
Não são aceites dispêndios com formação e publicidade nem gastos na fase de pesquisa em balanço	Era permitida a capitalização de dispêndios com formação e publicidade e ainda de gastos na fase de pesquisa
Agricultura	
Os ativos biológicos (conceito que não existia) são apresentados no balanço em linha separada e devem ser mensurados ao justo valor e os gastos e perdas daí decorrentes incluídos em resultados do período	O POC era omissivo relativamente a esta matéria
Participações financeiras, concentrações de atividades empresariais e consolidação de contas	
<u>Concentração de atividades empresariais:</u>	
Obrigatória a adoção do método da compra na contabilização	Era permitida a adoção do método da compra ou do método da comunhão de interesses
De acordo com a NCRF 14 não devem ser reconhecidos passivos para planos de reestruturação e os passivos contingentes são reconhecidos na data de aquisição desde que o seu justo valor possa ser determinado com fiabilidade	POC era omissivo quanto a estas situações
<i>Goodwill</i> deve ser registado ao custo, deixando de ser amortizado e passando a ser sujeito a testes de imparidade	Era requerida a amortização do <i>goodwill</i> por cinco anos e não eram requeridos testes de imparidade
Estão previstas regras claras quanto a alterações subsequentes dos passivos e ativos identificáveis	O POC era omissivo quanto a este assunto
As divulgações agora exigidas excedem largamente as requeridas pelo POC	O grau de exigência de divulgações era reduzido
<u>Demonstrações financeiras consolidadas:</u>	
No SNC é referido explicitamente que uma subsidiária não deve ser excluída da consolidação pelo simples facto das suas atividades empresariais serem dissemelhantes das atividades das outras entidades do grupo	Uma subsidiária podia ser excluída da consolidação quando exercesse atividade de tal modo diferente que a sua inclusão nas DF consolidadas fosse incompatível com o objetivo de proporcionar imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados do conjunto das empresas
A consolidação de entidades com finalidades especiais é requerida	Era omissivo

SNC	POC
<u>Demonstrações financeiras individuais e consolidadas:</u>	
Interesses minoritários são apresentados no capital próprio	Interesses minoritários eram apresentados em rubrica autónoma, entre o capital próprio e o passivo
Os direitos potenciais de voto devem entrar no cálculo da percentagem de controlo ou influência significativa, as perdas por imparidade devem ser contabilizadas e os prejuízos adicionais numa associada são provisionados	O POC era omissa em relação a estas matérias
Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas	
Passam a ser apresentados no balanço em linha separada, sendo mensurados ao mais baixo entre o valor líquido contabilístico e a quantia recuperável e deixam de ser depreciados	Era aplicada supletivamente a IFRS 5 (base da NCRF 8)
Inventários	
Não é aceite o <i>Last in First Out</i> (LIFO) como critério de valorimetria	Era permitida a adoção do LIFO como critério de valorimetria
É permitida a inclusão de gastos de empréstimos obtidos nos inventários	Não era permitida a incorporação de encargos financeiros nos inventários
A entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para inventários de natureza e uso similar, sendo permitida que em inventários de diferente natureza sejam adotadas diferentes fórmulas de custeio	O POC era omissa relativamente a esta matéria.
Custos de empréstimos obtidos	
É permitida a capitalização de gastos com empréstimos obtidos como parte do custo dos ativos qualificáveis	Apenas era permitida a capitalização do custo com empréstimos obtidos nas imobilizações
Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes	
São definidos, de forma clara, os critérios para constituição das provisões	Apresentava apenas considerações genéricas, sujeitas a interpretação individual
Está previsto o desconto da obrigação para o valor presente, sempre que o efeito temporal seja significativo	Era omissa quanto ao cálculo do valor presente da obrigação
Benefícios dos empregados	
É permitida a utilização do chamado método do corredor relativamente a ganhos e perdas atuariais e os mesmos podem ser reconhecidos diretamente nos capitais próprios	Não era aceite o método do corredor e o reconhecimento de ganhos e perdas era feito via resultados

SNC	POC
O resultado do exercício deve incluir o retorno esperado dos ativos do plano	O resultado do exercício devia incluir o retorno real dos ativos do plano
Estão prescritos os critérios de reconhecimento dos custos com benefícios de cessação de trabalho	Estava omissa o reconhecimento de custos com benefícios de cessação de trabalho
Instrumentos financeiros	
Estão definidos critérios para o reconhecimento e desreconhecimento de instrumentos financeiros	Em POC esta terminologia não era utilizada
Estão determinados quais os instrumentos financeiros que são valorizados ao custo amortizado e quais os que são valorizados ao justo valor por contrapartida de resultados	Os instrumentos financeiros eram normalmente valorizados ao custo, deduzido de eventuais perdas
Para despesas com emissão de obrigações deverá ser adotado o método do custo amortizado	Estava previsto o diferimento por um período mínimo de três anos das despesas com emissão de obrigações
Contratos de construção	
Quando o desfecho pode ser estimado com fiabilidade, o cálculo para reconhecimento dos resultados do contrato deve ser efetuado pela percentagem de acabamento. Caso contrário, segue-se o método do lucro nulo	No cálculo para reconhecimento dos resultados do contrato, era permitida a opção entre o método da percentagem de acabamento e o método do contrato completado
O grau de divulgações exigidas é superior ao previsto no POC	Havia divulgações que não eram exigidas em POC
Subsídios obtidos	
Os subsídios relacionados com ativos devem ser levados a capital próprio	Os subsídios ao investimento eram levados a proveitos diferidos
Imparidade de ativos	
Deve avaliar-se à data de cada balanço se há indicações de imparidade dos ativos, devendo ser estimada a quantia recuperável do ativo	Já era referida a necessidade de avaliação da existência de imparidade nos ativos fixos tangíveis e intangíveis, sem contudo apresentar quais os indicadores
Se não for possível estimar a quantia recuperável de um ativo individual, deve determinar-se o valor de uso / justo valor da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence	O POC era omissa sobre esta matéria

SNC	POC
Efeito de alterações em taxas de câmbio	
As diferenças de câmbio relativas a elementos monetários são reconhecidas como rendimentos ou gastos do exercício em que surjam	As diferenças de câmbio favoráveis, resultantes de dívidas a médio e longo prazo deveriam ser diferidas, caso existissem expectativas razoáveis de que o ganho era reversível
As diferenças de câmbio desfavoráveis são integralmente reconhecidas no exercício em que surjam	Era exigido o diferimento por um período mínimo de três anos das diferenças de câmbio desfavoráveis relacionadas com imobilizado
Relato financeiro de participações em entidades conjuntamente controladas	
Está previsto o uso do método da consolidação proporcional como tratamento alternativo permitido nas DF individuais de empreendedores não obrigados a elaborar contas consolidadas	Não estava prevista a adoção do método da consolidação proporcional em contas individuais

Fonte: adaptado de Rodrigues, 2011

Apêndice 2 – Questionário



SNC versus POC: A PERCEÇÃO DOS UTILIZADORES

Este questionário insere-se no âmbito de uma tese de mestrado em contabilidade, pela Faculdade de Economia da Universidade do Algarve. Os resultados obtidos destinam-se unicamente à investigação. A sua participação é de primordial importância para as nossas conclusões, sendo garantida a sua total confidencialidade.

O objectivo deste questionário é analisar a percepção dos utilizadores acerca das Demonstrações Financeiras no novo normativo contabilístico, em comparação com o anterior.

1. Género M F

2. Idade _____

3. Habilitações

Licenciatura Doutoramento
Mestrado Outra Qual ? _____

4. Actividade Profissional ROC Analista

5. Número de anos a exercer a actividade

Menos de 5 Entre 10 e 15
 Entre 5 e 10 Há mais de 15

6. Em termos de preparação para a aplicação do Sistema de Normalização Contabilística, considera que a gerência / administração das empresas, no momento da transição, se encontravam preparadas (considerando 1 = Pouco e 5 = Muito):

1 2 3 4 5

7. Em termos de preparação para a aplicação do Sistema de Normalização Contabilística, considera que presentemente a gerência / administração das empresas se encontram preparadas (considerando 1 = Pouco e 5 = Muito):

1 2 3 4 5

8. Em termos de preparação para a aplicação do Sistema de Normalização Contabilística, considera que os Técnicos Oficiais de Contas, no momento da transição, se encontravam preparados (considerando 1 = Pouco e 5 = Muito):

1 2 3 4 5

9. Em termos de preparação para a aplicação do Sistema de Normalização Contabilística, considera que, presentemente, os Técnicos Oficiais de Contas se encontram preparados (considerando 1 = Pouco e 5 = Muito):

1 2 3 4 5

10. Em comparação com o POC, considera que o SNC (admitindo que 1 = Discordo Totalmente e 5 = Concordo Totalmente):

	1	2	3	4	5
Era há muito necessário devido à desatualização do POC	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Está mais adequado às necessidades atuais dos utentes (utilizadores)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Melhora a comparabilidade entre empresas nacionais e internacionais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Exige divulgações que tornam mais compreensível a informação económica / financeira	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Permite Demonstrações Financeiras com uma apresentação mais clara	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Produz demonstrações financeiras que apresentam uma imagem mais verdadeira e apropriada a situação económica / financeira das entidades	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
A utilização (em geral) do justo valor traz maior utilidade às DF	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
A norma da Agricultura permite informação sectorial mais adequada	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
O reconhecimento de imparidades dos activos (em geral) produz informação útil	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
A informação extraída das DF's é mais relevante para a tomada de decisão	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Produz Demonstrações Financeiras que apresentam a informação económico/financeira de forma mais legível	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

11. Considera que a aplicação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro, nas seguintes fases do processo contabilístico, comparativamente com o Plano Oficial de Contabilidade têm impacto (considerano 1 = Reduzido e 5 = Elevado):

	1	2	3	4	5
Reconhecimento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Mensuração	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Divulgação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

12. Considera que o SNC tem, na qualidade das demonstrações financeiras, um impacto (considerando 1 = Muito Negativo e 5 = Muito positivo):

1 2 3 4 5

13. Qual a importância que atribui à relevância da informação prestada pelas seguintes Demonstrações Financeiras (considerando 1 = Reduzido e 5 = Elevado):

	1	2	3	4	5
Balanço	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Demonstração de Resultados	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Demonstração das Alterações no Capital Próprio	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Demonstração de Fluxos de Caixa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Anexo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

14. No contexto da tomada de decisão, considera que o Sistema de Normalização Contabilística melhora a utilidade da informação económico / financeira (considerando 1 = Nada e 5 = Muito):

1 2 3 4 5

15. Relativamente ao Sistema de Normalização Contabilística, indique:

Um ponto forte _____

Um ponto fraco _____