

A IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO
CONTABILÍSTICA (SNC) EM PORTUGAL:
A EXPERIÊNCIA DO 1º ANO NA PERSPECTIVA DE
PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE

Miguel Cabelo Dias Marques

Dissertação de Mestrado
em Gestão

Orientador:

Mestre Pedro António Ferreira, ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade

Julho 2011

A implementação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em Portugal:
A experiência do 1º ano na perspectiva de profissionais de contabilidade

Miguel Cabelo Dias Marques

- Lombada -

Agradecimentos

Um agradecimento especial à minha família, em particular aos meus pais, incansáveis no apoio ao longo de todo o meu percurso académico.

Ao Professor Pedro Ferreira, a quem agradeço a enorme disponibilidade e motivação que sempre me transmitiu no acompanhamento deste projecto.

Á Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas pela colaboração prestada.

Á APECA, em especial ao Dr. Jorge Moita, pela simpatia e disponibilidade em colaborar.

A todos os profissionais que se disponibilizaram a colaborar, tornando possível esta pesquisa.

Índice

Agradecimentos.....	i
Índice.....	ii
Índice de Gráficos	iii
Índice de Quadros.....	iv
Abreviaturas e Siglas.....	v
Resumo.....	vi
Abstract	vii
1 Introdução	1
1.1 Tema e âmbito da dissertação.....	1
1.2 Definição do contexto do problema.....	1
1.3 Objectivos do estudo	3
1.4 Questões de investigação.....	4
1.5 Formulação de hipóteses	4
1.6 Lógica de desenvolvimento	5
1.7 Estrutura do trabalho	6
2 Revisão da Literatura	7
2.1 A Necessidade de Harmonização Contabilística Internacional.....	7
2.2 A Diversidade da Contabilidade.....	10
2.3 O Novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC).....	15
2.4 A implementação do modelo IASB.....	21
2.5 Principais Ilações.....	35
3. Metodologia de Investigação	37
3.1 Paradigmas de Investigação.....	37
3.2 Teoria da Contingência.....	40
3.3 Métodos e Técnicas de Recolha e Análise de Dados	42

4. Análise e Discussão dos Resultados	44
4.1 Caracterização da amostra	44
4.2 A Experiência no 1º ano de Implementação do SNC pelos Profissionais.....	49
4.3 A Percepção do Impacto da Implementação do SNC nas Empresas.....	57
4.4 Testes de Hipóteses	60
5. Conclusões, Limitações e Sugestões para trabalhos futuros	70
Bibliografia.....	76
Anexos.....	82
Anexo 1 – Lista de Artigos Científicos de acordo com ranking da IBS	83
Anexo 2 – Quadro-Resumo dos estudos sobre implementação das normas do IASB	84
Anexo 3 – Questionário	89
Anexo 4 – Formulário anexo ao questionário	95
Anexo 5 – Outputs SPSS	96

Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Paradigmas na investigação em Contabilidade.....	38
Gráfico 2 - Género.....	44
Gráfico 3 - Escalões etários.....	45
Gráfico 4 - Anos de experiência como TOC.....	45
Gráfico 5 - Habilitações Literárias	46
Gráfico 6 - Dimensão da entidade.....	46
Gráfico 7 - Aplicação das IAS/IFRS/USGAAP	48
Gráfico 8 - Cotação em Bolsa	48
Gráfico 9 - Impacto esperado nas rúbricas das DF	58

Índice de Quadros

Quadro 1 - Causas da diversidade contabilística - Áreas de influência	14
Quadro 2 - Níveis de Relato Financeiro em Portugal	15
Quadro 3 - Objectivos, Benefícios e Obstáculos à adopção do SNC.....	18
Quadro 4 - Implementação das normas do IASB.....	23
Quadro 5 - Efeitos nas demonstrações financeiras das entidades com valores cotados na Euronext-Lisboa que adoptaram pela primeira vez as IAS/IFRS em 2005.....	31
Quadro 6 - Impactos da conversão para o SNC	32
Quadro 7 – Fontes de Recolha dos Dados.....	43
Quadro 8 - Tipo de Entidade	46
Quadro 9 - N.º de empregados	47
Quadro 10 - Volume de Negócios.....	47
Quadro 11 - Total do Balanço	47
Quadro 12 - Autonomia vs Dependência	48
Quadro 13 – Benefícios/Objectivos da implementação do SNC	49
Quadro 14 - Conceitos Estruturantes	51
Quadro 15 – Capacidade de aplicação do SNC.....	52
Quadro 16 - Relação Custo/Benefício.....	52
Quadro 17 - Principais Dificuldades	53
Quadro 18 - Principais Obstáculos.....	55
Quadro 19 - Utilidade do SNC face ao POC.....	55
Quadro 20 - Grau de dificuldade de implementação do SNC.....	56
Quadro 21 - Impacto esperado nas rúbricas das DF.....	57
Quadro 22 - Impactos na gestão das empresas e avaliação do negócio por terceiros	59
Quadro 23 - Teste de Kruskal-Wallis - Hipótese 1	60
Quadro 24 - Teste Tukey - Benefícios e Objectivos	61
Quadro 25 - Testes de Kruskal-Wallis - Hipótese 2.....	62
Quadro 26 - Teste de Tukey - Questão 2.1	63
Quadro 27 - Teste de Tukey - Questão 2.2	63
Quadro 28 - Teste de Tukey - Questão 2.3	64
Quadro 29 - Teste de Tukey - Questão 2.4	64
Quadro 30 - Teste de Tukey - Questão 2.5	65
Quadro 31 - Teste de Tukey - Questão 2.6	65
Quadro 32 – Testes de Kruskal-Wallis - Hipótese 3.....	66
Quadro 33 - Teste de Tukey - Passivo	66
Quadro 34 - Testes de Kruskal-Wallis - Hipótese 4.....	67
Quadro 35 - Teste de Tukey - Questão 10.1	68
Quadro 36 - Teste de Tukey - Questão 10.5	68
Quadro 37 - Teste de Tukey - Questão 10.6	69

Abreviaturas e Siglas

APECA	Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração
CERS	Comité Europeu do Risco Sistémico
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
DF	Demonstrações Financeiras
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
GAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i>
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standard Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standard Committee</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IOSCO	<i>International Organization of Securities Commissions</i>
IRC	Imposto sobre o Rendimento Colectivo
NCM	Norma Contabilística para Microentidades
NCRF	Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
NCRF-PE	Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NI	Normas Interpretativas
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
PME	Pequenas e Médias Empresas
POC	Plano Oficial de Contabilidade
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
TOC	Técnicos Oficiais de Contas
UE	União Europeia

Resumo

A implementação do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que entrou em vigor no início de 2010, impulsiona Portugal para uma posição de topo na convergência internacional de políticas de relato financeiro, podendo ser encarada como uma oportunidade para os profissionais da área, no âmbito da evolução do conhecimento profissional, e para a competitividade e crescimento das empresas portuguesas. Esta é, no entanto, uma grande mudança que pode enfrentar alguns obstáculos.

Neste trabalho pretende-se realizar uma análise ao primeiro ano de implementação do SNC, identificando as principais percepções sobre a experiência de implementação do normativo pelos profissionais e sobre o impacto da sua implementação nas empresas.

As conclusões da investigação indicam que os propósitos da mudança (benefícios e objectivos), e os principais conceitos estruturantes alterados com a implementação do SNC, são compreendidos e consensuais. No entanto, concluiu-se que estes novos conceitos podem levar ao aumento dos casos de contabilidade criativa e que apresentam uma orientação divergente das PME portuguesas na perspectiva da principal fonte de financiamento. Concluiu-se ainda que os profissionais não estavam completamente aptos a aplicar o SNC. Foi identificada, como principal dificuldade, a preparação do Anexo e, como principais obstáculos, o número excessivo de divulgações adicionais, os custos associados à transição e os custos associados a determinadas opções contabilísticas.

Relativamente aos efeitos da implementação nas empresas, indicam que não se registam impactos significativos nas principais rúbricas das demonstrações financeiras (DF); todavia, concluiu-se que a implementação pode originar alterações na gestão das empresas e avaliação do seu negócio por terceiros.

Classificação JEL: M41 – Accounting; M48 - Government Policy and Regulation.

Palavras-Chave: Harmonização Contabilística; Sistema de Normalização Contabilística; International Financial Reporting Standards; Portugal.

Abstract

The implementation of the New Portuguese GAAP, which came into force in early 2010, propels Portugal to a top position in the international convergence of financial reporting policies. It can be seen as a great opportunity whether by professionals, through the evolution of their professional knowledge, or by Portuguese companies, in terms of competitiveness and growth. However, this is a change of major consequences that may face some obstacles.

This study intends to make an analysis to the first year of implementation of the new Portuguese GAAP, in order to meet the major insights of the experience of implementation by the professionals and the impact of its implementation in companies.

The research findings shows that the purposes of change (benefits and objectives) as well as the main structural concepts changed with the implementation of the new standards are understood and agreed, however, it is concluded that these new concepts can lead to increased cases of creative accounting and also have a divergent orientation from Portuguese SME's. It was also concluded that the professionals were not fully able to apply the new standards. The main difficulty was identified as the annex preparation and main obstacles are: excessive number of additional disclosures; costs associated with the transition and; costs associated with certain accounting options.

In relation to the effects of the implementation in companies, the impacts on the main headings of the financial statements are insignificants, however, it is considered that the implementation can lead to changes in company management and evaluation of their business by third parties.

JEL Classification: M41 – Accounting; M48 - Government Policy and Regulation.

Keywords: Accounting Harmonization; New Portuguese GAAP; International Financial Reporting Standards; Portugal.

1 Introdução

1.1 Tema e âmbito da dissertação

O tema da dissertação é o novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), no âmbito do seu primeiro ano de implementação em Portugal.

A escolha do público-alvo para o estudo recaiu sobre os Técnicos Oficiais de Contas (TOC), uma vez que são os principais responsáveis pela execução da Contabilidade das empresas portuguesas e, como tal, poderão ter uma perspectiva mais realista sobre os impactos da implementação do novo normativo. Por questões de acesso à informação, os inquiridos encontram-se maioritariamente cingidos à região de Lisboa.

1.2 Definição do contexto do problema

A crescente integração internacional a que se tem vindo a assistir com a internacionalização e a globalização das economias, confere uma grande urgência à comparabilidade de demonstrações financeiras a nível internacional, o que reflecte a necessidade de harmonização das normas de contabilidade (Rodrigues e Pereira, 2004).

O conceito de harmonização contabilística pode ser definido como “*um processo de incremento da comparabilidade das práticas contabilísticas, no qual são estabelecidos os limites ao seu grau de variação*” (Nobes e Parker, 2000:66) e tem vindo a ser desenvolvido por diversos organismos, dos quais se destaca o IASB e a União Europeia (UE).

O IASB, fundado em 1973, tem como objectivos o desenvolvimento e promoção de um conjunto único de pronunciamentos contabilísticos de alta qualidade, compreensíveis, exequíveis e aceites globalmente (IASB, 2011). A sua actividade pode ser agrupada em quatro etapas (Morais e Lourenço, 2005): a 1ª (1973-1989) caracteriza-se por uma abordagem descritiva e um modelo normativo muito flexível; a 2ª (1989-1995) demarca-se por uma abordagem mais normativa e pela criação de uma estrutura conceptual; a 3ª (1995-2002), pelo acordo com o IOSCO no sentido de criar um corpo básico de normas para posterior aceitação pelas bolsas de valores e a 4ª (a partir de 2002), pela aplicação das normas do IASB na União Europeia, na sequência da aprovação do Regulamento (CE) N.º 1606/2002.

A União Europeia desempenhou igualmente um papel importante ao aceitar que as normas deste organismo (IASB) pudessem ser aceites para a preparação das demonstrações financeiras de algumas empresas europeias. Tendo por objectivo a promoção de um Mercado Único, o processo de harmonização contabilístico na UE conseguiu-se, predominantemente, por via legislativa e foi realizado, numa primeira fase (1970-1990), através da emissão de Directivas e Regulamentos caracterizadas por uma grande flexibilidade normativa (Grenha *et al.*, 2009).

Seguiu-se um período de apatia e paragem (1990-1995), tendo sido retomado em 1995 com a comunicação de uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional, procurando uma aproximação às normas do IASB. Este processo culminou com a aprovação do Regulamento (CE) N.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, no qual foi estipulado, a partir de 1 de Janeiro de 2005, a obrigatoriedade de todas as entidades com títulos cotados num mercado regulamentado por qualquer Estado Membro passarem a preparar as suas Demonstrações Financeiras Consolidadas de acordo com as normas do IASB, tendo os membros a opção de alargar esta exigência às sociedades não cotadas e à preparação de demonstrações financeiras individuais (Morais e Lourenço, 2005).

Também Portugal adoptou o normativo do IASB (v.g. IAS e IFRS) para as suas entidades com valores mobiliários cotados a partir de 2005 e, seguindo as melhoras práticas europeias, iniciou um processo igualmente evolutivo do relato financeiro nacional, que deu origem ao novo Sistema de Normalização Contabilística (Deloitte, 2009).

A introdução do novo referencial contabilístico (SNC), que entrou em vigor no início de 2010, representa para os profissionais e empresas um desafio, consubstanciado no esforço de adaptação a um novo referencial conceptualmente muito distinto e que representa uma mudança de paradigma, onde conceitos simples são profundamente repensados (Deloitte, 2009).

Esta mudança impulsiona Portugal para uma posição de topo na convergência internacional de políticas de relato financeiro, podendo ser encarada como uma grande oportunidade para os profissionais da área, que se perfilam em patamares de conhecimento profissional semelhantes aos das sociedades mais evoluídas nestes domínios (Grenha *et al.*, 2009), e para o nível de competitividade e crescimento das empresas portuguesas que, desta forma, vêem mais facilitado o acesso a novos mercados e a novas formas de financiamento (PriceWaterhouseCoopers, 2009).

Esta é, no entanto, uma mudança que pode enfrentar alguns obstáculos, não só porque apresenta uma manifesta orientação para o mercado de capitais, contrastante com a realidade portuguesa de um tecido empresarial maioritariamente composto por pequenas e médias empresas (Ferreira, 2008), como também por lhe estar subjacente uma nova forma de pensar, fracturante e conceptualmente divergente dos princípios contabilísticos que prevaleceram ao longo das últimas décadas, com o revogado Plano Oficial de Contabilidade (POC). Neste contexto, da adopção do SNC emerge a assimilação de uma nova cultura para os profissionais, cujo processo de interiorização, para ser eficaz, terá de ser, necessariamente, lento e gradual (Cravo, 2009).

Face à importância do momento que se vive actualmente em Portugal ao nível da contabilidade, considerou-se que seria oportuno realizar um estudo sobre o primeiro ano de implementação do SNC, permitindo acompanhar as necessidades e expectativas dos que participaram nesta importante mudança e contribuir para o conhecimento sobre um processo que poderá tornar-se um marco na história da contabilidade em Portugal.

1.3 Objectivos do estudo

O objectivo geral deste trabalho é analisar o primeiro ano de implementação do SNC pelos profissionais e empresas, na óptica dos Técnicos Oficiais de Contas (TOC).

Os objectivos específicos são identificar as principais percepções sobre (i) a experiência no primeiro ano de implementação do SNC pelos profissionais (benefícios/objectivos, conceitos estruturantes, capacidade de aplicação, principais dificuldades e principais obstáculos) e (ii) o impacto da implementação do SNC nas empresas (impacto contabilístico e extra-contabilístico).

1.4 Questões de investigação

Tendo em conta os objectivos definidos, formularam-se as seguintes questões de estudo sobre o processo de implementação do SNC no seu primeiro ano:

- 1) **Que avaliação fazem os Técnicos Oficiais de Contas quanto à implementação do SNC?**
 - 1.1. Os propósitos da mudança (benefícios/objectivos) são compreendidos?
 - 1.2. Qual a posição sobre os novos conceitos estruturantes?
 - 1.3. A capacidade de aplicação do SNC é adequada?
 - 1.4. Quais as principais dificuldades sentidas?
 - 1.5. Quais os principais obstáculos à plena implementação?

- 2) **Quais as expectativas de impacto da implementação do SNC nas empresas, na perspectiva destes profissionais?**
 - 2.1. As implicações nas principais rúbricas das Demonstrações Financeiras são significativas?
 - 2.2. Originam alterações na gestão das empresas e avaliação do seu negócio por terceiros?

1.5 Formulação de hipóteses

Face à percepção de que algumas variáveis poderiam condicionar as respostas dos inquiridos, considerou-se pertinente testar a sua influência. Como tal, formularam-se as seguintes hipóteses:

- 1) **Hipótese 1** – A antiguidade na função influencia a opinião dos profissionais relativamente aos benefícios e objectivos da implementação do SNC.
- 2) **Hipótese 2** – A antiguidade na função influencia os profissionais relativamente à sua opinião sobre os novos conceitos estruturantes.
- 3) **Hipótese 3** – A dimensão das entidades nas quais o profissional desempenha funções influencia a sua opinião relativamente ao impacto da implementação do SNC nas rúbricas das DF.

4) Hipótese 4 – A dimensão das entidades nas quais o profissional desempenha funções influencia a sua opinião relativamente às alterações que a implementação do SNC pode implicar na gestão e na avaliação do negócio das empresas por terceiros.

As hipóteses 1 e 2 testam a influência que os anos de experiência na função possam ter nas questões relacionadas com a aceitação da mudança. Julgou-se pertinente testar esta hipótese por se considerar que poderá alterar a receptividade do indivíduo à mudança devido à conjugação de dois factores: idade e anos de experiência na aplicação do normativo revogado.

As hipóteses 3 e 4 procuram testar se a dimensão das entidades nas quais o profissional desempenha funções estão relacionados com a dimensão do impacto da implementação do SNC. A justificação do teste efectuado está no facto de se considerar que, por corresponderem a diferentes escalas, os impactos se possam fazer sentir de formas diferentes.

1.6 Lógica de desenvolvimento

O desenvolvimento da investigação seguiu uma lógica próxima da seguinte:

- Escolha e delimitação do tema;
- Definição dos objectivos;
- Formulação das questões de investigação e hipóteses a testar;
- Definição da metodologia e do instrumento de recolha de dados mais apropriados à prossecução dos objectivos delineados;
- Enquadramento dos propósitos e pertinência do estudo através de uma breve explicitação do processo de harmonização contabilística;
- Identificação dos factos que levam à necessidade de harmonização contabilística;
- Identificação das principais causas da diversidade contabilística;
- Apresentação e enquadramento do SNC;
- Identificação dos principais estudos sobre os impactos da implementação do modelo IASB e, também, do SNC;

- Construção e teste do questionário;
- Aplicação e recolha dos questionários;
- Tratamento dos dados e análise estatística dos resultados obtidos nos questionários;
- Síntese das principais conclusões;
- Identificação de algumas limitações do trabalho e de sugestões para investigações futuras.

1.7 Estrutura do trabalho

No Capítulo 1 – Introdução, enquadra-se o estudo na problemática e pertinência do tema sobre o qual é desenvolvido. São ainda apresentados os objectivos do estudo, as questões de investigação e a lógica de desenvolvimento do trabalho; é circunscrito o seu público-alvo e, por fim, é definida a sua estrutura.

No Capítulo 2 – Revisão da Literatura, é efectuada, numa primeira fase, uma revisão histórica relevando o contributo de diversos autores sobre a necessidade de harmonização contabilística e as causas da diversidade contabilística, culminando com uma revisão sobre o novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Numa segunda fase, é efectuada uma revisão de estudos empíricos que versam sobre a implementação do modelo IASB na Europa e, também, do SNC.

No Capítulo 3 – Metodologia de Investigação, são apresentados os paradigmas de investigação e os métodos e técnicas de recolha e análise de dados utilizados na investigação.

No Capítulo 4 – Análise e Discussão dos Resultados, é efectuada a análise às informações recolhidas nos questionários e são testadas as hipóteses formuladas.

No Capítulo 5 – Conclusões, são apresentadas as principais conclusões à análise efectuada no capítulo anterior, as limitações do estudo e sugestões para investigações futuras.

2 Revisão da Literatura

“A contabilidade é, em teoria, a linguagem dos negócios, mas na prática existem muitos dialectos diferentes. O resultado é que as demonstrações financeiras preparadas num país são frequentemente ininteligíveis para os investidores de outros países.” (Financial Times in Combarros, 2000:654; Rodrigues e Pereira, 2004:23)

2.1 A Necessidade de Harmonização Contabilística Internacional

Ao longo dos últimos tempos tem-se assistido ao crescimento a um ritmo acelerado da dimensão internacional dos negócios (Choi *et al.*, 1999) e a um estonteante processo de globalização da economia (Combarros, 2000).

Este fenómeno da globalização foi principalmente impulsionado pela necessidade das grandes empresas em aumentar as suas vendas, conquistar novos mercados geográficos e obter novas formas de financiamento (Combarros, 2000), tendo vindo a assistir-se a uma maior abertura e transparência dos mercados de capitais, ao incremento da livre circulação dos fluxos de capital ao redor do mundo e à interligação entre os diversos mercados de acções, tal como as empresas têm vindo a proceder de modo a aumentar a sua competitividade global (Radebaugh e Gray, 2001).

Os impactos destes eventos surtiram efeitos não só para as empresas, como também para os investidores, aos quais foi possibilitada a diversificação da sua carteira de investimentos para outros países e, para as entidades de financiamento, que viram os seus mercados ampliados à escala global (Combarros, 2000).

Com o desenvolvimento das tecnologias da comunicação e da informação (telecomunicações, tecnologia informática e internet) e o crescimento da dimensão internacional dos negócios, desenvolveu-se a percepção de que a contabilidade não serve apenas os interesses dos gestores e proprietários, mas também um conjunto mais alargado de agentes económicos com interesse nas actividades das empresas e que reclamam o acesso a informação financeira completa e precisa (Choi *et al.*, 1999).

Como resultado deste alargamento do interesse pela informação financeira a outros agentes económicos, cada vez mais os produtos da contabilidade de um país são utilizados noutros países (Nobes e Parker, 2000). O alcance da informação contabilística foi redimensionado, ultrapassando a esfera local e levando à sua análise e interpretação não só em diversos idiomas, moedas e formatos, mas também em obediência a diferentes princípios que refletem os factores ambientais de cada país (Rodrigues e Pereira, 2004).

É neste contexto que a diversidade contabilística (desenvolvida no ponto 2.2) se apresenta, actualmente, como um dos grandes desafios à contabilidade no sentido de conseguir atender às necessidades daqueles que conduzem as transações económicas:

“Hoje, muitas das questões mais interessantes na contabilidade resultam das suas dimensões internacionais. O explosivo crescimento das transações transfronteiriças e o rápido aumento da procura de capital nos mercados internacionais por parte das empresas tornaram os problemas internacionais da contabilidade um facto da vida diária das pessoas em negócios ao redor do mundo.” (Choi et al., 1999:5)

No sentido de ir de encontro a essas necessidades, tem sido criada pressão para a harmonização internacional das normas contabilísticas pelos diversos grupos que regulam, preparam e utilizam as demonstrações financeiras. Os benefícios que procuram obter são os seguintes (Nobes e Parker, 2000):

- Obtenção, por parte dos investidores e analistas financeiros, de informação financeira de empresas estrangeiras mais facilmente compreensível, comparável e credível;
- Possibilidade de promover mais facilmente a posição estratégica das empresas junto de potenciais investidores, no âmbito internacional;
- Redução do esforço e dos custos suportados pelas multinacionais na preparação de informação interna comparável sobre o desempenho das subsidiárias instaladas em diferentes países, beneficiando a apreciação de investimentos, avaliação da performance e os processos de tomada de decisão;
- Simplificação do trabalho e redução dos custos na preparação, consolidação e auditoria das demonstrações financeiras (principalmente para empresas multinacionais);

- Maior mobilidade dos profissionais de contabilidade;
- Simplificação do trabalho das autoridades fiscais, que enfrentam dificuldades quando se trata de rendimentos estrangeiros com diferenças na mensuração do lucro.

Não obstante a pressão efectuada pelos grupos interessados na harmonização contabilística, verifica-se, efectuando uma análise à literatura existente, a existência de algumas opiniões que duvidam e lhe apontam inconvenientes.

É o caso de Zweigert e Goldman (1969), in Garcia Benau (1995)¹, que demonstraram a sua preocupação com o problema das leis harmonizadoras resultarem frequentemente híbridas e com excesso de cláusulas, sendo um processo difícil de alcançar pela diversidade legal e fiscal entre os países. Também Fantl (1971), in Inchausti e Enguídanos (2001)², estava convicto de que a informação contabilística só mantém a sua relevância quando a contabilidade é sensível ao meio em que opera, pelo que a harmonização das normas, não sendo acompanhada por uma harmonização dos factores de influência que dão lugar à diversidade contabilística, pode privar a contabilidade da sua utilidade e levar a um distanciamento entre as normas e a prática empresarial. Rivera (1989) e Goeltz (1991) argumentaram que a harmonização era desnecessária uma vez que os mercados financeiros se conseguiram desenvolver favoravelmente, mesmo sem recurso e cumprimento de normas harmonizadoras. Hoarau (1995) debruçou-se sobre as consequências da imposição predominante do modelo contabilístico anglo-saxónico e manifestou a sua preocupação com o provocar de um conflito com a identidade nacional em matéria contabilística e, em alguns casos, com a soberania nacional.

Apesar das opiniões divergentes, à medida que o fenómeno da globalização financeira se consolidou, os argumentos contra o processo de harmonização perderam relevância, crescendo a ideia de que a diversidade contabilística actua como barreira ao livre fluxo de capitais e prejudica a confiança e a credibilidade da informação financeira. A comunidade contabilística, nas suas variadas vertentes, tomou consciência da necessidade de eliminar os obstáculos que se colocam à comparabilidade da informação (Rodrigues e Pereira, 2004).

¹ Não foi possível aceder, em tempo oportuno, à fonte primária, pelo que optámos pelo recurso a esta fonte secundária.

² Não foi possível aceder, em tempo oportuno, à fonte primária, pelo que optámos pelo recurso a esta fonte secundária.

2.2 A Diversidade da Contabilidade

A necessidade de harmonização das normas contabilísticas surge no contexto de uma economia cada vez mais globalizada que carece da mitigação das diferenças existentes entre os normativos contabilísticos que vigoram e divergem de país para país. Estas diferenças ocorrem porque a contabilidade é influenciada pelo ambiente em que opera (Mueller *et al.*, 1997; Choi *et al.*, 1999; Nobes e Parker, 2000; Radebaugh e Gray, 2001), sendo este ambiente o resultado de um complexo conjunto de factores (económicos, históricos, institucionais e culturais) cujas diferentes combinações ajudam a explicar as divergências entre os diversos modelos de desenvolvimento contabilístico (Choi *et al.*, 1999).

Sobre esta temática salientam-se os contributos de Salter e Douppnik (1992), Callao e Jarne (1995), Mueller *et al.* (1997), Choi *et al.* (1999), Nobes e Parker (2000), Cañibano e Mora (2000) e Radebaugh e Gray (2001), que apresentam diversos factores determinantes da diversidade contabilística como: a cultura (Nobes e Parker, 2000; Radebaugh e Gray, 2001); o sistema legal (Salter e Douppnik, 1992; Callao e Jarne, 1995; Mueller *et al.*, 1997; Choi *et al.*, 1999; Nobes e Parker, 2000; Cañibano e Mora, 2000; Radebaugh e Gray, 2001); as fontes do financiamento das empresas (Salter e Douppnik, 1992; Callao e Jarne, 1995; Mueller *et al.*, 1997; Nobes e Parker, 2000; Radebaugh e Gray, 2001); a relação entre fiscalidade e contabilidade (Salter e Douppnik, 1992; Callao e Jarne, 1995; Nobes e Parker, 2000; Radebaugh e Gray, 2001); a influência da profissão contabilística (Callao e Jarne, 1995; Choi *et al.*, 1999; Nobes e Parker, 2000; Radebaugh e Gray, 2001); a inflação (Mueller *et al.*, 1997; Nobes e Parker, 2000; Radebaugh e Gray, 2001); o nível de educação (Salter e Douppnik, 1992; Mueller *et al.*, 1997; Choi *et al.*, 1999; Radebaugh e Gray, 2001); o nível de desenvolvimento económico (Salter e Douppnik, 1992; Choi *et al.*, 1999; Radebaugh e Gray, 2001), entre outros.

Seguidamente são apresentados mais detalhadamente os factores: sistema legal; fontes do financiamento empresarial; relação entre a fiscalidade e a contabilidade e influência da profissão contabilística. Estes quatro factores permitirão que, posteriormente, se diferenciem os dois modelos de desenvolvimento contabilístico.

Sistema Legal

Este é considerado um importante factor explicativo das práticas contabilísticas adoptadas pelos países, sendo possível efectuar uma distinção entre dois sistemas: o *common law* e o *codified law* (Nobes e Parker, 2000).

O *common law* é típico dos países de influência anglo-saxónica e baseia-se num número limitado de leis escritas, complementadas pela jurisprudência. É um sistema jurídico menos abstracto do que o *codified law* e visa proporcionar regras que dêem resposta a situações específicas que ocorrem num determinado momento, ao invés de formular uma regra geral para o futuro (Nobes e Parker, 2000).

Pelo contrário, o *codified law* é típico dos países da Europa Continental e é um sistema jurídico baseado no Direito Romano, no qual as leis estão ligadas a ideias de justiça e moralidade, tornando-se doutrinas detalhadas e orientadoras de determinada forma de acção (Nobes e Parker, 2000).

A influência que o sistema legal assume sobre as características básicas dos sistemas contabilísticos vigente em cada país é um importante factor explicador das suas diferenças. Enquanto que no *common law* existe grande flexibilidade e é a própria profissão que estabelece as práticas contabilísticas, surgindo na forma de recomendações ou normas, nos países *codified law* existem regras mais rígidas e detalhadas que orientam as práticas e, nalguns casos, resultam na existência de um plano de contabilidade (Nobes e Parker, 2000).

O sistema legal também influencia o conservadorismo contabilístico. Este é geralmente conceptualizado como a assimetria verificada no reconhecimento de más notícias como perdas e no reconhecimento de boas notícias como ganhos. Esta assimetria está relacionada com o modelo de *corporate governance* dos países, podendo este estar mais virado para os accionistas ou, por outro lado, para os *skateholders*. Assim, nos países *common law* os gestores são incentivados a agir de forma mais rápida às perdas correntes, enquanto nos países *code-law* o reconhecimento das perdas é mais lento e o reconhecimento dos ganhos é mais rápido (Ball *et al.*, 2000).

Fontes do Financiamento Empresarial

As fontes do financiamento das empresas são também um factor importante, nomeadamente no que respeita ao tipo de informação produzida pelas empresas. Esta influência poderá ser explicada pelo facto de, em muitos casos, o financiador se tornar o principal utilizador da informação financeira e, como tal, esta é preparada de modo a suprir as suas necessidades de informação (Callao e Jarne, 1995).

Deste modo, se a principal fonte de financiamento das empresas forem os accionistas, a informação terá tendência a estar mais orientada para o mercado de capitais, de forma a atender às necessidades de informação dos investidores e captar o seu interesse pelas empresas (Callao e Jarne, 1995). Se, por outro lado, forem as instituições financeiras as principais fontes de financiamento, a informação terá uma orientação mais acentuada para a protecção dos interesses dos credores. Por fim, quando é o Estado ou outros entes públicos a assumir o papel mais relevante no financiamento das empresas, a informação estará maioritariamente orientada para o relato a essas entidades (Callao e Jarne, 1995).

No caso dos países de influência continental, o financiamento é predominantemente dominado por bancos, governos e famílias, existindo uma necessidade de divulgação da informação menos clara, em contraste com os países cujas empresas são detidas por accionistas que não detêm acesso à informação interna daquelas, existindo uma maior pressão para a divulgação e auditoria de informação verdadeira e apropriada da situação da empresa (Nobes e Parker, 2000).

Relação entre a fiscalidade e a contabilidade

Segundo Nobes e Parker (2000), é relevante distinguir o grau em que a fiscalidade condiciona as práticas contabilísticas, existindo países com uma forte relação entre as duas componentes (ocorrendo casos em que as normas fiscais coincidem com as normas da contabilidade) e outros no qual existe uma clara separação das mesmas.

A forte relação entre a contabilidade e a fiscalidade é um fenómeno comum aos países da Europa Continental, podendo levar à sobreposição da fiscalidade sobre a contabilidade, o que dissimula os verdadeiros dados fiscais e contabilísticos, dificultando a representação fiel da situação das empresas (Callao e Jarne, 1995).

Influência da profissão contabilística

Também a importância da profissão contabilística pode influenciar as normas contabilísticas de um país, dependendo de factores como a sua força, tamanho e competência (Nobes e Parker, 2000). Por exemplo, nos países anglo-saxónicos as normas são, geralmente, flexíveis, tendo a profissão a responsabilidade de, sobre a supervisão das entidades governamentais, emitir recomendações sobre as suas práticas.

Os termos sistema Anglo-Saxónico e sistema Continental Europeu são, não raras vezes, utilizados na comparação de modelos de desenvolvimento contabilístico dos países desenvolvidos. Autores como Callao e Jarne (1995) e Nobes (1996) apresentam diversos parâmetros de comparação entre os sistemas contabilísticos que permitem o seu agrupamento nos dois blocos referidos anteriormente.

O Quadro 1 apresenta os principais parâmetros de comparação dos dois sistemas, de acordo com a sua influência: Anglo-saxónica (ex. Austrália, Dinamarca, Estados Unidos, Irlanda e Reino Unido) ou Continental Europeia (ex. Alemanha, Espanha, França, Grécia).

Quadro 1 - Causas da diversidade contabilística - Áreas de influência

Parâmetros de Comparação	Anglo-Saxónica	Continental Europeia
Relação entre contabilidade e fiscalidade	Escassa ou nula	Forte
Influência da profissão contabilística	Forte	Reduzida
Principais fontes de financiamento	Invest. Privado	Bancos e Estado (em menor grau)
Objectivo principal da informação contabilística	Imagem verdadeira e apropriada	Imagem verdadeira e apropriada mas orientada para a forma legal e para o estrito cumprimento da lei
Regulamentação contabilística destina-se à protecção de	Investidores	Credores
Nível de Divulgação	Muita	Pouca
Predomínio de	Standards profissionais e a substância sobre a forma	Disposições governamentais e a forma sobre a substância

Fonte: Elaboração própria, com base em Callao e Jarne (1995:946) e Nobes (1996:13)

O Modelo Português

Relativamente ao modelo de desenvolvimento contabilístico Português, embora exista um relativo vazio no que concerne à sua inclusão em estudos empíricos internacionais (Rodrigues e Pereira, 2004), é incluído na análise ao ambiente contabilístico de diversos países efectuada por Callao e Jarne (1995:944-945), sendo apresentadas as suas principais características:

- Influência do sistema Continental Europeu;
- Relação muito intensa entre a contabilidade e a fiscalidade;
- Escassa influência da profissão contabilística;
- Predomínio das instituições bancárias como principais financiadores;
- A imagem fiel e verdadeira, mas sujeita à estrita aplicação da lei, é o objectivo principal da informação contabilística, encontrando-se esta orientada para a protecção dos credores.

2.3 O Novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

Em 1 Janeiro de 2010 entrou em vigor o novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei 158/2009, de 13 de Julho, que, simultaneamente, revoga o Plano Oficial de Contabilidade (POC), permitindo a Portugal acompanhar o processo de convergência internacional nestes domínios.

O novo sistema contabilístico baseado nas normas do IASB, adoptadas pela União Europeia, traduz-se numa mudança na forma de apresentação e divulgação do relato empresarial, pretendendo-se que possibilite uma maior transparência e comparabilidade entre as empresas, quer estas actuem no mercado nacional ou internacional (Albuquerque e Almeida, 2011)

O SNC foi elaborado pela Comissão de Normalização Contabilística e é composto por diversos elementos: Estrutura Conceptual; Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF); Modelos de demonstrações financeiras (MDF); Código de contas (CC); Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF); Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE) e Normas interpretativas (NI).

Inicialmente, o SNC estava organizado numa estrutura normativa que compreendia três níveis de relato financeiro de modo a assegurar a coerência e consistência dos normativos contabilísticos aplicáveis aos vários tipo de entidades a operar em Portugal (Deloitte, 2009). No entanto, através do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, foi homologada uma nova norma que acrescenta um quarto nível de relato, relativo às microentidades (Quadro 2).

Quadro 2 - Níveis de Relato Financeiro em Portugal

Nível	Referencial	Tipo de Entidade
1	IFRS	Entidades com valores mobiliários cotados
2	NCRF e NI	Restantes entidades dos sectores Não-Financeiros que não optem pela aplicação das IFRS
3	NCRF-PE	Entidades de pequena dimensão
4	NCM	Microentidades

Fonte: Elaboração Própria, com base em Deloitte (2009:9)

O Ministério das Finanças e da Administração Pública (2011:4380) caracterizou o SNC da seguinte forma: “*Trata-se de um modelo de normalização assente mais em princípios do que em regras explícitas e que se pretende em sintonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e adoptadas na União Europeia (UE)*”.

De acordo com Guimarães (2010), o novo referencial contabilístico apresenta, mais do que uma dicotomia “princípios vs regras”, o instituir de uma nova cultura SNC que abrange outros parâmetros:

- Uma *mudança cultural* baseada na introdução da subjectividade no registo dos factos patrimoniais, consequência de uma aborgem mais focada em princípios do que em regras;
- A adopção de um *novo modelo contabilístico* assente no modelo anglo-saxónico;
- A adopção de *nova terminologia*;
- A diversificação do *conceito do utilizador das Demonstrações Financeiras* e a orientação destas para o *mercado de capitais*;
- A introdução de uma base teórica preconizada numa *Estrutura Conceptual*;
- O princípio da introdução da *autonomia na relação entre fiscalidade e contabilidade*;
- A ênfase dada à *mensuração ao justo valor*, vista como um dos pontos-chave do SNC.

Segundo Pires e Rodrigues (2008:16), “*o objectivo que se persegue é o do paradigma da utilidade e da satisfação plena da imagem verdadeira e apropriada, sempre em função da necessidade estrita da informação útil ajustada ao seu custo e, simultaneamente, transformando-a num factor que concorra para a formação do valor da entidade*”.

O paradigma utilitarista surgiu para acompanhar a evolução de uma sociedade cada vez mais de informação e assenta na ideia de que a contabilidade não é mais do que um sistema formal de informação, que procura recolher e comunicar todas as informações pertinentes para a tomada de decisões a todos os níveis da organização (Pereira, 2006).

A utilidade e oportunidade da informação é considerada um valor acrescentado imprescindível na empresa e deve estar ao dispor dos seus diversos utilizadores, uma vez que cada um tem um objectivo diferente a alcançar e procura tomar as suas decisões o melhor possível, de acordo com o conhecimento da situação da organização que a informação financeira lhe fornece (Pereira, 2006).

Todas estas abordagens são uma revolução face ao POC, sendo expectável que a transição para o SNC não seja um processo fácil, nomeadamente na forma de raciocinar, que ainda se mantém muito ligada ao POC e que se torna difícil de alterar, principalmente para aqueles que o aplicaram ao longo das últimas três décadas, em conceitos como o custo histórico e a forma como era abordada a prudência (Gamelas, 2010).

Esta parece ser também uma opinião partilhada por outros técnicos em depoimentos sobre a «nova cultura» contabilística do SNC:

- *«Aprender regras novas é relativamente simples e rápido, o que já não acontece nas mudanças da forma de pensar que exigem um “aculturamento” que só um estudo profundo e o tempo conseguem»* (Antão, 2009:8);
- *«Trata-se de uma mudança de grande monta que (...) é ela própria indutora de uma alteração cultural pelo que o processo de interiorização, para ser eficaz, terá de ser, necessariamente, lento e gradual»* (Cravo, 2009:11);

Uma das preocupações de Ferreira (2008) é a subjectividade, que considera excessivamente presente no novo normativo contabilístico, e que considera poder levar ao incremento dos casos de contabilidade criativa: *“Concluimos não fazer sentido enxertar na contabilidade digráfica, no balanço, expectativas incertas, de futuro incerto. Haverá com isso ganhos a favor de alguns, mas em desfavor de quase todos.”* (Ferreira, 2008:14), *“Está-se, portanto, perante evolução histórica, global, imparável (...) não temos deixado de afirmar que as mudanças em curso vão trazer perturbações sérias, insegurança, enganar, acarretando inclusive, no futuro, prejuízos, em particular para stakeholders menos conhecedores do “interior” da empresa”* (Ferreira, 2008:25).

As suas dúvidas residem também no facto de considerar que o novo normativo assume uma preocupação excessiva com as empresas internacionalizadas, não consentânea com a realidade das micro e PME portuguesas. Defende que, para as PME, seria conveniente um sério debate, pesando prós e contras da sujeição às IFRS, nomeadamente nos domínios da gestão e da fiscalidade. O seu cepticismo reside na percepção de que as mudanças nas práticas e estruturas contabilísticas não trazem vantagens que superem os inconvenientes causados (Ferreira, 2008).

Por outro lado, a PriceWaterhouseCoopers (PWC) (2009) considera que as empresas portuguesas não poderiam deixar de adoptar um sistema de relato financeiro similar ao já utilizado pela generalidade dos seus concorrentes no espaço europeu.

Acrescenta ainda a PWC que não transitar de normativo no actual contexto de convergência internacional de práticas contabilísticas, mantendo o POC, “*colocaria a breve prazo em risco a capacidade competitiva das empresas portuguesas, quer no acesso ao crédito ou na internacionalização do seu negócio, podendo condicionar o desenvolvimento da economia portuguesa*” (PriceWaterhouseCoopers, 2009:3).

Para justificar estas afirmações, a PWC apresentou os principais objectivos, benefícios e dificuldades associadas à adopção do SNC (Quadro 3):

Quadro 3 - Objectivos, Benefícios e Obstáculos à adopção do SNC

Objectivos:

- Comparabilidade das Demonstrações Financeiras
- Maior transparência das informações relatadas
- Eficiência e eficácia do mercado de capitais

Benefícios:

- Instrumento global de relato financeiro
- Aproximação à harmonização contabilística internacional
- Qualidade da informação
- Redução das diferenças de *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) para empresas que reportam a entidades estrangeiras

- Diferenças significativas face ao POC
 - Valorização e contabilização de instrumentos financeiros
 - Informação comparativa para 2009
 - Divulgações adicionais
 - Resistência à mudança
- Obstáculos:**
- Formação
 - Capacidade técnica e disponibilidade dos recursos
 - Custos externos associados a determinadas opções contabilísticas (ex. Avaliações)
 - Impacto nos resultados e nos capitais próprios
 - Alteração dos sistemas informáticos
 - Implicações fiscais e regulatórias
-

Fonte: PriceWaterhouseCoopers (2009:8)

Com a aplicação do novo SNC já a decorrer, Cravo (2010) debruçou-se sobre o impacto da adopção do novo normativo sobre as PME e revelou ter existido uma grande preocupação com as necessidades deste tipo de empresas, tendo-se procurado simplificar o normativo que as regulamenta, de modo a reduzir o impacto da sua adopção aos aspectos essenciais e a não criar desvantagens competitivas relativamente a pequenas entidades de países terceiros "concorrentes".

Relativamente ao impacto do novo normativo sobre as PME, estima-se que seja positivo, consequência de um conjunto de novas Demonstrações Financeiras mais complexas que se traduzirão numa melhor compreensão da realidade das entidades que relatam. No entanto, devido ao efeito atenuador que se procurou instituir, não se espera que venham a existir diferenças muito significativas da aplicação do novo SNC, sendo o mesmo também aplicável ao impacto esperado sobre os níveis de tributação dessas empresas (Cravo, 2010).

Algumas das medidas constantes desse efeito atenuador do impacto fiscal foram, ainda, exemplificadas e verificam-se nas seguintes situações (Cravo, 2010):

- Passa a ser aceite, nalguns casos, a aplicação do modelo do justo valor em instrumentos financeiros, bem como em alguns activos biológicos consumíveis;

- Passa a ser aceite fiscalmente o método do custo amortizado, o valor realizável líquido designadamente para efeitos do cálculo do ajustamento dos inventários;
- Passa a ser efectuado o reconhecimento imediato como gasto fiscal do período das despesas de investigação, bem como a introdução da possibilidade de dedução fiscal das provisões para garantias a clientes e a dos créditos incobráveis em resultado de procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil mediado pelo IAPMEI;
- Relativamente às depreciações e amortizações, deixa de haver a obrigatoriedade de contabilização para efeitos de aceitabilidade fiscal, embora se condicione esta, seguramente, por razões de controlo, ao cômputo com base no custo histórico;
- É estabelecido um regime de aceitabilidade fiscal de imparidades condicionado às situações provenientes de causas anormais devidamente comprovadas.

2.4 A implementação do modelo IASB

A adopção das normas do IASB por diversos países tem vindo a ser particularmente evidente nas últimas duas décadas e não tem demonstrado sinais de desaceleração (Chua e Taylor, 2008). Esta difusão generalizada das IFRS pode ser apenas parcialmente explicada por um fenómeno economicamente racional, tendo vindo a ser largamente suportada pela demanda por uma acção legítima dos mercados globais face ao seu forte e complexo acoplamento, conferida pelas IFRS por possuírem três características fundamentais: o patrocínio de poderosos grupos de interesse/reguladores, a internacionalidade e a sua plasticidade (Chua e Taylor, 2008).

O impacto da implementação do modelo IASB foi analisado por múltiplos autores. Por exemplo, Barth *et al.* (2007) investigaram se a aplicação das IAS está associada a uma maior qualidade da contabilidade. Efectuando um estudo comparativo entre empresas de 21 países diferentes que adoptaram as IAS, ou que não o fizeram, chegaram à conclusão que, de uma forma geral, as empresas que aplicaram as IAS evidenciaram uma melhoria da qualidade da contabilidade. Concluíram também que estas empresas apresentaram menor manipulação dos resultados, um reconhecimento mais atempado das perdas e maior relevância dos valores contabilísticos.

Ding *et al.* (2007) e Jeanjean e Stolowy (2008) exploraram as implicações da implementação das normas internacionais no que diz respeito à manipulação de resultados e concluíram que esta não se reduz, criando-se a oportunidade para que ocorram com maior frequência.

Armstrong *et al.* (2009) estudaram a reacção do mercado europeu de acções à adopção das IFRS na Europa. Foi encontrada uma reacção positiva para as empresas que, antes de adoptarem o novo normativo, apresentavam menor qualidade de informação ou apresentavam maior assimetria de informação. A reacção foi menos positiva para as empresas adoptantes provenientes dos países *code-law* e às quais estava associada alguma preocupação pelas novas normas serem, de certa forma, uma imposição. De uma forma global, os resultados da adopção das IFRS sugerem uma avaliação positiva, na qual os investidores perceberam benefícios líquidos.

Landsman *et al.* (2011) procuraram aprofundar se o conteúdo da informação das divulgações dos resultados aumenta nos países cuja adopção das IFRS se tornou obrigatória e as condições e mecanismos através dos quais esses aumentos ocorrem. Os resultados sugerem maior conteúdo de informação nos países adoptantes das IFRS, sendo esse conteúdo aumentado através dos seguintes mecanismos: redução do desfasamento da informação, aumento do interesse dos analistas e aumento do investimento estrangeiro.

Outros autores têm-se dedicado a estudar as alterações contabilísticas ocorridas nas empresas, comparando a legislação nacional com as demonstrações financeiras preparadas de acordo com as IFRS. Nestes casos é frequente o recurso ao índice de conservadorismo proposto por Gray (1980), que permite comparar normativos e medir o impacto das práticas contabilísticas de um país no resultado reportado pelas empresas (O normativo que apresenta menores lucros apresenta maior conservadorismo nas suas práticas contabilísticas).

Seguidamente apresentam-se os contributos de alguns autores que exploraram o impacto da implementação do modelo IASB nos países europeus (Jermakowicz, 2004; Sucher e Jindrichovska, 2004; Weibenberger *et al.*, 2004; Perramon e Amat, 2006; Aisbitt, 2006; Bertoni e De Rosa, 2006; Jaruga *et al.*, 2007; Tsalavoutas e Evans, 2007; Bellas *et al.*, 2007; Hung e Subramanyam, 2007; Callao *et al.*, 2007; Silva *et al.*, 2007; Lantto e Sahlström, 2008; Cordazzo, 2008; Horton e Serafeim, 2008; Lopes e Viana, 2008; etc.).

Estes estudos encontram-se categorizados pelos países a que dizem respeito (Quadro 4 e Anexo 2) e são apresentados nas páginas seguintes.

Os estudos relativos a Portugal são apresentados de forma mais alargada, compreendendo também alguns dos estudos efectuados sobre o novo Sistema de Normalização Contabilística.

Quadro 4 - Implementação das normas do IASB

Autor(es)	País	Sistema
Jermakowikz (2004)	Bélgica	Continental
Sucher e Jindrichovska (2004)	Rep. Checa	-
Weibenberger <i>et al.</i> (2004); Hung e Subramanyam (2007)	Alemanha	Continental
Perramon e Amat (2006); Callao <i>et al.</i> (2007)	Espanha	Continental
Aisbitt (2006); Horton e Serafeim (2008)	Reino Unido	Anglo-Saxónico
Bertoni e De Rosa (2006); Cordazzo (2008)	Itália	Continental
Jaruga <i>et al.</i> (2007)	Polónia	-
Tsalavoutas e Evans (2007); Bellas <i>et al.</i> (2007)	Grécia	Continental
Lantto e Sahlström (2008)	Finlândia	Continental
Silva <i>et al.</i> (2007); Lopes e Rodrigues (2007); Costa (2008); Lopes e Viana (2008); Morais e Curto (2008); Comissão de Acompanhamento do Novo SNC (2009) ³ ; PriceWaterhouseCoopers (2009) ³ ; CNC (2010) ³	Portugal	Continental

Fonte: Elaboração Própria

Bélgica

Jermakowikz (2004) examinou a adopção das IFRS pelas empresas cotadas na bolsa de valores Belga (*BEL-20*). Os resultados da pesquisa revelam que, apesar das empresas terem adoptado o novo normativo contabilístico, este não era amplamente conhecido nem compreendido. São destacados como os desafios-chave da adopção: o justo valor; o contraste com a orientação das normas contabilísticas Belgas para a fiscalidade; a complexidade das novas normas e a inexistência de guias de implementação. É ainda apresentada a expectativa de impactos significativos nas demonstrações financeiras das entidades, com principal destaque para o capital próprio e o resultado líquido.

República Checa

Sucher e Jindrichovska (2004) estudaram o processo de implementação das IFRS na República Checa, com base na revisão da legislação, do enquadramento institucional e na interpretação da implementação das IFRS por parte das empresas, auditores e outros agentes institucionais. As principais conclusões apontam para diferentes grupos de entidades em diferentes estágios de desenvolvimento da implementação das IFRS, sendo as entidades auditadas pelas grandes empresas internacionais (predominantemente pelas Big Four), as que apresentam um grau de implementação mais avançado.

³ Estes estudos não são científicos, conforme anexo 2.

Alemanha

Weibenberger *et al.* (2004) investigaram as motivações que levaram as empresas alemãs à transição voluntária para os normativos contabilísticos internacionais (IAS/IFRS ou USGAAP), verificando se os objectivos que se pretendia atingir com essa adopção foram alcançados (v.g. internacionalização da comunidade de investidores, aquisição de empresas estrangeiras, etc).

O estudo indica que, embora as empresas afirmem que as suas expectativas globais foram cumpridas de forma satisfatória, uma análise detalhada mostra que vários dos objectivos ex-ante, não são alcançados ex-post (apenas foi alcançado com sucesso a melhoria da comparabilidade às empresas do sector e a integração de sistemas de reporte internos e externos). Foi possível concluir ainda que a escolha pelo normativo internacional (IAS ou USGAAP) difere significativamente dos objectivos que perseguem com a sua escolha de normativo.

Hung e Subramanyam (2007) estudaram os efeitos da adopção das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) nas demonstrações financeiras de empresas alemãs. Os resultados demonstram que o total do activo e o valor contabilístico (capital próprio), bem como a variabilidade do *book-value* e dos resultados são significativamente superiores sob o normativo internacional, quando comparado com o normativo alemão. Concluiu-se ainda que, após a adopção, o *book-value* e os resultados não apresentam maior relevância sob as IAS do que sob as normas alemãs, tendo sido também descoberta uma fraca evidência de que os resultados sob IAS apresentam maior conservadorismo.

Espanha

Perramon e Amat (2006) analisaram os primeiros resultados da implementação das IFRS nas empresas não-financeiras cotadas, em Espanha. Os resultados evidenciam que a implementação do novo normativo pode influenciar os resultados, principalmente devido à aplicação do justo valor em instrumentos financeiros e às novas regras de contabilização do *goodwill*. Também o efeito da aplicação dos novos métodos de contabilidade, nomeadamente no que respeita à capitalização de custos, benefícios pós-emprego e investimentos em empresas associadas, introduzem diferenças significativas nas demonstrações financeiras.

O teste empírico revela um efeito diversificado sobre os resultados líquidos, o que torna difícil prever o seu impacto sobre outras empresas cotadas; no entanto, concluiu-se que a adopção das IFRS podem influenciar de forma semelhante as empresas espanholas de diferentes tamanhos e rentabilidade (Perramon e Amat, 2006).

Callao *et al.* (2007) estudaram o efeito das novas normas (IFRS) sobre a comparabilidade e a relevância da informação financeira das empresas cotadas na IBEX-35, em Espanha. Para tal, procuraram diferenças significativas entre os valores contabilísticos e rácios financeiros sob os dois conjuntos de normas. Os resultados mostram que a comparabilidade local piorou e que é negativamente afectada quando ocorre a aplicação simultânea dos dois normativos no mesmo país.

A relevância da informação contabilística também não revelou melhorias para os operadores do mercado local de capitais porque a diferença entre valores contabilísticos e de mercado é maior quando as IFRS são aplicadas. Concluíram ainda que embora não tenha havido melhorias de curto prazo na utilidade da informação financeira, esta pode ser alcançada a médio e longo prazo (Callao *et al.*, 2007).

Reino Unido

Aisbitt (2006) analisou as reconciliações do capital próprio das maiores empresas do Reino Unido que resultaram da transição das normas contabilísticas do Reino Unido (UK GAAP) para as IFRS. Concluiu que, embora o efeito global no Capital Próprio não tenha sido relevante, o efeito individual em determinados ítems pode ter consequências importantes para a análise financeira e as obrigações contratuais. O nível de variabilidade verificado entre empresas nas rúbricas do balanço com maior variância na transferência para as IFRS pode significar que haverá maior atenção aos detalhes pelos utilizadores das demonstrações financeiras.

Horton e Serafeim (2008) investigaram a relevância da informação contida nos documentos de transição requeridos pela IFRS1, que detalham os ajustamentos necessários às empresas que efectuam a transição dos UK GAAP para IFRS. Verificaram-se retornos anormalmente baixos nas empresas que efetuaram reconciliação e ajustes sobre os resultados de acordo com o UK GAAP e valores substancialmente relevantes nos ajustamentos relacionados com imparidade do goodwill, benefícios dos empregados e impostos diferidos. Concluiu-se ainda que os resultados alteram as crenças dos investidores sobre o preço das acções.

Itália

Bertoni e De Rosa (2006) aplicaram o índice de conservadorismo (Gray) nas empresas italianas cotadas na *Milan Stock Exchange*, com o objectivo de testar se a mudança do referencial contabilístico italiano para o internacional acarreta práticas contabilísticas mais ou menos conservadoras. As conclusões parecem reforçar a hipótese de que as normas contabilísticas italianas são mais conservadoras do que as internacionais; no entanto, os resultados obtidos não foram tão significativos quanto os esperados.

Cordazzo (2008) analisou as reconciliações do capital próprio e resultado líquido das empresas cotadas na *Borsa Italiana* de modo a conhecer a natureza e dimensão das diferenças entre os princípios contabilísticos italianos e as IAS/IFRS. Os resultados mostram que os efeitos globais da transição provocam um impacto positivo e mais relevante sobre o resultado líquido do que sobre o capital próprio.

Polónia

Jaruga *et al.* (2007) investigaram o impacto da adopção das IAS/IFRS nas demonstrações financeiras das empresas cotadas na Polónia, particularmente nos efeitos sobre o capital próprio e resultados líquidos. Os resultados demonstram que não foi possível encontrar uma tendência clara nas alterações verificadas no capital próprio das empresas cotadas; todavia, foi visível que a maior parte das empresas apresentou um aumento do capital próprio. Relativamente ao impacto no resultado líquido, foram conclusivas alterações significativas nos seus valores que, no entanto, também não apresentaram uma tendência clara.

Grécia

Bellas *et al.* (2007) analisaram a adopção das IAS nas empresas gregas, no sentido de identificar a sua consequência em diversas grandezas e indicadores contabilísticos. Os resultados evidenciam valores consideravelmente mais elevados sob as novas normas internacionais no que diz respeito aos activos tangíveis, activos fixos e passivos totais. Foram também encontradas diferenças significativas nos valores inscritos no Balanço, em comparação com os apresentados pela maioria das empresas analisadas que aplicam o normativo grego (GAS).

Tsalavoutas e Evans (2007) estudaram os impactos causados pela transição para as IFRS na posição financeira, performance e principais rácios financeiros das empresas gregas cotadas. As conclusões sugerem que a implementação das IFRS se traduz num impacto positivo da posição financeira destas empresas, nomeadamente no capital próprio e nos rácios de liquidez. Relativamente à sua performance, mais especificamente quanto ao impacto no resultado líquido e no Retorno dos Capitais Próprios (ROE), os resultados foram inconclusivos.

Finlândia

Lantto e Sahlström (2008) investigaram o impacto da adopção das IFRS nos principais rácios financeiros das empresas Finlandesas. Os resultados mostraram que a adopção das IFRS alterou a magnitude dos indicadores financeiros analisados, tendo como principais alterações: o aumento do valor dos rácios de rendibilidade; a redução do valor do *price earning ratio*; o aumento do valor dos rácios de alavancagem financeira e a diminuição dos rácios de liquidez.

Os autores concluíram ainda que as mudanças observadas nas rúbricas das DF e rácios financeiros tiveram origem na adopção do justo valor e em requisitos mais estritos na contabilização de determinadas rúbricas.

Portugal

Relativamente aos estudos realizados em Portugal e que investigam a convergência com as normas de contabilidade internacionais (seja pela adopção das IFRS ou SNC), procuram, na sua generalidade, concluir sobre: impactos da conversão para o novo normativo nas empresas; conservadorismo das práticas contabilísticas e relevância, comparabilidade e compreensibilidade da informação contabilística.

Estes estudos versam, predominantemente, sobre as empresas cotadas, uma vez que esta convergência é um acontecimento recente e apenas as empresas com valores mobiliários cotados se encontram obrigadas, desde 2005, a elaborar as suas contas consolidadas de acordo com o normativo internacional. Devido a esta contingência, é de referir a escassez de estudos empíricos sobre o impacto do SNC apresentando-se de seguida os estudos mais relevantes sobre esta temática, mesmo carecendo de maior profundidade científica.

É também frequente encontrar estudos de caso (Jesus, 2009; Marques, 2010) que procuram analisar, de forma pormenorizada, o impacto do novo normativo em determinada empresa. No entanto, estes estudos não serão aqui considerados uma vez que incorporam realidades específicas de cada empresa que não seria ajustado considerar neste estudo.

Uma das primeiras investigações sobre o impacto da transição de normativo foi efectuada por Silva *et al.* (2007) ao realizar um estudo que procurou medir o impacto da aplicação das IFRS na informação financeira relatada pelas empresas e que incidiu sobre as contas consolidadas das empresas pertencentes ao mercado de valores da Euronext Lisboa.

Os resultados obtidos evidenciaram que as estruturas do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultados das empresas estudadas, registaram conversões contabilísticas relevantes.

Apesar desta constatação, os autores consideram que não foi possível determinar um padrão claro para as variações verificadas, quer para o Balanço Patrimonial, quer para a Demonstração de Resultados, embora algumas das suas variações percentuais tenham sido similares. Foi ainda conclusivo o impacto da implementação das IFRS, que condicionou o desempenho e a posição financeira das empresas de negócios em Portugal, relevando uma perda de valor, embora reduzida, para os accionistas.

Lopes e Rodrigues (2007) estudaram os determinantes do nível de divulgação na contabilização de instrumentos financeiros das empresas portuguesas cotadas. As conclusões indicam que o grau de divulgação está significativamente relacionado com o tamanho, tipo de auditor, status e sector económico da entidade cotada. São ainda reveladas áreas de melhoria das práticas de reporte da informação e sugeridas áreas para a intervenção do regulador do mercado de capitais português.

Costa (2008) investigou o impacto da transição para as IAS/IFRS sobre a comparabilidade da informação financeira relatada pelas empresas cotadas na Euronext Lisboa. Os objectivos foram avaliar a materialidade dos impactos da transição na posição financeira e na performance, testar a presença de diferenças significativas em rubricas de balanço e da demonstração dos resultados e em rácios financeiros quando apresentados sob as políticas contabilísticas geralmente aceites em Portugal (PGAAP) e sob IAS/IFRS e, ainda, procurar compreender se as IAS/IFRS reflectem práticas contabilísticas mais ou menos conservadoras do que os PGAAP.

As conclusões do estudo relevaram variações significativas ao nível:

- Do Balanço - nas rubricas propriedades de investimento, activos por impostos diferidos, disponibilidades, resultado líquido do exercício, interesses minoritários, provisões, dívidas a terceiros não correntes, financiamentos obtidos não correntes, passivos por impostos diferidos, total de passivos não correntes, financiamentos obtidos correntes e passivo total;
- Das Demonstrações Financeiras - no resultado operacional e no resultado corrente;
- Dos Rácios - na liquidez imediata, rendibilidade do activo e rendibilidade dos capitais próprios.

Relativamente à comparação do conservadorismo associado às práticas contabilísticas de ambos os normativos, os resultados indicam que a alteração para IAS/IFRS conduz a práticas contabilísticas menos conservadoras nos casos do total do activo não corrente, total do activo, resultado líquido do exercício e rácios *return on assets* (ROA) e *return on equity* (ROE). Nas restantes rubricas do balanço, bem como no rácio de solvência, são apresentadas semelhanças no grau de conservadorismo. Relativamente aos rácios de liquidez e *debt-to-equity* (D/E), os resultados não foram conclusivos.

Lopes e Viana (2008) analisaram o conteúdo das divulgações das empresas portuguesas cotadas sobre os impactos da transição para o IFRS, no âmbito das recomendações do Comité Europeu do Risco Sistémico (CERS). Os autores constataram um elevado grau de variabilidade nas divulgações, tanto em termos qualitativos (explicação narrativa da transição), como quantitativos (reconciliações), concluindo que os objectivos de relevância, comparabilidade e compreensibilidade indicados na Recomendação da CERS não foram alcançados.

No tocante às mudanças contabilísticas, o estudo demonstrou que os impactos divulgados pelas empresas confirmaram os estudos prévios *de jure* sobre os principais impactos da mudança das portuguesas GAAP para as IFRS e que aqueles se situam nos critérios de reconhecimento de intangíveis e no tratamento contabilístico do *goodwill* e dos instrumentos financeiros.

No estudo foi ainda calculado o índice de Gray usando os resultados das empresas reconciliados para IFRS, concluindo que o normativo contabilístico Português (PGAAP) é mais conservador do que as IFRS.

Morais e Curto (2008) investigaram a relação entre a adopção das normas do IASB e a qualidade dos resultados das empresas em Portugal. Para tal, foi comparada a variabilidade dos resultados de 34 empresas portuguesas cotadas, antes (1995-2004) e depois (2004-2005) da adopção das normas do IASB.

As conclusões indicam que, durante o período de adopção das normas do IASB, as empresas apresentaram variações menos suaves nos resultados do que nos períodos em que os normativos nacionais estavam implementados, o que parece sugerir uma melhoria na qualidade dos resultados após a adopção do normativo internacional. Contudo, o estudo também concluiu que a relevância da informação contabilística destas empresas diminuiu com a adopção das normas do IASB.

Esta contradição pode dever-se às diferenças nas amostras em estudo, ou ao facto de serem relativas a um período de transição, apresentando menor qualidade. É, no entanto, expectável que este aspecto seja melhorado no futuro.

A Comissão de Acompanhamento do Novo SNC (2009) procurou apurar o potencial efeito da aplicação das novas normas nas entidades sujeitas ao SNC no período após 1 de Janeiro de 2010, por analogia aos impactos verificados nas demonstrações financeiras das entidades com valores cotados na Euronext – Lisboa, que adoptaram pela primeira vez as IAS/IFRS em 2005.

Estes impactos podem ser observados no quadro 5 e as conclusões a que permitiram chegar indicam que, descontando as diferenças conjunturais no momento da primeira aplicação dos dois normativos, não é de prever que, em termos agregados, venham a ocorrer impactos muito significativos.

Concluiu-se também não ser possível prever o impacto em cada uma das entidades que adoptem o novo sistema, podendo este variar de acordo com as especificidades próprias de cada entidade.

Quadro 5 - Efeitos nas demonstrações financeiras das entidades com valores cotados na Euronext–Lisboa que adoptaram pela primeira vez as IAS/IFRS em 2005

Rubrica / Rácio	Aumentos	Diminuições
Activo	40%	60%
Passivo	63%	37%
Capital Próprio	54%	46%
Resultado do Período	77%	23%
Autonomia Financeira	49%	51%
Solvabilidade	46%	54%
Rendibilidade dos Capitais Próprios	71%	29%

Fonte: Comissão de acompanhamento do novo SNC (2009:4)

A PriceWaterhouseCoopers (2009) considera que a adopção do SNC proporciona uma qualidade de relato financeiro superior à proporcionada pelo revogado POC, aproximando as empresas portuguesas das dos restantes países europeus, o que, conseqüentemente, terá reflexo positivo no seu acesso ao financiamento e no processo de internacionalização.

No mesmo estudo são ainda apresentados os principais impactos da adopção das IFRS em Portugal pelas empresas cotadas em bolsa, que levaram a uma redução de, aproximadamente, 10% nos seus Capitais Próprios. Sobre a conversão para o SNC nas empresas portuguesas é referido pela PWC (2009) que, dada a proximidade entre as NCRF e as IFRS, se estima que também possam existir variações significativas, no entanto, a dimensão e relevância desses impactos dependerá da forma como se encontram reconhecidos ou valorizados as diversas rubricas, bem como da substância económica das transacções ou eventos que lhes são subjacentes. No quadro 6 apresentam-se os principais impactos esperados da conversão para o SNC.

Quadro 6 - Impactos da conversão para o SNC

Componente	Impacto
Activos intangíveis	Redução ou eliminação total do goodwill, despesas de instalação e despesas de investigação e desenvolvimento
Activos tangíveis	Redução por imparidade do valor líquido de alguns activos. Possibilidade de alterações de vidas úteis e a adopção da amortização por componentes. Opção pela mensuração ao custo histórico ou valor revalorizado
Propriedades de investimentos	Aumento do valor dos activos, se adoptada a política de mensuração ao justo valor
Acréscimos e diferimentos	Anulação de custos plurianuais diferidos que não qualifiquem como activo
Instrumentos financeiros	Registo dos ganhos e perdas obtidas com a contratação de instrumentos financeiros derivados e separação entre instrumentos de capital próprio e passivos financeiros
Benefícios aos empregados	Alteração das responsabilidades reconhecidas com pensões por possibilidade de aplicação do método do “corredor” no reconhecimento dos desvios actuariais
Rédito	Redução dos réditos suportados por contratos condicionais ou revogáveis Reconhecimento da actividade de “comissionista” pelo líquido
Provisões	Redução do valor de provisões genéricas e para reestruturações constituídas Aumento da divulgação de passivos contingentes Possível desconto do valor das provisões
Subsídios	Eventual reclassificação de subsídios
Impostos	Activos e passivos por impostos diferidos, em resultado da manutenção do critério do custo histórico e de outras regras fiscais actualmente em vigor

Fonte: PriceWaterhouseCoopers (2009:4)

No estudo da PWC (2009) também foram considerados os impactos fiscais (em sede de IRC) da adopção do novo normativo. As conclusões indicam que é esperado que, numa primeira fase, o impacto fiscal se reflita ao nível do tratamento fiscal a dar às variações patrimoniais positivas e negativas que resultarão da transição entre normativos e que poderá resultar num acréscimo do imposto a pagar no período de transição, prevendo-se que surjam, subsequentemente, alterações das regras fiscais ao nível das reintegrações e amortizações, provisões, apuramento de mais-valias e menos-valias, instrumentos financeiros e contratos de construção, entre outros (PriceWaterhouseCoopers, 2009)

Ainda no mesmo estudo foram avaliados os impactos da conversão do normativo contabilístico nas empresas, abordando adicionalmente aspectos extra-contabilísticos que poderão produzir efeitos em cinco vectores interdependentes:

Números - Consequência da alteração de práticas contabilísticas que poderão implicar variações na informação financeira produzida;

Pessoas - Alteração da forma como as pessoas percebem o relato financeiro. Foco na formação específica e comunicação para a gestão de topo;

Processos – As diferenças de normativo poderão implicar alterações significativas na forma como os processos são efectuados, podendo levar à necessidade do seu re-desenho;

Sistemas Informáticos – De modo a efectuar a conversão de normativos ocorre a necessidade da actualização dos sistemas informáticos e, eventualmente, à sua re-arquitectura;

Negócio - Decorrente do impacto das alterações no negócio operacional das empresas, nos seus rácios de performance e na avaliação do seu negócio por terceiros.

A Comissão de Normalização Contabilística (2010) apresentou o Observatório SNC, com o objectivo de avaliar o grau de implementação do novo normativo no quarto trimestre de 2010, no qual foram apontados os objectivos mais atingidos e aqueles que constituem oportunidades de melhoramento e foram menos conseguidos.

Os objectivos mais atingidos foram os relacionados com: a gestão; as diferenças POC vs. SNC; os processos internos; o balanço de abertura e comparativos; as áreas de impacto; a informação para as DF; o plano de transição e; as políticas contabilísticas.

Os objectivos menos atingidos que podem constituir oportunidades de melhoramento foram: o envolvimento da organização; a estratégia de comunicação; a formação e a intervenção de especialistas externos.

A avaliação global à implementação do SNC em 2010 foi positiva, no entanto, foram ainda deixados alguns alertas: a transição não corresponde à mera alteração informática do código das contas; todos os ajustamentos de transição e não apenas os mais usuais (desreconhecimento das despesas de instalação, etc.) devem ser considerados; as alterações dos vários critérios de valorimetria devem ser analisadas e a informação necessária para o Anexo (divulgações) deve ser acautelada (Comissão de Normalização Contabilística, 2010).

2.5 Principais Ilações

Da revisão da literatura efectuada foi possível obter as seguintes conclusões:

- O fenómeno de globalização económica a que temos vindo a assistir tem colocado novos desafios à contabilidade no sentido de ir de encontro às necessidades dos utilizadores das demonstrações financeiras, que procuram informação financeira precisa e que reflita a situação real das empresas.
- Esta necessidade tem-se vindo a agudizar à medida a que o processo de globalização se tem aprofundado; no entanto, encontra a sua maior barreira na diversidade contabilística existente entre países. Tem crescido a ideia de que esta diversidade actua como barreira ao livre fluxo de capitais e prejudica a confiança e a credibilidade da informação financeira pelo que a comunidade contabilística, nas suas variadas vertentes, tomou consciência da necessidade de eliminar os obstáculos que se colocam à comparabilidade da informação e que levam à inevitabilidade de uma harmonização contabilística internacional.
- A diversidade contabilística tem origem em diversos factores que condicionam o ambiente no qual a contabilidade opera e as suas diferentes combinações possibilitam a compreensão de grande parte das diferenças existentes entre os diversos normativos contabilísticos. Estas diferenças podem ser de origem económica, histórica, institucional ou cultural, variando em factores como a cultura, o sistema legal, as fontes do financiamento das empresas, a relação entre fiscalidade e contabilidade, a influência da profissão contabilística, a inflacção, o nível de educação, o nível de desenvolvimento económico, entre outros.
- Dada a integração europeia e a estratégia comunitária de convergência nas práticas contabilísticas foi criado, em Portugal, o novo Sistema de Normalização Contabilística, possibilitando o acompanhamento da dinâmica de adopção comunitária das normas internacionais de contabilidade.

- O SNC apresenta-se como uma grande oportunidade para as empresas, principalmente para a sua competitividade em pleno ambiente globalizado de negócios, parceiros e fontes de financiamento, introduzindo, no entanto, um grande desafio na interiorização e aculturação à nova filosofia SNC, que se coloca, em especial, às PME e aos profissionais responsáveis pela sua aplicação.
- Relativamente aos estudos que versam sobre a adopção das IFRS pelas empresas portuguesas, a partir de 2005, pôde concluir-se que a adopção das IAS/IFRS condicionou a posição financeira das empresas e que levou a práticas contabilísticas menos conservadoras do que era usual com o normativo revogado. Foi verificado, no entanto, que o normativo contabilístico Português é mais conservador do que as IAS/IFRS. Note-se que ocorreram impactos relevantes na informação contabilística relatada que, no entanto, não apresentaram um padrão definido.
- As conclusões apontam também para uma melhoria na qualidade dos resultados no período de adopção dos padrões do IASB e para o decréscimo da relevância da informação relatada no mesmo período, tendo-se concluído que não foram alcançados os objectivos de relevância, comparabilidade e compreensibilidade indicados na Recomendação do CERS.
- Relativamente aos impactos esperados sobre a implementação do SNC, existem dois estudos não científicos contraditórios: num é concluído que os impactos contabilísticos esperados não se prevêm muito significativos, enquanto que noutro se conclui o contrário. Este último apresentou como expectável que, no período de transição para o novo normativo, se registem impactos fiscais que resultem num acréscimo do imposto a pagar e que existem outros impactos extra-contabilísticos relevantes e que se podem agrupar em cinco factores: números, pessoas, processos, sistemas informáticos e negócio.

3. Metodologia de Investigação

3.1 Paradigmas de Investigação

Numa pesquisa académica, o modo de apreensão de conhecimento sobre um determinado tema é condicionado, directa ou indirectamente, pela forma como o investigador percebe a realidade (Williams, 1998).

Para o investigador é importante reconhecer o paradigma que lhe permite identificar o seu papel no processo de investigação, determinando o curso do projecto de pesquisa e a distinção das restantes perspectivas (Williams, 1998).

Um dos preceitos relativo aos paradigmas da investigação é o modelo bi-dimensional desenvolvido por Burrell e Morgan (1979), que se baseia em duas dimensões distintas:

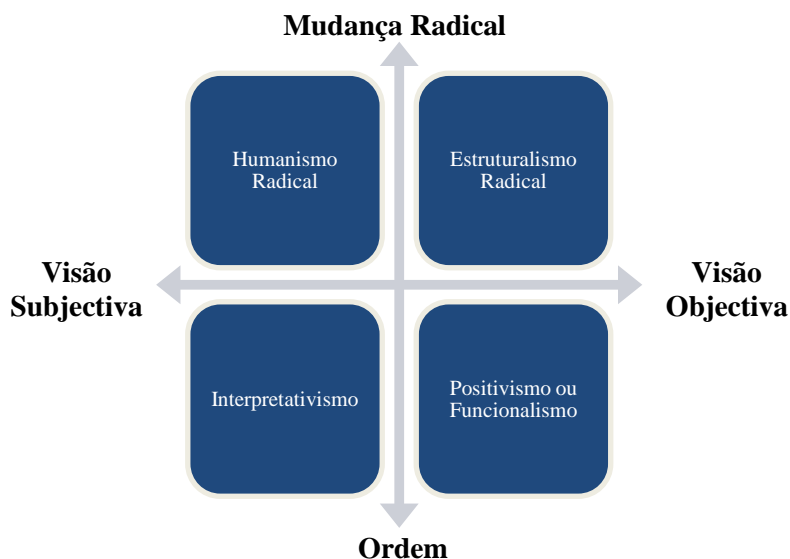
- A primeira, que contrapõe a objectividade à subjectividade, representa a posição do investigador quanto à natureza das ciências sociais;
- A segunda dimensão representa os pressupostos do investigador sobre a sociedade, que podem ir da ordem reguladora à mudança radical (Belkaoui, 1992).

As duas dimensões criam quatro paradigmas de investigação contíguos, mas que se excluem mutuamente (Senik, 2009): o Funcionalismo, o Interativismo, o Humanismo Radical e o Estruturalismo Radical.

Na procura de delinear paradigmas de investigação para a Contabilidade e após diversas tentativas falhadas (Jensen, 1976; Watts e Zimmerman, 1978, 1979), os autores Cooper (1983) e Hopper e Powell (1985) conseguiram-no ao basear-se no modelo de Burrell e Morgan (1979), adaptando-o (Chua, 1986).

Major (2009), utilizando a teoria de Hopper e Powell (1985), explicou a posição do investigador nos diversos paradigmas, de acordo com a sua movimentação ao longo dos eixos do modelo (Gráfico 1):

Gráfico 1 - Paradigmas na investigação em Contabilidade



Fonte: Belkaoui (1992:514, adaptado)

Relativamente ao eixo que contrapõe a objectividade à subjectividade, o investigador avança no sentido da objectividade quanto maior é a sua “*percepção da realidade como objectiva, externa à actividade humana e passível de ser totalmente reduzida a um conjunto de variáveis e admitir que o conhecimento sobre esta pode ser adquirido através do método científico experimental típico das Ciências Naturais.*” (Major, 2009:47). O movimento ocorre no sentido contrário quando entende a realidade “*como algo dependente da interacção humana, subjectiva e formada por valores resultantes da actividade de seres sociais, cujo conhecimento não é susceptível de ser quantificado e reduzido a variáveis matemáticas e de aplicação do método científico.*” (Major, 2009:47).

Por sua vez, no eixo vertical, a movimentação é efectuada no sentido da mudança radical quando os investigadores estão interessados no estudo da Contabilidade “*como força motriz de conflitos sociais e de desigualdade, com o objectivo de intervirem activamente na construção da sociedade*” (Major, 2009:47). O movimento no sentido oposto acontece quando o investigadores estão centrados no estudo do papel da Contabilidade na regulação e manutenção da ordem e estabilidade sociais.

Na Contabilidade distinguem-se três paradigmas de investigação e não quatro, dado que o Humanismo Radical e o Estruturalismo Radical são agregados num só paradigma, o Crítico. Mantêm-se os paradigmas Interpretativista e o Positivista, assumindo-se este último como investigação dominante (Major, 2009).

A comparação entre as principais características que distinguem cada um dos paradigmas foi efectuada por Major (2009) e compreendem as seguintes dimensões:

- **Objectivos das organizações:** para os positivistas são resultado de interesses convergentes entre os seus membros; para os interpretativistas são recursos simbólicos que guiam e legitimam as acções e; para os críticos são resultado de negociações que visam legitimar interesses diferenciados.

- **Focus da análise:** para os positivistas, este encontra-se nos indivíduos, subunidades e sistemas; para os Interpretativistas, na consciência humana e para os críticos, nas interacções sociais e a subordinação institucionalizada do trabalho.

- **Imagem da realidade organizacional:** para os positivistas é o resultado de comportamentos racionais e colaborativos; para os interpretativistas é o fruto de um sistema partilhado de significados e; para os críticos é um palco de actos de poder, dominação e resistência, resultantes do confronto entre grupos de indivíduos preocupados em controlar as acções e grupos subordinados.

Estes paradigmas apresentam características que não são mensuráveis, pelo que não podem ser avaliados de forma racional (Chua, 1986). Como tal e apesar da dificuldade de implementação, ao invés de ser utilizado apenas um paradigma na investigação, tem surgido recentemente a triangulação das diversas abordagens, como forma de atenuar as fraquezas/dificuldades de uma perspectiva teórica com base nos méritos de uma outra (Major, 2009).

Apesar desta nova tendência na investigação, a escolha do paradigma para este estudo recaiu sobre o Positivismo, por se pretender uma observação objectiva da realidade e se considerar que os resultados devam ser obtidos através do método científico experimental.

3.2 Teoria da Contingência

O paradigma positivista inclui abordagens baseadas, entre outros, nas teorias da contingência, da agência e dos custos de transacção (Major, 2009).

A teoria da contingência é uma perspectiva teórica do comportamento organizacional que enfatiza a maneira como os factores contingentes, tais como a tecnologia e pressões ambientais, afectam o desenvolvimento e funcionamento das organizações (Covaleski *et al.*, 1996). Esta teoria pode ser utilizada no estudo de diversas áreas da gestão empresarial, tendo sido, inclusivamente, aplicada à contabilidade por Schweikart (1992), Saudagaran e Diga (1999), Tilema (2005) e Cadez (2007), como explicitação seguinte:

O estudo de Schweikart (1992) apresenta alguns dos dilemas éticos que podem surgir aos contabilistas, bem como o ambiente no qual as decisões do foro contabilístico são tomadas. Segundo o autor, a teoria da contingência pode ser utilizada para explicar e prever o comportamento ético dos contabilistas. Procedendo à identificação dos factores passíveis de influenciar os seus comportamentos, estes podem ser trabalhados de forma a tentar gerar tomadas de posição mais confiáveis e que favoreçam um comportamento mais ético.

Saudagaran e Diga (1999) compararam a utilização da teoria da contingência no reconhecimento de variáveis ambientais explicativas das diferenças nas práticas contabilísticas entre os países. As conclusões do estudo indicam que os estudos baseados na teoria da contingência apenas ponderam a influência dos factores ambientais nos sistemas de contabilidade, enquanto os estudos baseados em paradigmas emergentes reconhecem também a capacidade de a contabilidade influenciar o ambiente no qual opera.

Também a contabilidade de gestão foi alvo de pesquisa para Tilema (2005) e Cadez (2007), que realizaram estudos sobre factores de contingência e sistemas contabilísticos de gestão.

Baseando-se em estudos de caso de duas empresas de energia e gás, Tilema (2007) procurou identificar os diversos factores contingenciais que têm influência na sofisticação dos instrumentos de contabilidade, contribuindo também para o desenvolvimento de uma estrutura integrada que pode ser usada para explicar a sofisticação dos sistemas de contabilidade de gestão.

Cadez (2007) procurou dar continuidade à apreciação da contabilidade de gestão no seu contexto organizacional, tomando como base as premissas da teoria da contingência. Para tal, desenvolveu um modelo de contabilidade de gestão baseado na teoria da contingência e testou empiricamente a sua validade.

Todos estes estudos comprovam que a teoria da contingência pode ser aplicada no estudo da Contabilidade. Esta oferece uma abordagem sistemática para a conceptualização das variáveis ambientais nacionais e estrangeiras que podem ter influência sobre as semelhanças e diferenças nos estilos e práticas contabilísticas entre países (Gernon e Wallace, 1995).

A utilização da teoria da contingência nesta dissertação tem justificação na recente evolução da economia mundial, que fez surgir contingências de carácter externo e interno e que provocou novas necessidades de informação financeira, contribuindo para a implementação do SNC em Portugal. Esta alteração afecta o desenvolvimento e funcionamento das organizações, que necessitam de realizar um esforço de adaptação ao novo sistema contabilístico de modo a conseguirem atingir os seus objetivos.

3.3 Métodos e Técnicas de Recolha e Análise de Dados

De modo a concretizar os objetivos propostos e seguindo o paradigma de investigação escolhido, foi utilizado, como método de investigação, a pesquisa descritiva. Procedeu-se a um levantamento de informação que teve como instrumento de recolha de dados um questionário com perguntas fechadas, elaborado de raiz especificamente para o efeito (Anexo 3).

Este questionário foi construído de acordo com a análise efectuada à revisão da literatura e encontra-se dividido em três partes:

- Parte I - Caracterização do perfil do inquirido e da empresa;
- Parte II - A experiência no 1º ano de implementação do SNC pelos profissionais;
- Parte III - A percepção do impacto da implementação do SNC nas empresas.

Importa acrescentar que o questionário foi previamente testado por dois profissionais inseridos na categoria profissional correspondente ao universo em estudo.

Este universo corresponde aos Técnicos Oficiais de Contas (TOC) portugueses e a pesquisa foi dirigida a estes profissionais por serem os principais responsáveis pela organização e execução da Contabilidade das empresas portuguesas. Como tal, entendeu-se que seriam os profissionais que poderiam ter uma perspectiva mais realista sobre a implementação do novo normativo (SNC).

Estes profissionais possuem uma Ordem própria, a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC), que congrega, aproximadamente, 75.000 membros. Face à sua dispersão geográfica no território nacional e aos recursos limitados para a realização deste estudo, não foi possível seleccionar uma amostra probabilística aleatória, pelo que se optou por uma amostra de conveniência que apresenta, como principal *handicap*, uma insuficiente cobertura geográfica do universo em análise.

Para a recolha dos dados foi efectuado, com sucesso, um pedido de colaboração à OTOC e à Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração (APECA) de modo a possibilitar a distribuição dos questionários nas formações que estas duas entidades realizaram no final do mês de Março de 2011 e no início do mês de Abril de 2011, em Lisboa. Adicionalmente, o questionário foi submetido na internet no Fórum Comunidade TOC em: <http://toc.informe.com>. No total foram recolhidos 387 questionários:

Quadro 7 – Fontes de Recolha dos Dados

Data	Modo	Local	Nº Quest. Entregues	Nº Quest. Recolhidos	Taxa Sucesso
23 de Março e 4 de Abril	Reunião Livre e Formação Segmentada OTOC	Lisboa	84	67	80 %
25 de Março	Formação APECA	Lisboa	473	294	62 %
30 de Março a 6 de Abril	Internet	-	-	26	-

Fonte: Elaboração Própria

Adicionalmente, aos profissionais que participaram no estudo e que manifestaram interesse nas conclusões do mesmo, foi entregue um formulário (Anexo 4) para que recebam um exemplar da dissertação (em pdf).

A análise e tratamento dos dados recolhidos foi elaborada com recurso ao Excel e ao *software Statistical Package for Social Sciences* (SPSS), que permitiram criar os outputs necessários para a realização da análise estatística.

4. Análise e Discussão dos Resultados

4.1 Caracterização da amostra

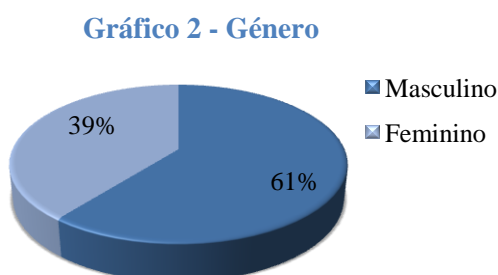
Colaboraram no estudo 387 indivíduos e a distribuição de acordo com a fonte de recolha das respostas foi a seguinte:

- 294 (76,0%) na formação da APECA;
- 67 (17,3%) no conjunto da reunião e formação da OTOC;
- 26 (6,7%) são respostas recolhidas através da internet.

Procedendo à análise da Parte I do questionário relativa à caracterização da amostra, as principais conclusões são as apresentadas de seguida.

Distribuição por género

Relativamente à distribuição por género, é possível comprovar pela observação do Gráfico 2 que 61,0% dos inquiridos são do género masculino e 39,0% do género feminino.

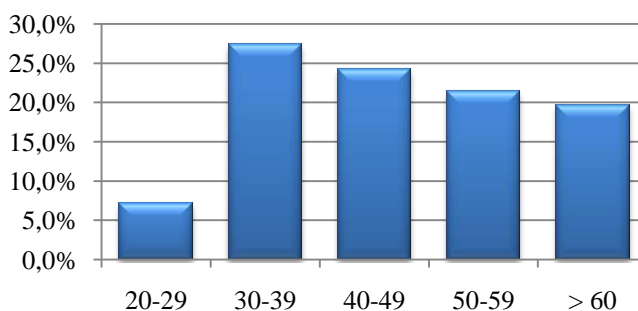


Fonte: Elaboração Própria

Distribuição por escalões etários

A análise da distribuição das idades por escalões etários (Gráfico 3) indica que o escalão etário predominante corresponde ao dos indivíduos com 30-39 anos, no qual se incluem 27,4% dos inquiridos, seguido do escalão 40-49 anos com 24,3%. O escalão 50-59 representa 21,4% do total dos inquiridos, os mais novos 7,2% e os que apresentam mais idade, 19,6%.

Gráfico 3 - Escalões etários

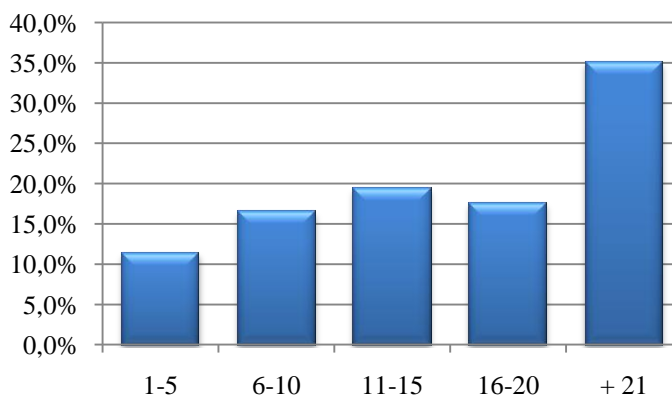


Fonte: Elaboração Própria

Distribuição pelo número de anos de experiência como TOC

A distribuição da antiguidade revela uma amostra com alguns anos de experiência no exercício da função de TOC (Gráfico 4). Com efeito, mais de um terço dos inquiridos indica já ter mais de 21 anos de experiência (35,1%), enquanto que os indivíduos com menos experiência (até 5 anos) representam apenas 11,4% do total. É de referir que 52,7% dos inquiridos apresentam experiência como TOC igual ou superior a 16 anos.

Gráfico 4 - Anos de experiência como TOC

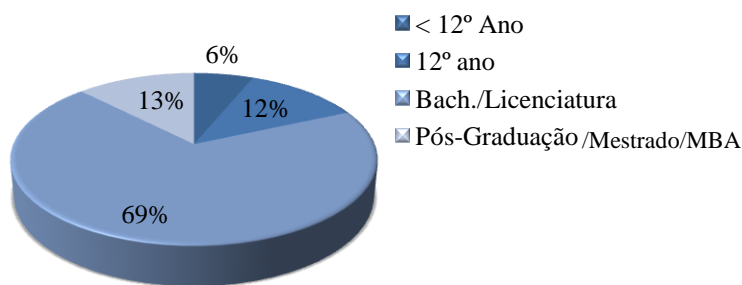


Fonte: Elaboração Própria

Distribuição pelas habilitações literárias

Relativamente às habilitações literárias dos inquiridos, os que apresentam escolaridade ao nível do ensino superior são predominantes. Cerca de 69,0% possuem Bacharelato ou Licenciatura e 13,0% Mestrado, MBA ou Pós-Graduação. Os restantes 19,0% apresentam um nível de formação inferior (Gráfico 5).

Gráfico 5 - Habilitações Literárias



Fonte: Elaboração Própria

Tipo de entidade

Analisando o Quadro 8 referente ao tipo de entidade na qual os inquiridos desempenham funções, é possível verificar que uma percentagem bastante elevada diz respeito às entidades prestadoras de serviços de contabilidade (80,9%). Seguem-se as entidades com departamento de contabilidade integrado (16,0%) e Outros (3,1%).

Quadro 8 - Tipo de Entidade

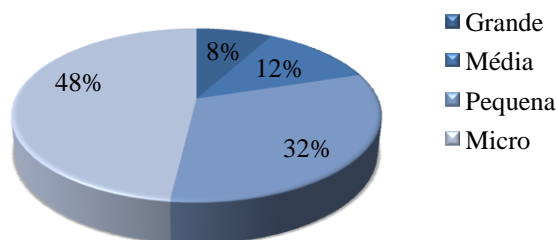
	Frequência	Percentagem (%)
Departamento de Contabilidade Integrado	62	16,0
Prestadora de Serviços de Contabilidade	313	80,9
Outro	12	3,1
Total	387	100,0

Fonte: Elaboração Própria

Dimensão da entidade

No que se refere à dimensão da entidade para a qual desempenha funções de TOC, grande parte (48,1,%) dos inquiridos trabalha para uma microentidade e 31,8% para uma entidade de pequena dimensão. Estes dois tipos de entidade são as mais representadas pela maioria dos inquiridos, constituindo em conjunto 79,9% do total. Por outro lado, os que trabalham para uma grande empresa representam apenas 8,0% do total da amostra (Gráfico 6).

Gráfico 6 - Dimensão da entidade



Fonte: Elaboração Própria

A pluralidade destas empresas possui menos de 5 empregados, um volume de negócios inferior a 500.000 euros e um total do balanço inferior a 5 milhões de euros, conforme se pode observar nos quadros 9, 10 e 11.

Quadro 9 - N.º de empregados

	Frequência	Percentagem	% Válida	% Acumulada
>=250	23	5,9	5,9	5,9
Entre 51 e 250	25	6,5	6,5	12,4
Entre 6 e 50	150	38,8	38,8	51,2
<=5	166	42,9	42,9	94,1
Não Sei/Não Respondo/Não Aplicável	23	5,9	5,9	100,0
Total	387	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 10 - Volume de Negócios

	Frequência	Percentagem	% Válida	% Acumulada
>= 50 milhões	25	6,5	6,5	6,5
Entre 3 e 50 milhões	29	7,5	7,5	14,0
Entre 500.000 e 3 milhões	90	23,3	23,3	37,2
<=500.000	207	53,5	53,5	90,7
Não Sei/Não Respondo/Não Aplicável	36	9,3	9,3	100,0
Total	387	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 11 - Total do Balanço

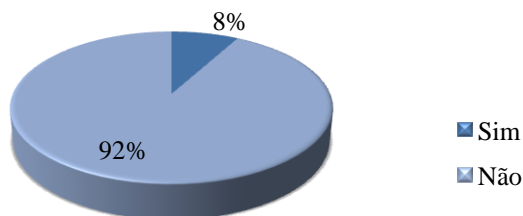
	Frequência	Percentagem	% Válida	% Acumulada
>= 43 milhões	24	6,2	6,2	6,2
Entre 1,5 e 43 milhões	35	9,0	9,0	15,2
Entre 500.000 e 1,5 milhões	93	24,0	24,0	39,3
<=500.000	191	49,4	49,4	88,6
Não Sei/Não Respondo/Não Aplicável	44	11,4	11,4	100,0
Total	387	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

Sistema Contabilístico

Relativamente ao sistema contabilístico que estas entidades aplicavam antes do SNC, apenas 8,0% já aplicavam as IAS/IFRS ou as USGAAP (Gráfico 7).

Gráfico 7 - Aplicação das IAS/IFRS/USGAAP



Fonte: Elaboração Própria

Autonomia vs Dependência

Também a maioria destas empresas (91,7%) são empresas autónomas e apenas 8,3% pertencem a grupos de empresas (Quadro 12).

Quadro 12 - Autonomia vs Dependência

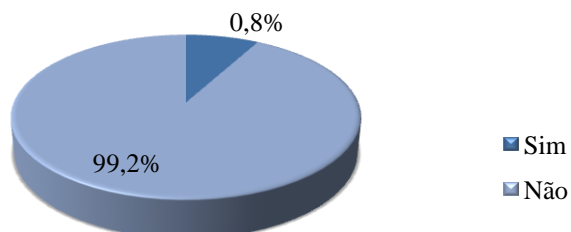
	Frequência	Percentagem	% Válida	% Acumulada
Autónoma(s)	355	91,7	91,7	91,7
Pertence(m) a um Grupo de Empresas	32	8,3	8,3	100,0
Total	387	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

Cotação em Bolsa

Relativamente à cotação em bolsa, pela observação ao gráfico 8, é possível verificar que a quase totalidade das entidades ou grupos às quais pertencem (99,2%) não está cotada em qualquer bolsa de Valores.

Gráfico 8 - Cotação em Bolsa



Fonte: Elaboração Própria

4.2 A Experiência no 1º ano de Implementação do SNC pelos Profissionais

Neste ponto procede-se à análise da Parte II do questionário, relativa à experiência no 1º ano de implementação do SNC pelos profissionais. Em grande parte das questões, a análise é efectuada com recurso aos quadros de frequências relativas e absolutas das respostas às afirmações. Nelas também se encontram evidenciadas a cinzento as respostas mais frequentes (moda).

Questão 1 – Benefícios e Objectivos

Pretendendo saber-se se os propósitos da mudança do novo normativo contabilístico são compreendidos, foi solicitado aos inquiridos que, na questão 1, assinalassem o seu grau de concordância ou discordância com um conjunto de afirmações que representam objectivos e benefícios da implementação do SNC.

Quadro 13 – Benefícios/Objectivos da implementação do SNC

		1	2	3	4	5	6	Total
Considero que o SNC contribui para a melhoria do funcionamento dos mercados de capitais, ao garantir que a informação seja preparada numa base comum	Freq.	5	45	68	203	59	7	387
	%	1,3	11,6	17,6	52,5	15,2	1,8	100,0
Considero que o SNC contribui para a eficiência e eficácia do mercado de capitais, reforçando a liberdade de circulação dos mesmos	Freq.	7	42	97	194	35	12	387
	%	1,8	10,9	25,1	50,1	9,0	3,1	100,0
Considero que o SNC contribui para a melhoria das condições de negociação de financiamentos com instituições bancárias nacionais e/ou estrangeiras	Freq.	13	57	89	188	33	7	387
	%	3,4	14,7	23,0	48,6	8,5	1,8	100,0
Considero que o SNC contribui para a melhoria da qualidade da informação financeira relatada	Freq.	9	45	78	193	59	3	387
	%	2,3	11,6	20,2	49,9	15,2	0,8	100,0
Considero que o SNC contribui para uma maior transparência da informação financeira relatada	Freq.	10	53	87	195	40	2	387
	%	2,6	13,7	22,5	50,4	10,3	0,5	100,0
Considero positivo que o SNC faça uma aproximação à harmonização contabilística internacional	Freq.	4	20	66	180	113	4	387
	%	1,0	5,2	17,1	46,5	29,2	1,0	100,0
Considero que a implementação do SNC é importante para as empresas portuguesas, no que diz respeito à obtenção de financiamentos e/ou desenvolvimento de parcerias de negócios com entidades estrangeiras	Freq.	7	44	92	162	71	11	387
	%	1,8	11,4	23,8	41,9	18,3	2,8	100,0
Considero que, na generalidade, a implementação do SNC traz benefícios à(s) empresa(s)	Freq.	17	62	110	166	27	5	387
	%	4,4	16,0	28,4	42,9	7,0	1,3	100,0

1 - Discordo Totalmente 2 – Discordo 3- Não Concordo nem Discordo 4 –Concordo 5 - Concordo Totalmente 6 - Não Sei/Não Respondo/Não Aplicável

Fonte: Elaboração Própria

Da análise ao quadro 13 é possível constatar que, na generalidade, os inquiridos apresentam uma tendência concordante (a moda em todas as afirmações foi 4 - Concordo) com as afirmações sobre os objectivos e benefícios da implementação do SNC. A afirmação que apresenta maior número de concordâncias é “Considero positivo que o SNC faça uma aproximação à harmonização contabilística internacional” (75,7%), enquanto que a afirmação que motiva maior número de discordâncias é “Considero que, na generalidade, a implementação do SNC traz benefícios à(s) empresa(s)” (20,4%).

Questão 2 – Conceitos Estruturantes

Na questão 2 procurou verificar-se a opinião dos inquiridos sobre os novos conceitos estruturantes que a implementação do SNC acarreta e que vêm alterar alguns dos conceitos que foram aplicados ao longo das três últimas décadas, com o revogado POC.

Tendo-se solicitado aos inquiridos que assinalassem o seu grau de concordância ou discordância com cada uma das afirmações relativas à questão 2, constata-se que estes apresentam uma tendência concordante com as mesmas (a moda em todas as afirmações foi 4 - Concordo). Tal facto pode ser verificável através da análise ao quadro 14, que apresenta as frequências relativas e absolutas das respostas e na qual se encontram destacadas as respostas mais frequentes (moda).

Efectuando uma análise às afirmações cuja resposta causa maior ou menor concordância, verifica-se que, nesta questão, as mesmas estão relacionadas com as características qualitativas da informação financeira. Se, por um lado, a afirmação que regista maior número de concordâncias é “Considero positivo que o SNC evidencie a relevância das Demonstrações Financeiras, no sentido de aumentar a capacidade de influenciar as decisões económicas dos seus utilizadores” (71,6%), a que motiva maior número de discordâncias é “Considero positivo que o SNC privilegie a supremacia da relevância da informação contabilística, em detrimento da prudência” (26,7%).

Esta é uma conclusão interessante uma vez que, embora a maior concordância nas respostas se prenda com o efeito positivo do aumento da relevância das demonstrações financeiras, o maior número de discordâncias está também relacionado com a relevância, quando comparada com a prudência.

Isto indica que quando colocados perante uma situação de opção entre relevância e prudência, os inquiridos optariam pela prudência.

Quadro 14 - Conceitos Estruturantes

		1	2	3	4	5	6	Total
Considero positivo que o SNC evidencie a relevância das Demonstrações Financeiras, no sentido de aumentar a capacidade de influenciar as decisões económicas dos seus utilizadores	Freq.	1	33	75	203	74	1	387
	%	0,3	8,5	19,4	52,5	19,1	0,3	100,0
Considero positivo que o SNC privilegie a supremacia da relevância da informação contabilística, em detrimento da prudência	Freq.	25	78	109	147	25	3	387
	%	6,5	20,2	28,2	38,0	6,5	0,8	100,0
Considero positivo que o SNC enfatize a mensuração de activos fixos tangíveis pelo critério do justo valor	Freq.	11	71	98	164	36	7	387
	%	2,8	18,3	25,3	42,4	9,3	1,8	100,0
Considero positivo que, através dos novos conceitos estruturantes, as rúbricas das DF's sejam, de uma forma geral, sujeitas a constantes aumentos e reduções, procurando reflectir uma imagem verdadeira e apropriada da situação real da empresa	Freq.	13	44	101	186	41	2	387
	%	3,4	11,4	26,1	48,1	10,6	0,5	100,0
Considero que a maior flexibilidade das normas do SNC poderá levar ao aumento de casos de contabilidade criativa/manipulação da informação contabilística	Freq.	14	43	98	160	63	9	387
	%	3,6	11,1	25,3	41,3	16,3	2,3	100,0
Considero que o SNC assume uma preocupação excessiva com o mercado de capitais, não consonante com a orientação das micro e PME portuguesas	Freq.	3	23	90	153	110	8	387
	%	0,8	5,9	23,3	39,5	28,4	2,1	100,0

1 - Discordo Totalmente 2 – Discordo 3- Não Concordo nem Discordo 4 –Concordo 5 - Concordo Totalmente 6 - Não Sei/Não Respondo/Não Aplicável

Fonte: Elaboração Própria

É ainda importante salientar que as duas últimas afirmações relativas à questão 2 são considerações negativas sobre o SNC e os resultados demonstram que a maioria dos inquiridos estão concordantes com essas afirmações. Assim, conclui-se que os inquiridos consideram que “a maior flexibilidade das normas do SNC poderá levar ao aumento de casos de contabilidade criativa/manipulação da informação contabilística” (57,6%) e que o SNC “assume uma preocupação excessiva com o mercado de capitais, não consonante com a orientação das micro e PME portuguesas” (67,9%).

Questão 3

A questão 3 diz respeito ao esforço de preparação face às alterações introduzidas pelo novo normativo contabilístico e conseqüente capacidade de aplicação do SNC. Foi solicitado aos inquiridos que, realizando uma análise retrospectiva a este primeiro ano de implementação, assinalassem o seu grau de concordância ou discordância com três afirmações (Quadro 15).

Observando a resposta às afirmações constata-se que, de acordo com a resposta mais frequente por parte dos inquiridos (36,7%), estes discordam que estivessem completamente aptos a aplicar o SNC na sua plenitude. Concordam, no entanto, que “os colaboradores da empresa possuíam capacidade técnica suficiente para efectuar a transição do POC para o SNC” (31,8%). Embora estas conclusões apresentem uma aparente incoerência, a mesma poderá, eventualmente, ser justificada pelo facto de serem exigidos níveis de competências diferentes aos diversos colaboradores da empresa.

Ainda relativo à mesma questão, constata-se que os inquiridos consideram que estavam aptos a utilizar as alterações ao *software* informático (37,5%). Esta é, aliás, a afirmação que motiva maior número de concordâncias (45,3%).

Quadro 15 – Capacidade de aplicação do SNC

		1	2	3	4	5	6	Total
Estava completamente apto a aplicar o SNC na sua plenitude	Freq.	21	142	104	87	27	6	387
	%	5,4	36,7	26,9	22,5	7,0	1,6	100,0
Os colaboradores da empresa possuíam capacidade técnica suficiente para efectuar a transição do POC para o SNC	Freq.	24	117	90	123	20	13	387
	%	6,2	30,2	23,3	31,8	5,2	3,4	100,0
Estava apto a utilizar as alterações ao software informático	Freq.	13	86	94	145	30	19	387
	%	3,4	22,2	24,3	37,5	7,8	4,9	100,0

1 - Discordo Totalmente 2 – Discordo 3- Não Concordo nem Discordo 4 –Concordo 5 - Concordo Totalmente 6 - Não Sei/Não Respondo/Não Aplicável

Fonte: Elaboração Própria

Questão 4

Com o objectivo de perceber a relação custo/benefício da implementação do SNC, solicitou-se aos inquiridos que, numa escala compreendida entre os valores 0 (O custo é muitíssimo superior aos benefícios esperados) e 6 (O custo é muitíssimo inferior aos benefícios esperados), assinalassem a opção que melhor descrevesse a sua opinião.

Observando o quadro 16 é possível verificar que, em média, os inquiridos consideram que o custo é ligeiramente superior aos benefícios esperados.

Quadro 16 - Relação Custo/Benefício

N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
387	0,00	6,00	2,3023	1,45896

Fonte: Elaboração Própria

Questão 5 – Principais Dificuldades

Na questão 5 procurou-se apurar as principais dificuldades decorrentes da aplicação do SNC. Tendo sido solicitado aos inquiridos que assinalassem a opção que melhor descrevia o grau de dificuldade ao aplicar cada área temática, conclui-se que em todas as situações a tendência mais frequente das resposta foi no sentido de um grau de dificuldade moderado (Quadro 17).

Apesar desta tendência, a área temática que regista maiores frequências nos graus de dificuldade mais elevados é a “Preparação do Anexo” (53,2%). Tal pode ter explicação potencial no incremento de informação necessária para o preenchimento do Anexo ou num insuficiente planeamento da informação necessária. Em sentido inverso, a área que apresenta maiores frequências em graus de dificuldade mais baixos é relativa aos “Benefícios aos empregados” (36,9%), que poderá ser potencialmente explicada pela sua reduzida aplicação.

Quadro 17 - Principais Dificuldades

		1	2	3	4	5	6	Total
Aplicação da NCRF 3 - Adopção pela primeira vez	Freq.	6	59	215	72	17	18	387
	%	1,6	15,2	55,6	18,6	4,4	4,7	100,0
Conversão do Sistemas de contas do POC para o SNC	Freq.	34	102	157	61	26	7	387
	%	8,8	26,4	40,6	15,8	6,7	1,8	100,0
Aplicação dos novos Critérios de Mensuração	Freq.	19	63	218	55	11	21	387
	%	4,9	16,3	56,3	14,2	2,8	5,4	100,0
Imparidades	Freq.	16	64	174	95	21	17	387
	%	4,1	16,5	45,0	24,5	5,4	4,4	100,0
Investimentos Financeiros	Freq.	30	74	195	50	11	27	387
	%	7,8	19,1	50,4	12,9	2,8	7,0	100,0
Activos Fixos Tangíveis	Freq.	32	99	210	28	8	10	387
	%	8,3	25,6	54,3	7,2	2,1	2,6	100,0
Activos Intangíveis	Freq.	47	95	183	37	7	18	387
	%	12,1	24,5	47,3	9,6	1,8	4,7	100,0
Propriedades de investimento	Freq.	36	87	189	42	11	22	387
	%	9,3	22,5	48,8	10,9	2,8	5,7	100,0
Capital Próprio	Freq.	24	116	199	31	8	9	387
	%	6,2	30,0	51,4	8,0	2,1	2,3	100,0
Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes	Freq.	11	79	189	65	26	17	387
	%	2,8	20,4	48,8	16,8	6,7	4,4	100,0
Benefícios aos empregados	Freq.	57	86	161	41	7	35	387
	%	14,7	22,2	41,6	10,6	1,8	9,0	100,0

Impostos diferidos	Freq.	17	68	163	78	34	27	387
	%	4,4	17,6	42,1	20,2	8,8	7,0	100,0
Passivos Financeiros	Freq.	36	76	195	43	17	20	387
	%	9,3	19,6	50,4	11,1	4,4	5,2	100,0
Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas e Erros	Freq.	21	71	192	67	17	19	387
	%	5,4	18,3	49,6	17,3	4,4	4,9	100,0
Acontecimentos Após a Data do Balanço	Freq.	24	71	193	55	13	31	387
	%	6,2	18,3	49,9	14,2	3,4	8,0	100,0
Informação comparativa para 2009	Freq.	16	66	160	98	31	16	387
	%	4,1	17,1	41,3	25,3	8,0	4,1	100,0
Preparação do Anexo	Freq.	9	24	131	113	93	17	387
	%	2,3	6,2	33,9	29,2	24,0	4,4	100,0

1-Inexistente 2-Baixo 3-Moderado 4-Elevado 5-Muito Elevado 6-Não Sei/Não Respondo/Não Aplicável

Fonte: Elaboração Própria

Questão 6 – Principais Obstáculos

Na tentativa de perceber quais os obstáculos passíveis de causar entraves à plena implementação do SNC, foi solicitado aos inquiridos que assinalassem a opção que melhor descrevia a sua percepção sobre o grau de intensidade com que cada obstáculo constituía um entrave.

Os resultados demonstram que o número excessivo de divulgações adicionais, os custos associados à transição e os custos externos elevados associados a determinadas opções contabilísticas apresentam uma intensidade elevada na forma como funcionam como entraves à implementação. Os restantes contribuem moderadamente (Quadro 18).

O inquiridos consideram que o obstáculo que, de forma mais intensa (apresenta graus de intensidade mais elevados), causa entraves à plena implementação do SNC são os “Custos associados à transição (formação, alteração de sistemas informáticos, etc.)” (52,9%), enquanto que o obstáculo menos importante neste aspecto é o “Tempo disponível para adaptação e compreensão do SNC” (22,8%).

Quadro 18 - Principais Obstáculos

		1	2	3	4	5	6	Total
Diferenças significativas do SNC face ao POC	Freq.	7	71	172	82	51	4	387
	%	1,8	18,3	44,4	21,2	13,2	1,0	100,0
Nº excessivo de divulgações adicionais (Anexo)	Freq.	18	28	125	154	55	7	387
	%	4,7	7,2	32,3	39,8	14,2	1,8	100,0
Tempo disponível para adaptação e compreensão do SNC	Freq.	34	54	135	96	64	4	387
	%	8,8	14,0	34,9	24,8	16,5	1,0	100,0
Necessidade de formação contínua	Freq.	24	26	146	142	46	3	387
	%	6,2	6,7	37,7	36,7	11,9	,8	100,0
Custos associados à transição (formação, alteração de sistemas informáticos, etc.)	Freq.	14	35	130	134	71	3	387
	%	3,6	9,0	33,6	34,6	18,3	,8	100,0
Custos externos elevados associados a determinadas opções contabilísticas (ex. Avaliações de imóveis)	Freq.	38	29	100	116	59	45	387
	%	9,8	7,5	25,8	30,0	15,2	11,6	100,0
Alteração e adaptação dos sistemas informáticos	Freq.	8	27	148	113	81	10	387
	%	2,1	7,0	38,2	29,2	20,9	2,6	100,0
Resistência à mudança por parte dos profissionais de contabilidade	Freq.	11	65	149	107	44	11	387
	%	2,8	16,8	38,5	27,6	11,4	2,8	100,0
Capacidade técnica e disponibilidade de recursos humanos	Freq.	8	50	179	115	27	8	387
	%	2,1	12,9	46,3	29,7	7,0	2,1	100,0

1-Inexistente 2-Baixo 3-Moderado 4-Elevado 5-Muito Elevado 6-Não Sei/Não Respondo/Não Aplicável

Fonte: Elaboração Própria

Questão 7 – Utilidade do SNC face ao POC

Com o objectivo de perceber a opinião relativamente à utilidade do SNC face ao POC, solicitou-se aos inquiridos que, numa escala compreendida entre os valores 0 (O SNC é muitíssimo mais útil do que o POC) e 6 (O SNC é muitíssimo menos útil do que o POC), assinalassem a opção que melhor descrevesse a sua opinião.

Observando o quadro 19 é possível verificar que, em termos médios e apesar de se situar próximo do do valor 3 (O SNC tem uma utilidade idêntica à do POC), o SNC é considerado como ligeiramente mais útil do que o POC. Saliente-se que os inquiridos são preparadores da informação financeira e não os utilizadores, pelo que esta pode ser uma potencial explicação para o resultado obtido.

Quadro 19 - Utilidade do SNC face ao POC

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
Utilidade do SNC face ao POC	387	0,00	6,00	2,81	1,45

Fonte: Elaboração Própria

Questão 8 – Grau de dificuldade na adopção e implementação do SNC

Com o objectivo de perceber em que medida a adopção e implementação do SNC está ou não a ser mais difícil do que os inquiridos esperavam, foi-lhes solicitado que, numa escala compreendida entre os valores 0 (Muitíssimo mais difícil do que esperava) e 6 (Muitíssimo mais fácil do que esperava), assinalassem a opção que melhor descrevesse a sua opinião.

Observando o quadro 20 é possível verificar que, em termos médios e apesar de se situar próximo do valor 3 (Está de acordo com o que eu esperava), os inquiridos consideram que o nível de dificuldade se encontra mais perto do “muitíssimo mais difícil do que eu esperava”.

Quadro 20 - Grau de dificuldade de implementação do SNC

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
Grau de dificuldade	387	0,00	6,00	2,66	1,09

Fonte: Elaboração Própria

4.3 A Percepção do Impacto da Implementação do SNC nas Empresas

Neste ponto procede-se à análise da Parte III do questionário, relativa à percepção dos profissionais sobre o impacto da implementação do SNC nas empresas. Tal como no subcapítulo anterior, na generalidade, a análise é efectuada com recurso aos quadros de frequências relativas e absolutas das respostas às afirmações, nas quais também se encontram evidenciadas a cinzento as respostas mais frequentes (moda).

Questão 9 – Impacto esperado nas rúbricas das Demonstrações Financeiras

Pretendendo conhecer-se as expectativas dos inquiridos relativamente aos impactos da implementação do SNC nas DF das empresas, solicitou-se que assinalassem a opção que melhor descrevia a sua percepção sobre o impacto da aplicação do SNC para algumas rúbricas das DF.

Pela observação quadro 21 e ao gráfico 9, constata-se que a opinião dominante, para todas as rúbricas das DF, é a de que o impacto da aplicação do SNC é neutro, i.e., não ocorrem impactos contabilísticos significativos (a moda de todas as rúbricas é 3 – Neutro). O facto dos inquiridos, na sua maioria, prestarem serviços de contabilidade para entidades de micro e pequena dimensão pode ter contribuído para este resultado uma vez que os impactos podem ser menos significativos para entidades de menor dimensão.

Quadro 21 - Impacto esperado nas rúbricas das DF

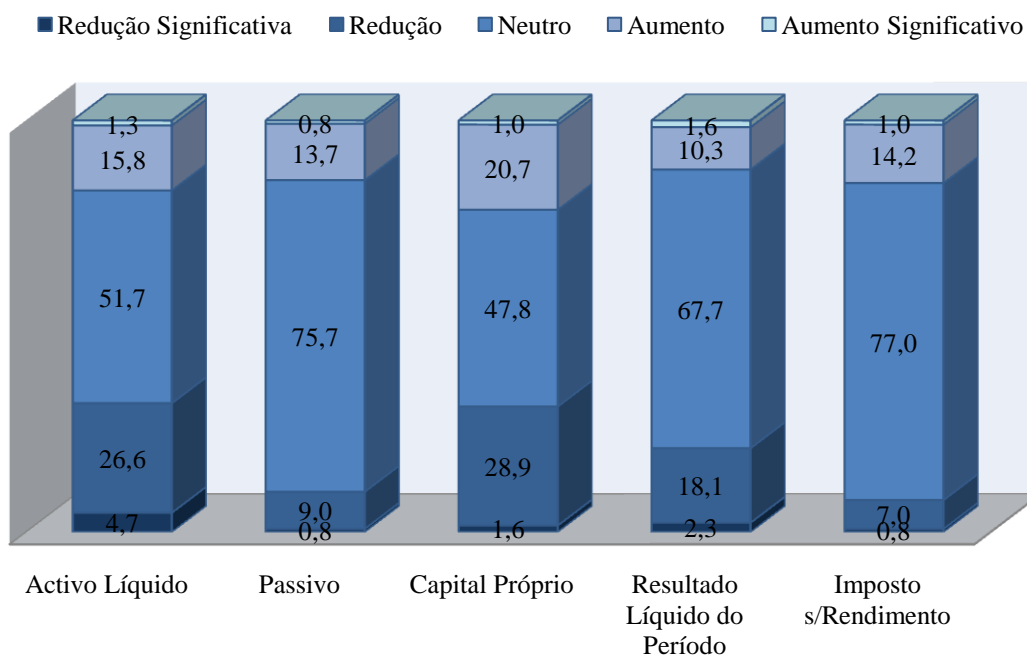
		1	2	3	4	5	Total
Activo Líquido	Freq.	18	103	200	61	5	387
	%	4,7	26,6	51,7	15,8	1,3	100,0
Passivo	Freq.	3	35	293	53	3	387
	%	0,8	9,0	75,7	13,7	0,8	100,0
Capital Próprio	Freq.	6	112	185	80	4	387
	%	1,6	28,9	47,8	20,7	1,0	100,0
Resultado Líquido do Período	Freq.	9	70	262	40	6	387
	%	2,3	18,1	67,7	10,3	1,6	100,0
Imposto sobre o Rendimento	Freq.	3	27	298	55	4	387
	%	0,8	7,0	77,0	14,2	1,0	100,0

1-Redução significativa 2- Redução 3-Neutro 4-Aumento 5-Aumento significativo

Fonte: Elaboração Própria

Apesar disso, a maioria dos inquiridos (52,2%) considera que os capitais próprios sofrem alterações (seja na forma de aumentos ou reduções) e o Imposto sobre o Rendimento é a rubrica que menos impacto sofre (23,0%). A rubrica que os inquiridos consideram que sofre maiores reduções é o Activo Líquido (31,3%) e maiores aumentos é o Capital Próprio (21,7%).

Gráfico 9 - Impacto esperado nas rubricas das DF



Fonte: Elaboração Própria

Questão 10 – Impactos na gestão das empresas e avaliação do negócio por terceiros

Na última questão pretendeu-se conhecer a percepção sobre os impactos extra-contabilísticos da implementação do SNC nas empresas, no âmbito da sua gestão e da avaliação do negócio por terceiros. Para tal, apresentaram-se aos inquiridos algumas afirmações sobre esta temática e foi-lhes solicitado que assinalassem o seu grau de concordância ou discordância com cada afirmação.

Através da análise ao quadro 22, verifica-se que as respostas mais frequentes dos inquiridos indicam que estes concordam que o SNC contribui para um impacto positivo na forma como a empresa é percebida pelos seus *stakeholders* (43,2%), pode tornar necessário proceder à recapitalização das empresas (42,4%), torna os resultados mais voláteis no futuro (44,2%), leva a que considere efectuar avaliações de activos e/ou passivos (53,5%).

Salienta-se uma possível incoerência entre o facto de se considerar que o impacto da implementação do SNC nas DF das empresas será neutro e o de se considerar pode tornar necessário proceder à recapitalização das empresas.

Prosseguindo a análise, verifica-se que os inquiridos não concordam nem discordam que o SNC possa provocar alterações nas política de distribuição de lucros aos sócios/accionistas e a afirmação “O SNC contribui para uma maior transparência das contas das empresas perante a Administração Fiscal” apresenta uma tendência mista, uma vez que apresenta igual número de frequência de respostas para as opções “Discordo” e “Não Concordo nem Discordo”.

A afirmação que apresenta maior número de concordâncias é “O SNC leva a que se considere efectuar avaliações de activos e/ou passivos (p.ex. imobilizado ao justo valor)” (63,1%) e a que apresenta maior número de discordâncias é “O SNC contribui para uma maior transparência das contas das empresas perante a Administração Fiscal” (43,4%).

Quadro 22 - Impactos na gestão das empresas e avaliação do negócio por terceiros

		1	2	3	4	5	6	Total
O SNC contribui para um impacto positivo na forma como a empresa é percebida pelos seus <i>stakeholders</i> ou utilizadores	Freq.	4	55	113	167	33	15	387
	%	1,0	14,2	29,2	43,2	8,5	3,9	100,0
O SNC contribui para uma maior transparência das contas das empresas perante a Administração Fiscal	Freq.	52	116	116	83	12	8	387
	%	13,4	30,0	30,0	21,4	3,1	2,1	100,0
O SNC pode provocar alterações nas política de distribuição de lucros aos sócios/accionistas	Freq.	16	58	163	119	8	23	387
	%	4,1	15,0	42,1	30,7	2,1	5,9	100,0
O SNC pode tornar necessário proceder à recapitalização da(s) empresa(s)	Freq.	15	45	121	164	17	25	387
	%	3,9	11,6	31,3	42,4	4,4	6,5	100,0
O SNC torna os resultados mais voláteis (variáveis) no futuro	Freq.	6	35	140	171	18	17	387
	%	1,6	9,0	36,2	44,2	4,7	4,4	100,0
O SNC leva a que se considere efectuar avaliações de activos e/ou passivos (p.ex. imobilizado ao justo valor)	Freq.	19	26	87	207	37	11	387
	%	4,9	6,7	22,5	53,5	9,6	2,8	100,0

1 - Discordo Totalmente 2 – Discordo 3- Não Concordo nem Discordo 4 –Concordo 5 - Concordo Totalmente 6 - Não Sei/Não Respondo/Não Aplicável

Fonte: Elaboração Própria

4.4 Testes de Hipóteses

Neste ponto procede-se ao teste e análise das hipóteses formuladas anteriormente. Para testar as hipóteses é utilizado como referência para rejeitar ou não rejeitar a hipótese nula um nível de significância ($\alpha \leq 0,05$).

Como na hipótese 1 as variáveis dependentes são de tipo quantitativo, podendo ser somadas, poder-se-iam aplicar os testes paramétricos, no entanto, ao testar os pressupostos destes testes, verificou-se que os mesmos não eram cumpridos, o que tornou inviável a sua aplicação. Por esta razão, optou-se por realizar as análises recorrendo aos testes não paramétricos alternativos, nomeadamente, o teste de Kruskal-Wallis.

Nas restantes hipóteses, como as variáveis dependentes são de tipo ordinal e são comparados mais de dois grupos, utilizou-se o teste de Kruskal-Wallis. Seguidamente, quando se encontraram diferenças estatisticamente significativas efectuou-se a comparação múltipla das médias das ordens (Maroco, 2007). Para tal, ordenou-se a variável dependente através do procedimento Rank Cases e utilizaram-se seguidamente os testes de comparação múltipla *a posteriori* do One-Way Anova sobre a nova variável ordenada.

Hipótese 1 – A antiguidade na função influencia a opinião dos profissionais relativamente aos benefícios e objectivos da implementação do SNC.

Aplicando o Teste de Kruskal-Wallis (Quadro 23), verifica-se que ocorrem diferenças estatisticamente significativas (a hipótese nula – distribuição igual para os diversos grupos - foi rejeitada), podendo afirmar-se que a distribuição da opinião dos profissionais relativamente aos objectivos e benefícios da implementação do SNC é influenciada pela sua antiguidade na profissão ($\chi^2_{KW}(4) = 31,672; p=0,000$).

Quadro 23 - Teste de Kruskal-Wallis - Hipótese 1

Benefícios	
Chi-square	31,672
df	4
Asymp. Sig.	,000

Fonte: Elaboração Própria

Procurando identificar entre que grupos se situam as diferenças, foi realizada uma análise pelo teste de comparação múltipla de Tukey. Verifica-se que as diferenças se situam entre os profissionais com menor tempo de antiguidade na função e os três escalões que compreendem uma antiguidade de 11-15, 16-20 e +21 anos, sendo que os mais inexperientes apresentam maior concordância com os objectivos e benefícios da implementação do SNC (Quadro 24).

Também foram encontradas diferenças estatisticamente significativas entre os profissionais com 6-10 anos de experiência e os com + de 21. Novamente nesta comparação os profissionais com menor tempo de serviço apresentam maior concordância com os objectivos e benefícios da implementação do SNC.

Quadro 24 - Teste Tukey - Benefícios e Objectivos

Antiguidade	N	Subset for alpha = 0.05		
		1	2	3
+ 21 anos	127	3,32		
11-15 anos	73	3,66	3,66	
16-20 anos	56	3,67	3,67	
6-10 anos	62		3,77	3,77
1-5 anos	42			4,08
Sig.		,075	,910	,134

Fonte: Elaboração Própria

Hipótese 2 – A antiguidade na função influencia os profissionais relativamente à sua opinião sobre os novos conceitos estruturantes.

De modo a testar a hipótese formulada, recorreu-se ao teste de Kruskal-Wallis (Quadro 25). Constataram-se diferenças estatisticamente significativas entre grupos (a hipótese nula – distribuição igual para os diversos grupos - foi rejeitada para todas as afirmações), podendo afirmar-se que a distribuição da opinião dos profissionais sobre os novos conceitos estruturantes é influenciada pela sua antiguidade na profissão.

Quadro 25 - Testes de Kruskal-Wallis - Hipótese 2

	P_2.1	P_2.2	P_2.3	P_2.4	P_2.5	P_2.6
Chi-square	24,656	9,914	33,723	29,760	18,418	26,990
df	4	4	4	4	4	4
Asymp. Sig.	,000 *	,042 *	,000 *	,000 *	,001 *	,000 *

* $p \leq 0,05$

Fonte: Elaboração Própria

De modo a identificar entre que grupos se situam as diferenças estatisticamente significativas, aplicou-se o teste de comparação múltipla de Tukey a todas as afirmações, como exposto de seguida.

P_2.1 – “Considero positivo que o SNC evidencie a relevância das Demonstrações Financeiras, no sentido de aumentar a capacidade de influenciar as decisões económicas dos seus utilizadores”

Relativamente à afirmação 2.1 ($\chi^2_{KW}(4) = 24,656; p=0,000$), as diferenças encontram-se entre os que apresentam menor tempo de antiguidade na função e os profissionais com 16-20 anos de antiguidade ou com + 21 anos, sendo que os primeiros concordam mais com a afirmação. As diferenças também são estatisticamente significativas entre os técnicos com 6-10 anos de serviço e os com 16-20 e + de 21 anos de serviço. Novamente nesta comparação, os técnicos com menor tempo de serviço são os que consideram mais positivo que o SNC evidencie a relevância das Demonstrações Financeiras, no sentido de aumentar a capacidade de influenciar as decisões económicas dos seus utilizadores (Quadro 26).

Quadro 26 - Teste de Tukey - Questão 2.1

Antiguidade	N	Subset for alpha = 0.05	
		1	2
16-20	68	3,59	
+ 21	135	3,65	
11-15	75	3,87	3,87
6-10	64		4,08
1-5	44		4,23
Sig.		,283	,082

Fonte: Elaboração Própria

P_2.2 – “Considero positivo que o SNC privilegie a supremacia da relevância da informação contabilística, em detrimento da prudência”

Na afirmação 2.2 ($\chi^2_{KW}(4) = 9,914; p=0,042$) as diferenças encontram-se entre os técnicos com menor tempo de antiguidade na função e os com + 21 anos, sendo os primeiros os que concordam mais com a afirmação, ou seja, que consideram mais positivo que o SNC privilegie a supremacia da relevância da informação contabilística, em detrimento da prudência (Quadro 27).

Quadro 27 - Teste de Tukey - Questão 2.2

Antiguidade	N	Subset for alpha = 0.05	
		1	2
+ 21	133	2,95	
16-20	68	3,16	3,16
11-15	75	3,31	3,31
6-10	64	3,31	3,31
1-5	44		3,50
Sig.		,235	,309

Fonte: Elaboração Própria

P_2.3 – “Considero positivo que o SNC enfatize a mensuração de activos fixos tangíveis pelo critério do justo valor”

Relativamente à afirmação 2.3 ($\chi^2_{KW}(4) = 33,723, p=0,000$), as diferenças situam-se entre os profissionais com menor tempo de antiguidade na função e os com mais tempo de antiguidade (+ 21 anos), sendo que os primeiros concordam mais com a afirmação. Também se verificam diferenças entre os profissionais com maior antiguidade e os profissionais com 6-10 e 11-15 anos de experiência na função.

Novamente nesta comparação, os profissionais com menor tempo de experiência são os que mais consideram positivo que o SNC enfatize a mensuração de activos fixos tangíveis pelo critério do justo valor (Quadro 28).

Quadro 28 - Teste de Tukey - Questão 2.3

Antiguidade	Subset for alpha = 0.05			
	N	1	2	3
+ 21	132	2,99		
16-20	66	3,30	3,30	
6-10	63		3,57	3,57
11-15	75		3,68	3,68
1-5	44			3,84
Sig.		,311	,140	,460

Fonte: Elaboração Própria

P_2.4 – “Considero positivo que, através dos novos conceitos estruturantes, as rúbricas das DF’s sejam, de uma forma geral, sujeitas a constantes aumentos e reduções, procurando reflectir uma imagem verdadeira e apropriada da situação real da empresa”

Efectuando a análise às diferenças estatisticamente significativas presentes na afirmação 2.4 ($\chi^2_{KW}(4) = 29,760; p=0,000$), verifica-se que estas ocorrem entre os profissionais com maior tempo de antiguidade na função e os restantes, sendo que os primeiros concordam menos com a afirmação, ou seja, são os que menos consideram positivo que, através dos novos conceitos estruturantes, as rúbricas das DF’s sejam, de uma forma geral, sujeitas a constantes aumentos e reduções, procurando reflectir uma imagem verdadeira e apropriada da situação real da empresa (Quadro 29).

Quadro 29 - Teste de Tukey - Questão 2.4

Antiguidade	Subset for alpha = 0.05		
	N	1	2
+ 21	134	3,14	
16-20	68		3,59
11-15	75		3,60
6-10	64		3,81
1-5	44		3,95
Sig.		1,000	,129

Fonte: Elaboração Própria

P_2.5 – “Considero que a maior flexibilidade das normas do SNC poderá levar ao aumento de casos de contabilidade criativa/manipulação da informação contabilística”

Relativamente à afirmação 2.5 ($\chi^2_{KW}(4) = 18,418; p=0,001$), as diferenças na distribuição das respostas encontram-se entre os profissionais com menor tempo de antiguidade na função e os com maior tempo de antiguidade (+ 21 anos), sendo que estes concordam mais que a maior flexibilidade das normas do SNC poderá levar ao aumento de casos de contabilidade criativa/manipulação da informação contabilística (Quadro 30).

Quadro 30 - Teste de Tukey - Questão 2.5

Antiguidade	N	Subset for alpha = 0.05	
		1	2
1-5	44	3,18	
11-15	75	3,39	3,39
6-10	63	3,44	3,44
16-20	66	3,64	3,64
+ 21	130		3,83
Sig.		,065	,076

Fonte: Elaboração Própria

P_2.6 – “Considero que o SNC assume uma preocupação excessiva com o mercado de capitais, não consonante com a orientação das micro e PME portuguesas”

Por último, no que se refere à distribuição das respostas à afirmação 2.6 ($\chi^2_{KW}(4) = 26,990; p=0,000$), as diferenças estatisticamente significativas situam-se entre os profissionais com menor tempo de antiguidade na função e os com mais tempo de antiguidade (+ 21 anos), sendo que estes concordam mais com a afirmação. As diferenças entre os técnicos com 16-20 anos e os com 1-5 anos também são estatisticamente significativas e é este último grupo o que é menos considera que o SNC assume uma preocupação excessiva com o mercado de capitais, não consonante com a orientação das micro e PME portuguesas (Quadro 31).

Quadro 31 - Teste de Tukey - Questão 2.6

Antiguidade	N	Subset for alpha = 0.05		
		1	2	3
1-5	44	3,55		
11-15	75	3,64	3,64	
6-10	63	3,92	3,92	3,92
16-20	66		4,00	4,00
+ 21	131			4,13
Sig.		,109	,136	,656

Fonte: Elaboração Própria

Hipótese 3 – A dimensão das entidades nas quais o profissional desempenha funções influencia a sua opinião relativamente ao impacto da implementação do SNC nas rúbricas das DF.

Aplicando o Teste de Kruskal-Wallis para testar a hipótese formulada, constata-se que ocorrem diferenças estatisticamente significativas na distribuição da opinião dos profissionais relativamente ao impacto da implementação do SNC na rúbrica Passivo (esta foi a única rúbrica para a qual a hipótese nula – distribuição igual para os diversos grupos - foi rejeitada). Considerando que existe pelo menos uma rúbrica na qual ocorre essa influência, pode concluir-se que a distribuição da opinião relativamente ao impacto que a adopção do SNC tem nas rúbricas das DF é influenciada pela dimensão das entidades nas quais os profissionais desempenham funções (Quadro 32).

Quadro 32 – Testes de Kruskal-Wallis - Hipótese 3

	Activo Líquido	Passivo	Capital Próprio	Resultado Líquido do Período	Imposto s/ Rendimento
Chi-square	1,739	8,295	2,273	4,450	5,519
df	3	3	3	3	3
Asymp. Sig.	,628	,040 *	,518	,217	,138

* $p \leq 0,05$

Fonte: Elaboração Própria

Passivo

Tendo-se verificado diferenças estatisticamente significativas na distribuição das respostas à rúbrica do Passivo ($\chi^2_{KW}(3) = 8,295; p=0,040$), aplicou-se o teste de comparação múltipla de Tukey de modo a identificar entre que grupos ocorrem as diferenças identificadas. As conclusões indicam que os profissionais que trabalham em pequenas e médias empresas consideram que o impacto sobre o passivo é menos significativo do que os técnicos que trabalham para grandes empresas (Quadro 33).

Quadro 33 - Teste de Tukey - Passivo

Dimensão	N	Subset for alpha = 0.05	
		1	2
Pequena	123	2,97	
Média	47	3,00	
Microentidade	186	3,08	3,08
Grande	31		3,26
Sig.		,687	,241

Fonte: Elaboração Própria

Hipótese 4 – A dimensão das entidades nas quais o profissional desempenha funções influencia a sua opinião relativamente às alterações que a implementação do SNC pode implicar na gestão e avaliação do negócio das empresas por terceiros.

Aplicando o Teste de Kruskal-Wallis de modo a testar a hipótese formulada, constata-se que ocorrem diferenças estatisticamente significativas na distribuição da opinião dos profissionais relativa a três afirmações sobre as alterações que a implementação do SNC pode implicar na gestão e avaliação do negócio das empresas por terceiros (em P_10.1, P_10.5 e P_10.6 a hipótese nula – distribuição igual para os diversos grupos - foi rejeitada).

Tendo em conta que se encontram diferenças estatisticamente significativas na distribuição das respostas às afirmações, pode concluir-se que a distribuição da opinião relativamente às alterações que a implementação do SNC pode implicar na gestão e avaliação do negócio das empresas por terceiros é influenciada pela dimensão das entidades nas quais os profissionais desempenham funções (Quadro 34).

Quadro 34 - Testes de Kruskal-Wallis - Hipótese 4

	P_10.1	P_10.2	P_10.3	P_10.4	P_10.5	P_10.6
Chi-square	40,874	5,690	6,834	,402	8,418	15,954
df	3	3	3	3	3	3
Asymp. Sig.	,000 *	,128	,077	,940	,038 *	,001 *

* $p \leq 0,05$

Fonte: Elaboração Própria

Estas diferenças estatisticamente significativas ocorrem ao nível das afirmações:

- “Contribui para um impacto positivo na forma como a empresa é percebida pelos seus *stakeholders*” - ($\chi^2_{KW}(3) = 40,874; p=0,000$);
- “Torna os resultados mais voláteis (variáveis) no futuro” - ($\chi^2_{KW}(3) = 8,418; p=0,038$);
- “Leva a que se considere efectuar avaliações de activos e/ou passivos” - ($\chi^2_{KW}(3) = 15,954; p=0,001$).

P_10.1 - “Contribui para um impacto positivo na forma como a empresa é percebida pelos seus stakeholders”

Relativamente à afirmação 10.1, os profissionais que desempenham funções em grandes empresas apresentam um maior grau de concordância com a afirmação do que os profissionais que desempenham funções nas restantes empresas, ou seja, concordam mais que o SNC contribui para um impacto positivo na forma como a empresa é percebida pelos seus *stakeholders* (Quadro 35).

Quadro 35 - Teste de Tukey - Questão 10.1

Dimensão	N	Subset for alpha = 0.05	
		1	2
Pequena	121	3,31	
Microentidade	178	3,37	
Média	42	3,55	
Grande	31		4,42
Sig.		,446	1,000

Fonte: Elaboração Própria

P_10.5 - “Torna os resultados mais voláteis (variáveis) no futuro”

Quanto à afirmação 10.5, os profissionais que desempenham funções em empresas de média dimensão apresentam maior grau de concordância com a afirmação do que os profissionais que desempenham funções para microentidades, ou seja, concordam mais que o SNC torna os resultados mais voláteis no futuro (Quadro 36).

Quadro 36 - Teste de Tukey - Questão 10.5

Dimensão	N	Subset for alpha = 0.05	
		1	2
Microentidade	178	3,37	
Pequena	117	3,38	3,38
Grande	31	3,65	3,65
Média	44		3,68
Sig.		,148	,157

Fonte: Elaboração Própria

P_10.5 - “Leva a que se considere efectuar avaliações de activos e/ou passivos”

Relativamente à afirmação 10.5, os profissionais que desempenham funções em empresas de grande dimensão apresentam maior grau de concordância com a afirmação do que os profissionais que desempenham funções para pequenas e microentidades, ou seja, concordam mais que o SNC leva a que se considere efectuar avaliações de activos e/ou passivos (Quadro 37).

Quadro 37 - Teste de Tukey - Questão 10.6

Dimensão	N	Subset for alpha = 0.05	
		1	2
Microentidade	180	3,46	
Pequena	119	3,52	
Média	46	3,83	3,83
Grande	31		4,10
Sig.		,142	,386

Fonte: Elaboração Própria

5. Conclusões, Limitações e Sugestões para trabalhos futuros

Neste capítulo apresentam-se as principais conclusões com base na análise dos resultados efectuada no capítulo anterior e identificam-se as principais limitações deste trabalho e sugestões para investigações futuras.

Principais Conclusões

Nos resultados relativos à experiência no 1º ano de implementação do SNC pelos profissionais, obtiveram-se as seguintes conclusões:

- Os profissionais, na sua generalidade, concordam com os propósitos da mudança (benefícios e objectivos) associados à implementação do novo normativo, na qual se destaca positivamente o facto do SNC constituir uma aproximação à harmonização contabilística internacional.
- Assiste-se à mesma tendência de concordância no que diz respeito à opinião sobre os novos conceitos estruturantes introduzidos, embora os profissionais considerem que os mesmos poderão levar ao aumento da contabilidade criativa e que o novo normativo apresenta uma orientação contrastante com a realidade das micro e PME portuguesas.
- Relativamente à capacidade de aplicação do novo normativo neste primeiro ano, os profissionais consideram que não estavam completamente aptos a realizar a sua aplicação na plenitude; no entanto, consideram que se encontravam aptos a utilizar as alterações ao *software* informático e que os colaboradores da empresa possuíam capacidade técnica para efectuar a transição do POC para o SNC. Embora estas conclusões apresentem uma aparente incoerência, a mesma poderá, eventualmente, ser justificada pelo facto de serem exigidos níveis de competências diferentes aos diversos colaboradores da empresa.
- Quanto às principais dificuldades sentidas na aplicação do SNC, os inquiridos consideram que, de uma forma geral, todas as áreas representaram um grau de dificuldade moderado; no entanto, destacou-se com um grau de intensidade mais elevado que as restantes, a preparação do Anexo;

- Relativamente aos obstáculos à plena implementação do SNC, os profissionais consideram que os elementos mais passíveis de causar entraves são o número excessivo de divulgações adicionais, os custos externos associados à transição e os custos externos associados a determinadas opções contabilísticas.
- O estudo revela também que os profissionais consideram que, da adopção/implementação do SNC, decorrem custos que superam ligeiramente os benefícios esperados e existiu um grau de dificuldade na sua aplicação ligeiramente superior ao esperado. No entanto, consideram que o SNC apresenta uma utilidade ligeiramente superior ao POC.

Relativamente à percepção do impacto da implementação do SNC nas empresas, obtiveram-se as seguintes conclusões:

- Na perspectiva dos profissionais, a implementação do SNC nas empresas traduz-se em impactos pouco significativos (neutros) nas rúbricas das DF, sendo expectável que a rúbrica que poderá apresentar maior variabilidade seja o Capital Próprio. Esta conclusão vai de encontro ao expectado pela Comissão de Acompanhamento do Novo SNC (2009), que indicou que não era de prever que viessem a ocorrer impactos muito significativos.
- Relativamente aos impactos extra-contabilísticos, os profissionais consideram que o SNC contribui para um impacto positivo na forma como a empresa é percebida pelos seus *stakeholders*, pode levar à necessidade de proceder à recapitalização das empresas, torna os resultados mais voláteis no futuro e leva a que considerem efectuar revalorizações (avaliações) de activos.

Pretendendo-se dar resposta às questões formuladas no início desta investigação e analisando os resultados obtidos, pode concluir-se:

1. Que avaliação fazem os Técnicos Oficiais de Contas quanto à implementação do SNC?

Na resposta à primeira questão, a avaliação que os Técnicos Oficiais de contas fazem à implementação do SNC é, de uma forma global, positiva, e embora tendo alguns aspectos menos positivos, é um facto pacífico e com o qual os profissionais estão de acordo. Esta é uma premissa que pode ser inferida pela observação das opiniões maioritariamente concordantes com os propósitos da mudança e com os novos conceitos estruturantes.

1.1 Os propósitos da mudança (benefícios/objectivos) são compreendidos?

Pela observação de opiniões maioritariamente concordantes com os propósitos da mudança (benefícios e objectivos), pode concluir-se que os mesmos são compreendidos e aceites pelos inquiridos.

1.2 Qual a posição sobre os novos conceitos estruturantes?

Dado que foi possível observar opiniões maioritariamente concordantes com as afirmações sobre os novos conceitos estruturantes, as conclusões indiciam que os inquiridos assumem uma posição concordante sobre estes.

1.3 A capacidade de aplicação do SNC é adequada?

Relativamente à capacidade de aplicação, foi possível verificar que não foi a adequada. Estes profissionais fazem um balanço positivo quanto à sua capacidade de aplicação das alterações ao *software* informático e à capacidade dos restantes colaboradores da empresa em assegurar a transição do POC para SNC, contudo, consideram que não estavam completamente aptos a aplicar o SNC na sua plenitude.

1.4 Quais as principais dificuldades sentidas?

As principais dificuldades sentidas na aplicação do SNC prendem-se com a preparação do Anexo.

1.5 Quais os principais obstáculos à plena implementação?

Os principais obstáculos à plena implementação estão relacionados com o número excessivo de divulgações adicionais, nos custos externos associados à transição e nos custos externos associados a determinadas opções contabilísticas.

2. Quais as expectativas de impacto da implementação do SNC nas empresas, na perspectiva destes profissionais?

Quanto às expectativas de impacto da implementação do SNC nas empresas, na perspectiva dos profissionais inquiridos são, tal como expectável através da revisão da literatura, pouco significativos. Ainda assim, verifica-se a expectativa de que estes possam originar alterações na gestão das empresas e na forma como o seu negócio é avaliado por terceiros.

2.1 As implicações nas principais rubricas das Demonstrações Financeiras são significativas?

Não. Na perspectiva dos profissionais, a implementação do SNC nas empresas traduz-se em impactos pouco significativos (neutros) nas rubricas das DF.

2.2 Origina alterações na gestão das empresas e avaliação do seu negócio por terceiros?

Sim. Os profissionais consideram que o SNC contribui para um impacto positivo na forma como a empresa é percebida pelos seus *stakeholders*, pode levar à necessidade de proceder à recapitalização das empresas, torna os resultados mais voláteis no futuro e leva a que considerem efectuar revalorizações (avaliações) de activos.

Quanto ao teste às hipóteses formuladas, as conclusões indicam que todas tenham sido confirmadas. Assim, conclui-se que:

- Os anos de experiência na função influenciam o sentido das respostas dos inquiridos, nomeadamente, a sua distribuição quanto aos propósitos da mudança e à concordância com os conceitos estruturantes.
- A dimensão das entidades influencia o sentido das respostas dos inquiridos sobre a percepção do impacto da implementação do SNC nas empresas, nomeadamente sobre o Passivo no impacto nas rubricas das DF e sobre as seguintes afirmações relativas às alterações que a implementação do SNC pode implicar na gestão e avaliação do negócio das empresas por terceiros: “Contribui para um impacto positivo na forma como a empresa é percebida pelos seus *stakeholders*”; “Torna os resultados mais voláteis (variáveis) no futuro e “Leva a que se considere efectuar avaliações de activos e/ou passivos”.

Analisando as diferenças na distribuição das respostas entre grupos, verifica-se que a tendência é para que os grupos com menor experiência apresentem maiores níveis de concordância com as afirmações positivas sobre os benefícios e objectivos da implementação do SNC e dos conceitos estruturantes. Também no que diz respeito às diferenças na distribuição das respostas aos impactos da implementação do SNC, conclui-se que, ocorrendo diferenças, quanto maior é a empresa, maior é a percepção do impacto.

Numa análise global à dissertação, pode concluir-se que os objectivos inicialmente definidos foram alcançados, tendo-se obtido resultados que constituem um contributo importante para o conhecimento e compreensão da experiência de implementação do SNC por parte dos profissionais e empresas, neste primeiro ano. O ponto menos conseguido foi a representatividade da amostra sobre a qual foram recolhidos os dados, uma vez que, por escassez de meios, não foi possível abranger todo o território nacional.

Limitações do trabalho

Relativamente às limitações do trabalho, o facto de ter sido utilizada uma amostragem por conveniência, maioritariamente cingida à região de Lisboa, não garante que esta seja representativa da população, o que implica que os resultados desta investigação só se aplicam à amostra em estudo. Apesar de não permitir a sua generalização, os resultados poderão, no entanto, conduzir à captação de ideias gerais e identificar aspectos críticos sobre o tema.

Uma outra limitação prende-se com a discrepância na recolha de questionários pelas diversas fontes, em que é possível observar que os questionários recolhidos na formação da APECA representam 76% do total. Esta é uma associação maioritariamente composta por empresas de micro e pequena dimensão e, como foi possível verificar pelos testes de hipóteses, a dimensão da entidade para a qual os profissionais desempenham funções exerce influência nas respostas a algumas questões.

Por último, o facto do SNC se encontrar no seu primeiro ano de implementação e a própria estratégia de aproximação às normas do IASB ser um acontecimento recente no nosso país (iniciou-se apenas em 2005 para as entidades cotadas em bolsa), leva à escassez de literatura e estudos relevantes sobre o tema, limitando este trabalho.

Sugestões para trabalhos futuros

Embora este seja um estudo contingencial e apenas válido para o primeiro ano de implementação do SNC em Portugal, o facto de à implementação do novo normativo estar associada a assimilação de novos conceitos e de uma nova cultura contabilística, significa que ocorrerá um processo de assimilação lenta e gradual ao longo dos próximos anos que poderá ser interessante e importante acompanhar. Como tal, este estudo, se adaptado, pode constituir um ponto de partida para a monitorização e acompanhamento da evolução da percepção sobre a implementação do novo normativo, ao longo dos próximos anos.

Uma outra sugestão prende-se com o público-alvo: o presente estudo utiliza como universo os Técnicos Oficiais de Contas; no entanto, é possível e seria interessante envolver, numa investigação similar, não só a percepção destes profissionais, como também a dos diversos *stakeholders* das empresas.

Da mesma forma, poder-se-ia alargar o público-alvo a outros profissionais da contabilidade como os Revisores Oficiais de Contas ou os Auditores, comparando-se a percepção destes últimos com a obtida, por meio desta investigação, aos Técnicos Oficiais de Contas.

Por último, poderia ser interessante, através da mesma base de dados desta investigação, realizar um novo estudo com o objectivo de realizar uma análise estatística mais profunda, por exemplo, com recurso a técnicas de estatística multivariada.

Bibliografia

- Aisbitt, S. (2006), Assessing the Effect of the Transition to IFRS on Equity: The Case of the FTSE 100, *Accounting in Europe* 3 (1), 117-133.
- Albuquerque, F. e M. Almeida (2011), A adopção do normativo: enquadramento das entidades nacionais no contexto do SNC, *Revista TOC* 130, 32-44.
- Amaral, C. X. (2001), Processo de harmonização contabilística internacional: tendências actuais, *Revista Gestão e Desenvolvimento* 10, 33-58.
- Antão, A. (2009), Entrevista, *Revista TOC* 109, Abril.
- Armstrong, C. S., M. E. Barth, A. D. Jagolinzer e E. J. Riedl (2009), Market reaction to the adoption of IFRS in Europe, *Accounting Review*, Forthcoming.
- Ball, R., S.P. Kothari e A. Robin (2000), The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings, *Journal of Accounting & Economics* 29 (1), 1-51.
- Barth, M. E., W. R. Landsman e M. H. Lang (2007), International accounting standards and accounting quality, *Journal of Accounting Research* 46 (3), 467-498.
- Belkaoui, A. R. (1992), *Accounting Theory*. London: Academic Press.
- Bellas, A., K. Toudas e K. Papadatos (2007), The consequences of applying International Accounting Standards (IAS) to the financial statements of Greek companies, *30th Annual Congress of European Accounting Association*, Lisboa, Portugal.
- Bertoni, M. e B. De Rosa (2006), Measuring balance sheet conservatism: empirical evidence from Italian first time adopters of IFRS, *Emerging Issues in International Accounting and Business*, Padua, Itália.
- Cadez, S. (2007), A configuration form of fit in management accounting contingency theory - an empirical investigation, *The Business Review* 2 (7), 220-227.
- Callao, S. e J. I. Jarne (1995), La información financiera en el contexto internacional: analisis descriptivo, *Revista Española de Financiación y Contabilidad* 24 (85), 937-969.
- Callao, S., J. I. Jarne e J. A. Lainez (2007), Adoption of IFRS in Spain: effect on the comparability and relevance of financial reporting, *Journal of Accounting, Auditing and Taxation* 16 (2), 148-178.
- Cañibano, L. e A. Mora (2000), Evaluating the statistical significance of the facto accounting harmonization: a study of European global players, *European Accounting Review* 9 (3), 349-369.

Choi, F. D. S., C. A. Frost e G. K. Meek (1999), *International Accounting*. Upper Saddle River: Prentice-Hall.

Chua, W. F. (1986), Radical developments in accounting thought, *The Accounting Review* 61 (4), 601-632.

Chua, W. F. e S. L. Taylor (2008), The rise and rise of IFRS: An examination of IFRS diffusion, *Journal of Accounting and Public Policy* 27, 462-473.

Combarros, J. L. L. (2000), Accounting and financial audit harmonization in the European Union, *European Accounting Review* 9 (4), 643-654.

Comissão de Acompanhamento do Novo Sistema de Normalização Contabilística (2009); Novo Sistema de Normalização Contabilística - Alterações introduzidas após o processo de audição pública, <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2009/Comissao.pdf>.

Comissão de Normalização Contabilística (2010), *Observatório SNC*. Lisboa: Conferência O SNC em 2010.

Cordazzo, M. (2008), The impact of IAS/IFRS on accounting practices: evidence from Italian listed companies, *Working Paper*, Free University of Bozen-Bolzano.

Costa, J. (2008), *O impacto da adoção das IAS/IFRS nas demonstrações financeiras das empresas cotadas na Euronext Lisboa*. Tese de Mestrado em Contabilidade, FEUP.

Covaleski, M., M. Dirsmith e S. Samuel (1996), Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories, *Journal of Management Accounting* 8, 1-35.

Cravo, D. (2009), Entrevista, *Revisores & Empresas* 45, 5-11.

Cravo, D. (2010), Entrevista, *Jornal Oje*, 25 de Fevereiro.

Deloitte (2009), *O guia do SNC – Getting on the right track*, Setembro.

Ding, Y., O.-K. Hope, T. Jeanjean e H. Stolowy (2007), Differences between domestic accounting standards and IAS: measurement, determinants and implications, *Journal of Accounting and Public Policy* 26, 1-38.

Ferreira, R. (2008), *Normalização Contabilística Internacional – Depoimentos*. Maia: APECA.

Gamelas, E. (2010), Entrevista, *Revista TOC* 118, 6-11.

García Benau, M. A. (1995), *Armonización de la información financiera en Europa*. Madrid: ICAC.

Gernon, H. e R. S. O. Wallace (1995), International accounting research: a review of its ecology, contending theories and methodologies, *Journal of Accounting Literature* 14, 54-106.

Goeltz, R. K. (1991), International accounting harmonization: the impossible (and unnecessary?) dream, *Accounting Horizons* (March), 85-88.

Gray, S. J. (1980), The impact of international accounting differences from a security-analysis perspective: some european evidence, *Journal of Accounting Research* 18 (1), 64-76.

Grenha, C, D. Cravo, L. Baptista e S. Pontes (2009), *Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística*. Lisboa: CTOC.

Guimarães, J. (2010), Com o SNC, um novo TOC, *Revista TOC* 121, 34-45.

Hoarau, C. (1995), International accounting harmonization: American hegemony or mutual recognition with benchmarks?, *European Accounting Review* 4 (2), 217 – 233.

Horton, J. e G. Serafeim (2008), Market reaction and valuation of IFRS reconciliation adjustments: first evidence from the UK, *Review of Accounting Studies*, Forthcoming.

Hung, M. e K. R. Subramanyam (2007), Financial statement effects of adopting international accounting standards: the case of Germany, *Review of Accounting Studies* 12, 623-657.

Inchausti, B. G. e A. M. Enguñados (2001), El proceso de armonización contable en Europa: análisis de la relación entre la investigación contable y la evolución de la realidad económica, *Revista Española de Financiación y Contabilidad* 30 (107), 103-128.

International Accounting Standards Board (2011), *Who we are and what we do*, Maio.

Jaruga, A., J. Fijalkowska, M. Jaruga-Baranowska e M. Frenzel (2007), The impact of IAS/IFRS on Polish accounting regulations and their practical implementation in Poland, *Accounting in Europe* 4 (1), 67-78.

Jeanjean, T. e H. Stolowy (2008), Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption, *Journal of Accounting and Public Policy* 27, 480-494.

Jesus, M. (2009), *O sistema de normalização contabilística no sector vitivinícola: o caso da empresa Casa Agrícola Cortes de Cima*. Tese de mestrado em Contabilidade, ISCTE.

Jermakowicz, E. K. (2004), Effects of adoption of International Financial Reporting Standards in Belgium: the evidence from BEL-20 companies, *Accounting in Europe* 1 (1), 51-70.

Laffin, M. (2000), A pesquisa nos cursos de ciências contábeis, *Revista de Ciências da Administração* 4, 99-106.

- Landsman, W. R., E. L. Maydew e J. R. Thornock (2011), The information content of annual earnings announcements and mandatory adoption of IFRS, *Journal of Accounting & Economics*, Forthcoming.
- Lantto, A. M. e P. Sahlström (2008), Impact of International Financial Reporting Standard adoption on key financial ratios, *Accounting and Finance* 49 (2), 341-361.
- Lopes, P. T. e L. L. Rodrigues (2007), Accounting for financial instruments: an analysis of the determinants of disclosure in the Portuguese stock exchange, *The International Journal of Accounting* 42, 25-56.
- Lopes, P.T. e R. C. Viana (2008), The transition to IFRS: disclosures by Portuguese listed companies, *FEP Working Papers* 285, FEP.
- Major, M. J. (2009), Reflexão sobre a investigação em contabilidade de gestão, *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão* 8 (1), 43-50.
- Maroco, J. (2003) *Análise estatística com utilização do SPSS*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Marques, S. (2010), *A Adopção do Sistema de Normalização Contabilística num Grupo de Saúde Privado*. Tese de mestrado em Contabilidade, ISCTE.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (2009), Decreto-Lei n.º 158/2009, Diário da República, 1.ª série, n.º 133 de 2009-07-13.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (2011), Decreto-Lei n.º 36-A/2011, Diário da República, 1.ª série, n.º 48 de 2011-03-9.
- Morais, A. I. e J. D. Curto (2008), Accounting quality and the adoption of IASB standards: Portuguese evidence, *Revista Contabilidade & Finanças* 19 (48), 103-111.
- Morais, A. I. e I. C. Lourenço (2005), *Aplicação das normas do IASB em Portugal*. Lisboa: Publisher Team.
- Mueller, G., H. Gernon e G. Meek (1997), *Accounting: an internacional perspective*. 4th edition. Boston: Richard D. Irwin.
- Nobes, C. (1996), *International guide to interpreting company accounts 1996-1997*. London: FT Financial.
- Nobes, C. e R. Parker (2000), *Comparative International Accounting*. Harlow: Prentice-Hall.
- Parlamento Europeu e do Conselho (2002), Regulamento (CE) N.º 1606/2002, Bruxelas: Jornal Oficial das Comunidades Europeias n.º L 243 de 2002-09-11.
- Pereira, A. S. S. (2006), Revisão da informação financeira – prospectiva, *Revisores & Empresas* 34, 26-35.

Perramon, J. e O. Amat (2006), IFRS introduction and its effects on listed companies in Spain, *Economics Working Papers 975*, Departamento de Economia e Negócios, Universidade Pompeu Fabra.

Pires, A. M. M. e F. J. Rodrigues (2008) O impacto da adopção das NIC/NIRF nas micro e PME's portuguesas, *Encuentro AECA XIII*, Aveiro.

PriceWaterhouseCoopers (2009), *A adopção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) - A caminho da convergência internacional*, Setembro.

Radebaugh, L. H. e S. J. Gray (2001), *International Accounting and Multinational Enterprises*. New York: John Wiley & Sons.

Rivera, J. M. (1989), The internationalization of accounting standards: past problems and current prospects, *The International Journal of Accounting* 24, 320-341.

Rodrigues, L. L. e A. A. C. Pereira (2004), *Manual de contabilidade internacional: a diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional*. Lisboa: Publisher Team.

Salter, S. B. e T. S. Douppnik (1992), The relationship between legal systems and accounting practices: a classification exercise, *Advances in International Accounting* 5, 3-22.

Saudagaran, S. M. e J. G. Diga (1999), Evaluation of the contingency-based approach in comparative international accounting: A case for alternative research paradigms, *Journal of Accounting Literature* 18, 57-95.

Schweikart, J. A. (1992), Cognitive contingency theory and the study of ethics in accounting, *Journal of Business Ethics* 11, 471-478.

Senik, R. (2009), Understanding accounting research paradigms: towards alternative methodologies, *Integration & Dissemination Research Buletin* 4, 5-8.

Silva, F., G. Couto e R. Cordeiro (2007), Measuring the impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) in firm reporting: the case of Portugal, *Revista Universo Contábil* 5 (1), 129-144.

Sucher, P. e I. Jindrichovska (2004), Implementing IFRS: a case study of the Czech Republic, *Accounting in Europe* 1 (1), 109-141.

Tilema, S. (2005), Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies, *Management Accounting Research* 16, 101-129.

Tsalavoutas, I. e L. Evans (2007), Comparing International Financial Reporting Standards (IFRSs) and Greek GAAP: financial statements effects, *Artigo apresentado no Workshop on Accounting in Europe*, Paris: ESSEC.

Weißberger, B. E., A. B. Stahl e S. Vorstius (2004), Changing from German GAAP to IFRS or US GAAP: a survey of German companies, *Accounting in Europe* 1, 169-189.

Williams, E. (1998), *Research and Paradigms*. MComms programme, Victoria University of Wellington.

Bibliografia referenciada por outros autores

Fantl, I. L. (1971), The case against international uniformity, *Management Accounting*, May, 13-16

Zweigert, K. e B. Goldman (1969), Report on the possibility of harmonising member states' legislation on private limited companies. Council of Europe, Strasbourg.

Anexos

Anexo 1 – Lista de Artigos Científicos de acordo com ranking da IBS

Anexo 2 – Quadro-Resumo dos estudos sobre implementação das normas do IASB

Anexo 3 – Questionário

Anexo 4 – Formulário anexo ao questionário

Anexo 5 – Outputs SPSS

Anexo 1 – Lista de Artigos Científicos de acordo com ranking da IBS

#	Class.	Referência Bibliográfica
1	A	Armstrong, C. S., M. E. Barth, A. D. Jagolinzer e E. J. Riedl (2009), Market reaction to the adoption of IFRS in Europe, <i>Accounting Review</i> , Forthcoming.
2	A	Ball, R., S.P. Kothari e A. Robin (2000), The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings, <i>Journal of Accounting & Economics</i> 29 (1), 1-51.
3	A	Barth, M. E., W. R. Landsman e M. H. Lang (2007), International accounting standards and accounting quality, <i>Journal of Accounting Research</i> 46 (3), 467-498.
4	A	Chua, W. F. (1986), Radical developments in accounting thought, <i>The Accounting Review</i> LXI (4), 601-632.
5	A	Gray, S. J. (1980), The impact of international accounting differences from a security-analysis perspective: some european evidence, <i>Journal of Accounting Research</i> 18 (1), 64-76.
6	A	Landsman, W. R., E. L. Maydew e J. R. Thornock (2011), The information content of annual earnings announcements and mandatory adoption of IFRS, <i>Journal of Accounting & Economics</i> , Forthcoming.
7	B	Chua, W. F. e S. L. Taylor (2008), The rise and rise of IFRS: An examination of IFRS diffusion, <i>Journal of Accounting and Public Policy</i> 27 (6), 462-473.
8	B	Ding, Y., O.-K. Hope, T. Jeanjean e H. Stolowy (2007), Differences between domestic accounting standards and IAS: measurement, determinants and implications, <i>Journal of Accounting and Public Policy</i> 26, 1-38.
9	B	Gernon, H. e R. S. O. Wallace (1995), International accounting research: a review of its ecology, contending theories and methodologies, <i>Journal of Accounting Literature</i> 14, 54-106.
10	B	Goeltz, R. K. (1991), International accounting harmonization: the impossible (and unnecessary?) dream, <i>Accounting Horizons</i> (March), 85-88.
11	B	Horton, J. e G. Serafeim (2008), Market reaction and valuation of IFRS reconciliation adjustments: first evidence from the UK, <i>Review of Accounting Studies</i> , Forthcoming.
12	B	Hung, M. e K. R. Subramanyam (2007), Financial statement effects of adopting international accounting standards: the case of Germany, <i>Review of Accounting Studies</i> 12, 623-657.
13	B	Jeanjean, T. e H. Stolowy (2008), Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption, <i>Journal of Accounting and Public Policy</i> 27 (6), 480-494.
14	B	Saudagaran, S. M. e J. G. Diga (1999), Evaluation of the contingency-based approach in comparative international accounting: A case for alternative research paradigms, <i>Journal of Accounting Literature</i> 18, 57-95.
15	C	Cañibano, L. e Mora, A. (2000), Evaluating the statistical significance of the facto accounting harmonization: a study of European global players, <i>European Accounting Review</i> 9 (3), 349-369.
16	C	Combarros, J. L. L. (2000), Accounting and financial audit harmonization in the European Union, <i>European Accounting Review</i> 9 (4), 643-654.
17	C	Hoarau, C. (1995), International accounting harmonization: American hegemony or mutual recognition with benchmarks?, <i>European Accounting Review</i> 4 (2), 217 – 233.
18	C	Lantto, A. M. e P. Sahlström (2008), Impact of International Financial Reporting Standard adoption on key financial ratios, <i>Accounting and Finance</i> 49 (2), 341-361.
19	C	Schweikart, J. A. (1992), Cognitive contingency theory and the study of ethics in accounting, <i>Journal of Business Ethics</i> 11, 471-478.
20	D	Lopes, P. T. e L. L. Rodrigues (2007), Accounting for financial instruments: an analysis of the determinants of disclosure in the Portuguese stock exchange, <i>The International Journal of Accounting</i> 42, 25-56.
21	D	Rivera, J. M. (1989), The internationalization of accounting standards: past problems and current prospects, <i>The International Journal of Accounting</i> 24, 320-341.

Anexo 2 – Quadro-Resumo dos estudos sobre implementação das normas do IASB

Autor(es)	País	Tipo de Estudo	Amostra	Principais Conclusões
Jermakowikz (2004)	Bélgica	Científico-Empírico	Empresas cotadas na <i>BEL-20</i>	Os resultados indicam que, apesar das empresas terem adoptado o novo normativo contabilístico, este não era amplamente conhecido nem compreendido e é apresentada a expectativa de impactos significativos nas demonstrações financeiras das entidades, com principal destaque para o capital próprio e o resultado líquido.
Sucher e Jindrichovska (2004)	República Checa	Científico Teórico e Empírico	Legislação, Enquadramento institucional e 13 organizações não-financeiras	As principais conclusões apontam para diferentes grupos de entidades em diferentes estágios de desenvolvimento da implementação das IFRS, sendo as entidades auditadas pelas grandes empresas internacionais (predominantemente pelas Big Four), as que mais avançado grau de implementação apresentam.
Weibenberger <i>et al.</i> (2004)	Alemanha	Científico-Empírico	Empresas cotadas na Alemanha no período de 09/2000 a 02/2001	O estudo indica que, embora as empresas afirmem que as suas expectativas globais foram cumpridas de forma satisfatória, uma análise detalhada mostra que vários dos objectivos ex-ante, não são alcançados ex-post.
Hung e Subramanyam (2007)	Alemanha	Científico-Empírico	80 empresas industriais alemãs que adoptaram as IAS no período entre 1998 e 2002	Foi observado, sob o normativo internacional, um impacto relevante e um aumento significativo ao nível Capital Próprio e dos resultados.

Perramon e Amat (2006)	Espanha	Científico-Empírico	28 empresas cotadas na <i>IBEX-35</i>	Os resultados evidenciam que a implementação do novo normativo pode influenciar os resultados e que são introduzidas diferenças significativas nas DF. Foi identificado um efeito diversificado sobre os resultados líquidos, o que torna difícil prever o seu impacto sobre outras empresas cotadas, no entanto, foi conclusivo que a adopção das IFRS podem influenciar de forma semelhante as empresas espanholas de diferentes tamanhos e rentabilidade.
Callao <i>et al.</i> (2007)	Espanha	Científico-Empírico	26 empresas cotadas na <i>IBEX-35</i>	Os resultados mostram que a comparabilidade local piorou e que é negativamente afectada quando ocorre a aplicação simultânea dos dois normativos no mesmo país. A relevância da informação contabilística também não revelou melhorias, no entanto, é expectável que ocorram melhorias na utilidade da informação financeira, no médio-longo prazo.
Aisbitt (2006)	Reino Unido	Científico-Empírico	Empresas cotadas na <i>FTSE 100</i>	Foi observado um efeito global no Capital Próprio pouco relevante, no entanto, foi encontrado um relevante nível de variabilidade entre empresas, o que evidencia a necessidade de proceder a uma análise mais cuidadosa das DF individuais.
Horton e Serafeim (2008)	Reino Unido	Científico-Empírico	297 empresas, no período de 2006	Os autores identificaram retornos anormalmente baixos nas empresas que efetuaram reconciliação e ajustes sobre os resultados de acordo com o UK GAAP.
Bertoni e De Rosa (2006)	Itália	Científico-Empírico	Empresas cotadas na <i>Milan Stock Exchange</i>	As conclusões parecem reforçar a hipótese de que as normas contabilísticas italianas são mais conservadoras do que as internacionais, no entanto, os resultados obtidos não foram tão significativos quanto os esperados.

Cordazzo (2008)	Itália	Científico-Empírico	178 empresas cotadas na <i>Borsa Italiana</i>	Os resultados mostram que os efeitos globais da transição provocam um impacto mais relevante sobre o resultado líquido do que sobre o capital próprio.
Jaruga <i>et al.</i> (2007)	Polónia	Científico-Empírico	255 relatórios financeiros de empresas cotadas na <i>Warsaw Stock Exchange</i>	Os resultados obtidos não demonstraram uma tendência clara, no entanto, foi observado um aumento nos capitais próprios, bem como alterações significativas no resultados líquidos.
Tsalavoutas e Evans (2007)	Grécia	Científico-Empírico	159 organizações, no período de 2004 a 2005	As conclusões sugerem que a implementação das IFRS se traduz num impacto positivo na posição financeira destas empresas, no entanto, os resultados foram inconclusivos quanto à sua performance.
Bellas <i>et al.</i> (2007)	Grécia	Científico-Empírico	Empresas cotadas na Bolsa Grega	Na aplicação das IAS foram encontradas diferenças significativas, com um incremento nos valores inscritos no Balanço, em comparação com os apresentados pela maioria das empresas analisadas que aplicam o normativo grego.
Lantto e Sahlström (2008)	Finlândia	Científico-Empírico	77 empresas, no período de 2006	Os resultados demonstraram que a adopção das IFRS alterou a sua magnitude dos indicadores financeiros analisados.
Silva <i>et al.</i> (2007)	Portugal	Científico-Empírico	39 empresas cotadas na Euronext Lisboa	Os resultados obtidos evidenciaram que as estruturas do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultados das empresas estudadas, registaram conversões contabilísticas relevantes, embora não tenha sido possível determinar um padrão claro para as variações verificadas. Foi ainda possível constatar uma perda de valor, embora reduzida, para os accionistas.

Lopes e Rodrigues (2007)	Portugal	Científico-Empírico	55 empresas cotadas na Euronext Lisboa	As conclusões indicam que o grau de divulgação está significativamente relacionado com o tamanho, tipo de auditor, status e sector económico da entidade cotada. São ainda reveladas áreas de melhoria das práticas de reporte da informação e sugeridas áreas para a intervenção do regulador do mercado de capitais portugueses.
Costa (2008)	Portugal	Científico-Empírico	37 empresas cotadas na Euronext Lisboa	As conclusões do estudo relevaram variações significativas de diversa ordem ao nível do Balanço, das Demonstrações Financeiras e de alguns rácios.
Lopes e Viana (2008)	Portugal	Científico-Empírico	44 empresas cotadas na Euronext Lisboa	Os autores constataram um elevado grau de variabilidade nas divulgações, tanto em termos qualitativos, como quantitativos, concluindo que os objectivos de relevância, comparabilidade e compreensibilidade indicados na Recomendação da CERS não foram alcançados. Foi ainda concluído que o normativo contabilístico Português é mais conservador do que as IFRS.
Morais e Curto (2008)	Portugal	Científico-Empírico	34 empresas cotadas na Euronext Lisboa	Os resultados obtidos evidenciaram variações menos suaves nos resultados, o que parece sugerir uma melhoria na qualidade dos resultados após a adopção do normativo internacional. Contudo, o estudo também concluiu que a relevância da informação contabilística destas empresas diminuiu com a adopção das normas do IASB.

Comissão de Acompanhamento do Novo SNC (2009)	Portugal	Não Científico	Empresas cotadas na Euronext Lisboa que adoptaram as IAS/IFRS em 2005 pela primeira vez	As conclusões indicam que, descontando as diferenças conjunturais no momento da primeira aplicação dos dois normativos, não é de prever que, em termos agregados, venham a ocorrer impactos muito significativos. Concluiu-se também não ser possível prever o impacto em cada uma das entidades que adoptem o novo sistema, podendo este variar de acordo com as especificidades próprias de cada entidade.
PriceWaterhouseCoopers (2009)	Portugal	Não Científico	-	Apresentados os principais impactos da adopção das IFRS em Portugal pelas empresas cotadas em bolsa, concluiu-se que estes levaram a uma redução de, aproximadamente, 10% nos seus Capitais Próprios. Sobre a conversão para o SNC nas empresas portuguesas é referido que, dada a proximidade entre as NCRF e as IFRS, se estima que também possam existir variações significativas. As conclusões indicam que é esperado que, numa primeira fase, o impacto fiscal se reflita ao nível do tratamento fiscal a dar às variações patrimoniais positivas e negativas que resultarão da transição entre normativos e que poderá resultar num acréscimo do imposto a pagar no período de transição.
Comissão de Normalização Contabilística (2010)	Portugal	Não Científico	1046 respostas a um questionário	A avaliação global à implementação do SNC em 2010 foi positiva, no entanto, foram ainda deixados alguns alertas: a transição não corresponde à mera alteração informática do código das contas; todos os ajustamentos de transição e não apenas os mais usuais devem ser considerados; as alterações dos vários critérios de valorimetria devem ser analisadas e; a informação necessária para o Anexo (divulgações) deve ser acautelada.

Anexo 3 – Questionário

Este questionário surge no âmbito de uma tese de Mestrado em Gestão no ISCTE-IUL e tem como objectivo realizar um diagnóstico no final do 1º ano de implementação do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em Portugal.

A sua contribuição neste estudo é essencial para o êxito da investigação.

As respostas serão utilizadas exclusivamente para fins estatísticos, sendo garantida a confidencialidade da informação recolhida.

O preenchimento do questionário tem uma duração prevista de **10 minutos**.

Agradeço desde já a sua colaboração e disponibilidade.

Instruções - Muito Importante

Este questionário destina-se, exclusivamente, a Técnicos Oficiais de Contas (TOC).

Responda às questões formuladas adequando as respostas à sua realidade e à da(s) empresa(s) para a(s) qual(is) desempenha funções na área da Contabilidade. Na generalidade, a resposta é com um X.

PARTE I - CARACTERIZAÇÃO DO PERFIL DO INQUIRIDO E DA EMPRESA

1. Sexo: ₁ Masculino ₂ Feminino

2. Idade (anos): ₁ 20-29 ₂ 30-39 ₃ 40-49 ₄ 50-59 ₅ +60

3. Habilitações Literárias (assinale com um X a opção correcta)

Escolaridade (Qualificação académica)	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅
	Inferior ao 12º ano	12º ano completo	Bacharel ou Licenciado	Mestrado, MBA ou Pós-Graduação	Doutorado

4. Nº de Anos de experiência como TOC (assinale com um X a opção correcta):

₁ 1-5 ₂ 6-10 ₃ 11-15 ₄ 16-20 ₅ +21

5. Tipo de Entidade na qual desempenha funções actualmente (assinale com um X a opção correcta):

- ₁ Entidade com Departamento de Contabilidade integrado (próprio)
₂ Entidade Prestadora de Serviços de Contabilidade (ex. Gabinete de Contabilidade)
₃ Outro

6. Dimensão da(s) Entidade(s) na(s) qua(is)l desempenha funções de TOC

(se for TOC de mais do que uma empresa, assinale com um X apenas a opção que representa a maioria dessas empresas)

₁ Grande ₂ Média ₃ Pequena ₄ Microentidade

7. Dimensão da(s) Entidade(s) na(s) qual(is) desempenha funções de TOC

(se for TOC de mais do que uma empresa, assinale apenas a opção que representa a maioria dessas empresas)

Assinale com um X uma opção em cada um dos critérios seguintes:

	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅
7.1. Nº de empregados (média durante 2009)	<input type="checkbox"/> ₁ ≥ 250	<input type="checkbox"/> ₂ Entre 51 e 250	<input type="checkbox"/> ₃ Entre 6 e 50	<input type="checkbox"/> ₄ ≤ 5	<input type="checkbox"/> ₅ Não Sei / Não Respondo / Não Aplicável
7.2. Volume de negócios anual em euros (2009)	<input type="checkbox"/> ₁ ≥ 50 milhões	<input type="checkbox"/> ₂ Entre 3 e 50 milhões	<input type="checkbox"/> ₃ Entre 500.000 e 3 milhões	<input type="checkbox"/> ₄ ≤ 500.000	<input type="checkbox"/> ₅
7.3. Total do Balanço em euros (2009)	<input type="checkbox"/> ₁ ≥ 43 milhões	<input type="checkbox"/> ₂ Entre 1,5 e 43 milhões	<input type="checkbox"/> ₃ Entre 500.000 e 1,5 milhões	<input type="checkbox"/> ₄ ≤ 500.000	<input type="checkbox"/> ₅

8. Sistema Contabilístico

A(s) entidade(s) em que desempenha funções já aplicava(m) as IAS/IFRS/USGAAP, antes do SNC?
(se for TOC de mais do que uma empresa, assinale com um **X** apenas a opção que representa a maioria dessas empresas)

₁ Sim ₂ Não

9. Autonomia vs Dependência

Em qual das seguintes situações se enquadra(m) a(s) entidade(s) em que desempenha funções?
(se for TOC de mais do que uma empresa, assinale apenas a opção que representa a maioria dessas empresas)

₁ Autónoma(s) ₂ Pertence(m) a um Grupo de Empresas

10. Cotação em bolsa

A(s) entidades(s) nos quais desempenha funções de TOC, ou o Grupo a que pertence, está cotada em alguma Bolsa de Valores, em Portugal ou no Estrangeiro?

(se for TOC de mais do que uma empresa, assinale apenas a opção que representa a maioria dessas empresas)

₁ Sim ₂ Não

PARTE II - A EXPERIÊNCIA NO 1º ANO DE IMPLEMENTAÇÃO DO SNC PELOS PROFISSIONAIS

A implementação e aplicação do SNC representa um desafio para os profissionais e empresas, consubstanciado no esforço de adaptação a uma nova forma de pensar, conceptualmente divergente dos princípios contabilísticos que prevaleceram ao longo das últimas décadas, com o revogado Plano Oficial de Contabilidade (POC).

Para uma transição eficaz, é de grande importância a compreensão dos propósitos da mudança.

1. As afirmações seguintes referem-se aos benefícios e objectivos da adopção do SNC. Assinale com um **X**, em cada afirmação, a opção que melhor descreve o seu grau de concordância ou discordância com cada afirmação.

	Discordo totalmente	Discordo	Não Concordo nem Discordo	Concordo	Concordo Totalmente	Não Sei / Não Respondo / Não Aplicável
1.1 Considero que o SNC contribui para a melhoria do funcionamento dos mercados de capitais, ao garantir que a informação seja preparada numa base comum	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅	<input type="checkbox"/> ₆
1.2 Considero que o SNC contribui para a eficiência e eficácia do mercado de capitais, reforçando a liberdade de circulação dos mesmos	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅	<input type="checkbox"/> ₆
1.3 Considero que o SNC contribui para a melhoria das condições de negociação de financiamentos com instituições bancárias nacionais e/ou estrangeiras	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅	<input type="checkbox"/> ₆
1.4 Considero que o SNC contribui para a melhoria da qualidade da informação financeira relatada	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅	<input type="checkbox"/> ₆
1.5 Considero que o SNC contribui para uma maior transparência da informação financeira relatada	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅	<input type="checkbox"/> ₆
1.6 Considero positivo que o SNC faça uma aproximação à harmonização contabilística internacional	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅	<input type="checkbox"/> ₆
1.7 Considero que a implementação do SNC é importante para as empresas portuguesas, no que diz respeito à obtenção de financiamentos e/ou desenvolvimento de parcerias de negócios com entidades estrangeiras	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅	<input type="checkbox"/> ₆
1.8 Considero que, na generalidade, a implementação do SNC traz benefícios à(s) empresa(s)	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅	<input type="checkbox"/> ₆

A adaptação à nova cultura SNC implica, também, a alteração de **conceitos estruturantes** que têm vindo a ser aplicados nos últimos 30 anos com o POC.

2. Com base nas afirmações seguintes, pretende-se saber a sua opinião sobre alguns dos novos conceitos estruturantes, tendo em atenção este 1º ano de experiência do SNC.

Assinale com um **X** a opção que melhor descreve a sua concordância ou discordância com cada afirmação.

	Discordo totalmente	Discordo	Não Concordo nem Discordo	Concordo	Concordo Totalmente	Não Sei / Não Respondo / Não Aplicável
2.1 Considero positivo que o SNC evidencie a relevância das Demonstrações Financeiras, no sentido de aumentar a capacidade de influenciar as decisões económicas dos seus utilizadores	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
2.2 Considero positivo que o SNC privilegie a supremacia da relevância da informação contabilística, em detrimento da prudência	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
2.3 Considero positivo que o SNC enfatize a mensuração de activos fixos tangíveis pelo critério do justo valor	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
2.4 Considero positivo que, através dos novos conceitos estruturantes, as rúbricas das DF's sejam, de uma forma geral, sujeitas a constantes aumentos e reduções, procurando reflectir uma imagem verdadeira e apropriada da situação real da empresa	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
2.5 Considero que a maior flexibilidade das normas do SNC poderá levar ao aumento de casos de contabilidade criativa/manipulação da informação contabilística	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
2.6 Considero que o SNC assume uma preocupação excessiva com o mercado de capitais, não consonante com a orientação das micro e PME portuguesas	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6

A implementação do SNC representa um esforço que envolve profissionais e empresas na preparação para as alterações introduzidas pelo novo normativo, que vai para além do relato financeiro.

Esta preparação teve e tem incidência nas **Pessoas** (formação) e **Sistemas Informáticos** (re-arquitectura do software).

3. Após este 1º ano de implementação do SNC e olhando retrospectivamente, considera que...

Assinale com um **X** a opção que melhor descreve a sua concordância ou discordância com cada afirmação.

	Discordo totalmente	Discordo	Não Concordo nem Discordo	Concordo	Concordo Totalmente	Não Sei / Não Respondo / Não Aplicável
3.1 Estava completamente apto a aplicar o SNC na sua plenitude	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
3.2 Os colaboradores da empresa possuíam capacidade técnica suficiente para efectuar a transição do POC para o SNC	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
3.3 Estava apto a utilizar as alterações ao software informático	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6

4. Relação Custo/Benefício da Adopção do SNC

Na sua opinião, em que medida o custo de adopção do SNC supera ou não os benefícios esperados, associados à sua implementação, numa perspectiva de médio/longo prazo?

Assinale com um X a opção que melhor descreve a sua opinião.

0 = O custo é
muitíssimo superior
aos benefícios
esperados

3 = O custo é
idêntico aos
benefícios
esperados

6 = O custo é
muitíssimo inferior
aos benefícios
esperados

0

1

2

3

4

5

6

Por se encontrar no seu 1º ano de implementação e implicar uma mudança acentuada na filosofia contabilística, na sua lógica e nos conceitos estruturantes, é expectável que tenham ocorrido e/ou ocorram dificuldades e obstáculos à plena implementação do novo normativo.

Assim, com base na sua experiência de aplicação do 1º ano SNC, responda às seguintes questões:

5. Qual o grau de dificuldade que tem sentido na aplicação do SNC, em cada uma das seguintes áreas?

Assinale com um X a opção que melhor descreve o seu grau de dificuldade em cada área temática.

Áreas Temáticas	Grau de Dificuldade					
	Inexistente	Baixo	Moderado	Elevado	Muito Elevado	Não Sei / Não Respondo / Não Aplicável
5.1 Aplicação da NCRF 3 - Adopção pela primeira vez	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
5.2 Conversão do Sistemas de contas do POC para o SNC	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
5.3 Aplicação dos novos Critérios de Mensuração	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
5.4 Imparidades	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
5.5 Investimentos Financeiros	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
5.6 Activos Fixos Tangíveis	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
5.7 Activos Intangíveis	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
5.8 Propriedades de investimento	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
5.9 Capital Próprio	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
5.10 Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
5.11 Benefícios aos empregados	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
5.12 Impostos diferidos	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
5.13 Passivos Financeiros	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
5.14 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas e Erros	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
5.15 Acontecimentos Após a Data do Balanço	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
5.16 Informação comparativa para 2009	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
5.17 Preparação do Anexo	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6

6. Em que medida considera que os seguintes elementos são obstáculos passíveis de causar entraves à plena implementação do SNC?

Assinale com um **X** a opção que melhor descreve a sua opinião em cada afirmação.

Possíveis Obstáculos	Grau de intensidade do obstáculo					
	Inexistente	Baixo	Moderado	Elevado	Muito Elevado	Não Sei / Não Respondo / Não Aplicável
6.1 Diferenças significativas do SNC face ao POC	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅	<input type="checkbox"/> ₆
6.2 N° excessivo de divulgações adicionais (Anexo)	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅	<input type="checkbox"/> ₆
6.3 Tempo disponível para adaptação e compreensão do SNC	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅	<input type="checkbox"/> ₆
6.4 Necessidade de formação contínua	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅	<input type="checkbox"/> ₆
6.5 Custos associados à transição (formação, alteração de sistemas informáticos, etc.)	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅	<input type="checkbox"/> ₆
6.6 Custos externos elevados associados a determinadas opções contabilísticas (ex. Avaliações de imóveis)	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅	<input type="checkbox"/> ₆
6.7 Alteração e adaptação dos sistemas informáticos	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅	<input type="checkbox"/> ₆
6.8 Resistência à mudança por parte dos profissionais de contabilidade	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅	<input type="checkbox"/> ₆
6.9 Capacidade técnica e disponibilidade de recursos humanos	<input type="checkbox"/> ₁	<input type="checkbox"/> ₂	<input type="checkbox"/> ₃	<input type="checkbox"/> ₄	<input type="checkbox"/> ₅	<input type="checkbox"/> ₆

7. Utilidade do SNC face ao POC

Numa perspectiva de utilidade, e na globalidade, qual é a sua opinião sobre a utilidade do SNC face ao POC? (assinale com um **X** a opção que melhor descreve a sua opinião, adequando a resposta á sua realidade)

0 = O SNC é muitíssimo mais útil do que o POC

3 = O SNC tem uma utilidade idêntica á do POC

6 = O SNC é muitíssimo menos útil do que o POC

₀

₁

₂

₃

₄

₅

₆

8. Grau de dificuldade na adopção e implementação do SNC

Em que medida a adopção e implementação do SNC está ou não a ser mais difícil do que você esperava? (assinale com um **X** a opção que melhor descreve a sua opinião, adequando a resposta á sua realidade)

0 = Muitíssimo mais difícil do que eu esperava

3 = Está de acordo com o que eu esperava

6 = Muitíssimo mais fácil do que eu esperava

₀

₁

₂

₃

₄

₅

₆

PARTE III - A PERCEPÇÃO DO IMPACTO DA IMPLEMENTAÇÃO DO SNC NAS EMPRESAS

A implementação do SNC traduz-se numa alteração nas práticas contabilísticas, que poderão implicar variações nas diversas componentes que constituem a informação financeira relatada.

De seguida, encontram-se listadas algumas das principais rúbricas das Demonstrações Financeiras (DF's), pretendendo-se apurar o seguinte:

9. Com base na sua percepção, qual o **impacto esperado** da implementação do SNC nas seguintes rúbricas, à data do 1º relato em SNC (31/12/2010)?

Assinale com um **X** a opção que melhor descreve a sua percepção, adequando as respostas à sua realidade e à da(s) empresa(s) para a(s) qual(is) desempenha funções de TOC.

Rubricas das DF's	Impacto esperado				
	Redução Significativa	Redução	Neutro	Aumento	Aumento Significativo
9.1 Activo Líquido	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5
9.2 Passivo	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5
9.3 Capital Próprio	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5
9.4 Resultado Líquido do período	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5
9.5 Imposto sobre o Rendimento	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5

Para além das Demonstrações Financeiras, a implementação do SNC poderá implicar alterações na gestão das empresas e na forma como o seu negócio é avaliado por terceiros.

10. As afirmações seguintes estão relacionadas com estas alterações. Com base na sua percepção, assinale, com um **X**, em cada afirmação, a opção que melhor descreve o seu grau de concordância ou discordância com cada afirmação.

	Discordo totalmente	Discordo	Não Concordo nem Discordo	Concordo	Concordo Totalmente	Não Sei / Não Respondo / Não Aplicável
O SNC...						
10.1 ...contribui para um impacto positivo na forma como a empresa é percebida pelos seus stakeholders/utilizadores	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
10.2 ...contribui para uma maior transparência das contas das empresas perante a Administração Fiscal	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
10.3 ...pode provocar alterações na política de distribuição de lucros aos sócios/accionistas	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
10.4 ...pode tornar necessário proceder à recapitalização da(s) empresa(s)	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
10.5 ...torna os resultados mais voláteis (variáveis) no futuro	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6
10.6 ...leva a que se considere efectuar avaliações de activos e/ou passivos (p.ex. imobilizado ao justo valor)	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 6

MUITO OBRIGADO PELA SUA COLABORAÇÃO!

Anexo 4 – Formulário anexo ao questionário

ENVIO DOS RESULTADOS DO QUESTIONÁRIO

Muito obrigado pela sua colaboração!

Caso deseje receber um exemplar da Tese de Mestrado após a sua conclusão agradeço que:

- Hipótese 1: Preencha os seguintes dados

Nome:	
Morada:	
E-mail:	Telefone:

OU:

- Hipótese 2: Solicite, posteriormente, o seu pedido para:

Nome: Miguel Cabelo Dias Marques

E-mail: migueldiasmarques@gmail.com

Telemóvel: 917509635

Morada: Rua Dr. António Garcia de Vasconcelos, nº7, 4º A

2745-719 Massamá

Anexo 5 – Outputs SPSS**Distribuição dos inquiridos pelo género**

		n	%	% Válida	% Acumulada
Valid	Masculino	235	60,7	60,7	60,7
	Feminino	152	39,3	39,3	100,0
	Total	387	100,0	100,0	

Distribuição dos inquiridos por escalões etários

		n	%	% Válida	% Acumulada
Valid	20-29	28	7,2	7,2	7,2
	30-39	106	27,4	27,4	34,6
	40-49	94	24,3	24,3	58,9
	50-59	83	21,4	21,4	80,4
	+60	76	19,6	19,6	100,0
	Total	387	100,0	100,0	

Distribuição dos inquiridos pelo número de anos em exercício da função de TOC

		n	%	% Válida	% Acumulada
Valid	1-5	44	11,4	11,4	11,4
	6-10	64	16,5	16,5	27,9
	11-15	75	19,4	19,4	47,3
	16-20	68	17,6	17,6	64,9
	+ 21	136	35,1	35,1	100,0
	Total	387	100,0	100,0	

Distribuição dos inquiridos pelas habilitações literárias

		n	%	% Válida	% Acumulada
Valid	< 12º Ano	24	6,2	6,2	6,2
	12º Ano Completo	47	12,1	12,1	18,3
	Bacharel ou Licenciado	268	69,3	69,3	87,6
	Mestrado, MBA ou Pós-Graduação	48	12,4	12,4	100,0
	Total	387	100,0	100,0	

Distribuição dos inquiridos por tipo de entidade

		n	%	% Válida	% Acumulada
Valid	Dpt. de Contabilidade Integrado	62	16,0	16,0	16,0
	Prestadora de Serviços de Contabilidade	313	80,9	80,9	96,9
	Outro	12	3,1	3,1	100,0
	Total	387	100,0	100,0	

Distribuição dos inquiridos por dimensão da entidade

		n	%	% Válida	% Acumulada
Valid	Grande	31	8,0	8,0	8,0
	Média	47	12,1	12,1	20,2
	Pequena	123	31,8	31,8	51,9
	Microentidade	186	48,1	48,1	100,0
	Total	387	100,0	100,0	

Distribuição dos inquiridos pelo sistema contabilístico adoptado pela entidade na qual desempenham funções

		n	%	% Válida	% Acumulada
Valid	Sim	31	8,0	8,0	8,0
	Não	356	92,0	92,0	100,0
	Total	387	100,0	100,0	

Distribuição dos inquiridos pela cotação em bolsa da entidade na qual desempenham funções

		n	%	% Válida	% Acumulada
Valid	Sim	3	,8	,8	,8
	Não	384	99,2	99,2	100,0
	Total	387	100,0	100,0	

Distribuição das respostas à questão 4

	n	%	% Válida	% Acumulada
Valid O custo é muitíssimo superior aos benefícios esperados	73	18,9	18,9	18,9
1	37	9,6	9,6	28,4
2	63	16,3	16,3	44,7
O custo é idêntico aos benefícios esperados	150	38,8	38,8	83,5
4	48	12,4	12,4	95,9
5	10	2,6	2,6	98,4
O custo é muitíssimo inferior aos benefícios esperados	6	1,6	1,6	100,0
Total	387	100,0	100,0	

Distribuição das respostas à questão 7

	n	%	% Válida	% Acumulada
Valid O SNC é muitíssimo mais útil do que o POC	30	7,8	7,8	7,8
1	30	7,8	7,8	15,5
2	80	20,7	20,7	36,2
O SNC tem uma utilidade idêntica á do POC	162	41,9	41,9	78,0
4	38	9,8	9,8	87,9
5	20	5,2	5,2	93,0
O SNC é muitíssimo menos útil do que o POC	27	7,0	7,0	100,0
Total	387	100,0	100,0	

Distribuição das respostas à questão 8

	n	%	% Válida	% Acumulada
Valid Muitíssimo mais difícil do que eu esperava	29	7,5	7,5	7,5
1	22	5,7	5,7	13,2
2	66	17,1	17,1	30,2
Está de acordo com o que eu esperava	212	54,8	54,8	85,0
4	48	12,4	12,4	97,4
5	10	2,6	2,6	100,0
Total	387	100,0	100,0	

Hipótese 1 – A antiguidade na função influencia a opinião dos profissionais relativamente aos benefícios e objectivos da implementação do SNC.

Tests of Normality

Anos_Exercício	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk			
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.	
Benefícios	1-5	,136	42	,049	,936	42	,021
	6-10	,160	62	,000	,954	62	,022
	11-15	,185	73	,000	,948	73	,005
	16-20	,157	56	,001	,924	56	,002
	+ 21	,128	127	,000	,946	127	,000

a. Lilliefors Significance Correction

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	339332,374	4	84833,094	8,587	,000
Within Groups	3506978,626	355	9878,813		
Total	3846311,000	359			

Multiple Comparisons

(I) Anos_Exercício	(J) Anos_Exercício	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
1-5	6-10	43,553763	19,863170	,185	-10,90808	98,01560
	11-15	65,697489*	19,249313	,006	12,91875	118,47622
	16-20	65,773810*	20,288352	,011	10,14618	121,40143
	+ 21	97,404856*	17,691686	,000	48,89690	145,91281
6-10	1-5	-43,553763	19,863170	,185	-98,01560	10,90808
	11-15	22,143725	17,165719	,698	-24,92211	69,20956
	16-20	22,220046	18,323293	,744	-28,01968	72,45977
	+ 21	53,851092*	15,398754	,005	11,63001	96,07217
11-15	1-5	-65,697489*	19,249313	,006	-118,47622	-12,91875
	6-10	-22,143725	17,165719	,698	-69,20956	24,92211
	16-20	,076321	17,655979	1,000	-48,33373	48,48637
	+ 21	31,707367	14,598361	,193	-8,31915	71,73389
16-20	1-5	-65,773810*	20,288352	,011	-121,40143	-10,14618
	6-10	-22,220046	18,323293	,744	-72,45977	28,01968
	11-15	-,076321	17,655979	1,000	-48,48637	48,33373
	+ 21	31,631046	15,943441	,276	-12,08348	75,34558
+ 21	1-5	-97,404856*	17,691686	,000	-145,91281	-48,89690
	6-10	-53,851092*	15,398754	,005	-96,07217	-11,63001
	11-15	-31,707367	14,598361	,193	-71,73389	8,31915
	16-20	-31,631046	15,943441	,276	-75,34558	12,08348

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Hipótese 2 – A antiguidade na função influencia os profissionais relativamente à sua opinião sobre os novos conceitos estruturantes.

	Anos_Exercício	N	Mean Rank
Considero positivo que o SNC evidencie a relevância das Demonstrações Financeiras, no sentido de aumentar a capacidade de influenciar as decisões económicas dos seus utilizadores	1-5	44	242,41
	6-10	64	223,02
	11-15	75	196,92
	16-20	68	165,50
	+ 21	135	175,77
	Total	386	
Considero positivo que o SNC privilegie a supremacia da relevância da informação contabilística, em detrimento da prudência	1-5	44	223,06
	6-10	64	205,97
	11-15	75	202,27
	16-20	68	187,00
	+ 21	133	173,21
	Total	384	
Considero positivo que o SNC enfatize a mensuração de activos fixos tangíveis pelo critério do justo valor	1-5	44	239,19
	6-10	63	208,08
	11-15	75	219,75
	16-20	66	179,37
	+ 21	132	154,82
	Total	380	
Considero positivo que, através dos novos conceitos estruturantes, as rubricas das DF's sejam, de uma forma geral, sujeitas a constantes aumentos e reduções, procurando reflectir uma imagem verdadeira e apropriada da situação real da empresa	1-5	44	241,82
	6-10	64	223,23
	11-15	75	194,29
	16-20	68	198,32
	+ 21	134	159,11
	Total	385	
Considero que a maior flexibilidade das normas do SNC poderá levar ao aumento de casos de contabilidade criativa/manipulação da informação contabilística	1-5	44	151,57
	6-10	63	177,93
	11-15	75	168,67
	16-20	66	197,95
	+ 21	130	215,67
	Total	378	
Considero que o SNC assume uma preocupação excessiva com o mercado de capitais, não consonante com a orientação das micro e PME portuguesas	1-5	44	144,82
	6-10	63	194,76
	11-15	75	154,59
	16-20	66	202,39
	+ 21	131	216,91
	Total	379	

Hipótese 3 – A dimensão das entidades nas quais o profissional desempenha funções influencia a sua opinião relativamente ao impacto da implementação do SNC nas rubricas das DF.

	Dimensão_Entidade	N	Mean Rank
Activo Líquido	Grande	31	189,18
	Média	47	188,03
	Pequena	123	186,75
	Microentidade	186	201,11
	Total	387	
Passivo	Grande	31	225,26
	Média	47	189,23
	Pequena	123	180,47
	Microentidade	186	198,94
	Total	387	
Capital Próprio	Grande	31	173,34
	Média	47	207,22
	Pequena	123	190,27
	Microentidade	186	196,57
	Total	387	
Resultado Líquido do Período	Grande	31	202,24
	Média	47	168,37
	Pequena	123	200,30
	Microentidade	186	194,94
	Total	387	
Imposto s/Rendimento	Grande	31	174,71
	Média	47	174,38
	Pequena	123	199,92
	Microentidade	186	198,26
	Total	387	

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Passivo	Between Groups	2,411	3	,804	2,831	,038
	Within Groups	108,752	383	,284		
	Total	111,163	386			

Hipótese 4 – A dimensão das entidades nas quais o profissional desempenha funções influencia a sua opinião relativamente às alterações que a implementação do SNC pode implicar na gestão e avaliação do negócio das empresas por terceiros.

	Dimensão_Entidade_01	N	Mean Rank
contribui para um impacto positivo na forma como a empresa é percebida pelos seus <i>stakeholders</i> /utilizadores	Grande	31	294,06
	Média	42	196,48
	Pequena	121	169,09
	Microentidade	178	177,25
	Total	372	
contribui para uma maior transparência das contas das empresas perante a Administração Fiscal	Grande	31	169,10
	Média	46	219,85
	Pequena	120	181,58
	Microentidade	182	191,57
	Total	379	
pode provocar alterações nas política de distribuição de lucros aos sócios/accionistas	Grande	31	188,66
	Média	45	215,11
	Pequena	113	170,46
	Microentidade	175	180,79
	Total	364	
pode tornar necessário proceder à recapitalização da(s) empresa(s)	Grande	31	189,16
	Média	44	177,56
	Pequena	112	183,94
	Microentidade	175	179,57
	Total	362	
torna os resultados mais voláteis (variáveis) no futuro	Grande	31	210,31
	Média	44	217,84
	Pequena	117	178,76
	Microentidade	178	177,62
	Total	370	
leva a que se considere efectuar avaliações de activos e/ou passivos (p.ex. imobilizado ao justo valor)	Grande	31	243,77
	Média	46	214,50
	Pequena	119	180,00
	Microentidade	180	177,96
	Total	376	