

NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA EM PORTUGAL: ALGUMAS IMPLICAÇÕES PARA OS TOC DECORRENTES DA TRANSIÇÃO DO POC PARA O SNC

Suzanna Monteiro Machado

Paula Odete Fernandes

Escola Superior de Tecnologia e Gestão
Instituto Politécnico de Bragança

Jorge Manuel Afonso Alves

Escola Superior de Tecnologia e Gestão
Instituto Politécnico de Bragança

Area temática: A) Informação Financeira e Normalização Contabilística

Palavras-chave: Plano Oficial de Contabilidade, Sistema de Normalização Contabilística e Técnicos Oficiais de Contas

NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA EM PORTUGAL: ALGUMAS IMPLICAÇÕES PARA OS TOC DECORRENTES DA TRANSIÇÃO DO POC PARA O SNC

Resumen

El presente estudio tiene como objetivo analizar algunas de las implicaciones para los expertos contables de los recientes cambios a las normas de contabilidad en Portugal.

Los resultados obtenidos en el estudio empírico revelan, esencialmente, que los contables sintieron un gran cambio con la entrada en vigor del Sistema de Normalización del Contabilidad, que necesitaran muchas más horas de formación que en años anteriores, los conceptos han cambiado, la forma de pensar ha cambiado, la formación impartida por el Colegio de Contadores tiene calidad, las áreas temáticas en las que sienten más dificultades es la aplicación del valor razonable y pruebas de deterioro, el Sistema de Normalización del Contabilidad permitirá una mayor libertad de pensamiento y los Contadores deben ser la pareja privilegiada de los empresarios. Sin embargo, los profesionales de contabilidad demuestran una capacidad de adaptación positiva, sobre todo porque sienten poca dificultad en la transición del Plan General de Contabilidad para el Sistema de Normalización del Contabilidad.

Resumo

O estudo em apreço pretende analisar algumas das implicações para os Técnicos Oficiais de Contas decorrentes das recentes alterações à normalização contabilística em Portugal.

Os resultados obtidos através do estudo empírico revelam, essencialmente, que os Técnicos Oficiais de Contas sentiram uma grande mudança com a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística, que necessitaram de assistir a muitas mais horas de formação do que em anos anteriores, que os conceitos se alteraram, a forma de pensar se alterou, que as formações ministradas pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas são de qualidade, que as áreas temáticas onde se sentem mais dificuldades são na aplicação do justo valor e nos testes de imparidade, que o Sistema de Normalização Contabilística permitirá maior liberdade de pensamento e que o Técnico Oficial de Contas deve ser o parceiro privilegiado do empresário. Contudo, os profissionais da contabilidade demonstram uma capacidade de adaptação positiva, pois na sua maioria sentiram poucas dificuldades na transição do Plano Oficial de Contabilidade para o Sistema de Normalização Contabilística.

1. Introdução

Com o objectivo de promover uma normalização contabilística nacional que se aproxime “tanto quanto possível, dos novos padrões comunitários, por forma a proporcionar ao nosso país o alinhamento com as directivas e regulamentos em matéria contabilística da União Europeia (UE), sem ignorar, porém, as características e necessidades específicas do tecido empresarial português” (Preâmbulo do DL n.º 158/2009, de 13 de Julho), foi aprovado em 13 de Julho de 2009 o novo Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) que veio substituir o Plano Oficial de Contabilidade (POC).

Neste contexto de mudança, o principal objectivo e motivação do estudo em apreço é identificar algumas das implicações para os Técnicos Oficiais de Contas (TOC) decorrentes das recentes alterações à normalização contabilística em Portugal, isto é, na transição do POC para o SNC, colocando assim a seguinte questão de investigação: “*Do POC ao SNC – Que implicações para os TOC?*”.

Como forma de responder à questão de partida e ao conjunto de hipóteses formuladas, elaborou-se um inquérito por questionário, disponível *online*, tendo por base a revisão da literatura efectuada e dirigido a todos os TOC de Portugal, exerçam eles ou não efectivamente a profissão. O questionário encontra-se dividido em 3 secções, em que a primeira permite caracterizar os TOC que responderam ao inquérito pela idade, sexo, local de trabalho, dimensão das empresas com que trabalham, anos de experiência, entre outros. A segunda secção, procura analisar a opinião dos profissionais quanto à mudança provocada pelo SNC, responsabilidade, ensino, evolução tecnológica, relação fiscalidade/contabilidade, entre outros. A última secção do questionário pretende avaliar, com a introdução do SNC, em que sectores de actividade/áreas os profissionais têm sentido mais dificuldades. Com o presente estudo espera-se conseguir perceber quais as principais dificuldades e implicações na profissão de TOC na adopção do SNC, de forma a no futuro próximo apoiar, ajustar, informar, consciencializar, organizar, preparar melhor os profissionais. Este assunto, reveste-se de particular importância para os TOC, para a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC) e para a comunidade académica, atendendo ao facto de que as mudanças são significativas e importa saber como é que os profissionais mais implicados estão a reagir.

O estudo prossegue com a indicação das implicações na profissão contabilística decorrentes das alterações provocadas pelo SNC, metodologia de investigação utilizada e análise e discussão de resultados. O estudo termina com as conclusões, limitações e algumas linhas de investigação para trabalhos futuros.

2. Implicações na Profissão Contabilística Face à Passagem do POC para o SNC

Com a implementação do SNC, os TOC encontram-se novamente perante uma verdadeira e profunda revolução contabilística, pois uma série de conceitos, valores, princípios e formas, são totalmente alterados com a introdução das *International Accounting Standards (IAS)/International Financial Reporting Standards (IFRS)* que, embora não sejam em alguns casos de aplicação directa são, no entanto, a fonte de inspiração em que assenta todo o SNC (Guimarães, 2009).

Numa primeira abordagem, os impactos mais significativos para os TOC, aquando da aplicação do SNC, são a nova forma de pensar a contabilidade, adaptação à nova terminologia, ‘reciclagem profissional’, necessidade de mais informação e cooperação dos empresários. A transição do POC para o SNC implica também para os TOC uma maior intervenção na tomada de decisões, no conhecimento do justo valor dos bens e na

avaliação da materialidade das operações e responsabilidades, maior necessidade de formação e principalmente uma grande capacidade de adaptação (e.g. Araújo, 2007; Guimarães, 2010a; Landsdowne, 2003).

Uma das implicações particularmente importante para o futuro da profissão é a exigência cada vez maior da educação profissional, desenvolvimento do conhecimento e da crescente especialização na profissão (Shafer, 1998). A competência profissional não se adquire totalmente nas escolas, mas terá de ser desenvolvida e aperfeiçoada ao longo de uma carreira, muitas vezes realizando funções diferentes dentro de uma organização (Tabor, 2010). Preocupada com o futuro dos TOC, a partir de 31 de Março de 2003, a OTOC impõe novas regras de inscrição para a Ordem. Regras essas que restringem o acesso à profissão, impondo a definição de uma estrutura curricular dos cursos e respectiva carga horária das disciplinas. As escolas vêm-se portanto “obrigadas” a reestruturar os programas curriculares de acordo com as imposições da OTOC, potenciando as cargas horárias nas matérias principais de Contabilidade Geral, Contabilidade Analítica e Fiscalidade.

Para além das alterações a nível curricular, surge a exigência de um estágio, mas que pode ser dispensado nos termos do Regulamento criado para o efeito, pois algumas instituições criaram infra-estruturas físicas, técnicas e de recursos humanos para a implementação de projectos de simulação empresarial, a fim de darem cumprimento aos requisitos da dispensa de estágio profissional. Para além das exigências referidas anteriormente, surge ainda a obrigatoriedade de realizar um exame de aptidão profissional desde 31 de Dezembro de 2004, com excepção do exame sobre o Estatuto e o Código Deontológico que é obrigatório a partir de 31 de Março de 2003 (Guimarães, 2010b).

A preocupação era tal que em 2004 a actual OTOC, publicou o Regulamento de Controlo de Qualidade¹, exigindo assim aos TOC a frequência de acções de formação disponibilizada por esta. O objectivo do Regulamento é zelar pelo nível de qualidade dos profissionais, manter a confiança pública e principalmente apoiar os TOC. Mais tarde, foi implementada uma nova estratégia: o Regulamento de Controlo de Atribuição de Créditos², que regulamenta as formações dadas por outras entidades, às quais se atribuem créditos.

Com este controle, a OTOC assegura que as formações frequentadas pelos TOC sejam úteis e de qualidade. Desde 2007, a OTOC tem apostado fortemente na formação dos seus profissionais na preparação para o SNC, sem ainda saber concretamente quando iriam ser implementadas as IAS/IFRS para a generalidade das empresas em Portugal.

A OTOC desenvolveu no país inteiro formações para a resolução de casos práticos, desde criar metodologias de análise de vários problemas, adaptação a novos termos, novos critérios, chegando ao ponto de estruturar livros *online* (de acesso gratuito), alertando ainda para a necessidade do software de contabilidade se adequar às exigências de adopção do SNC. Estas tiveram um sucesso incomparável, sensibilizando assim os TOC para o que havia de vir (Farinha, 2009).

Um outro desafio para os TOC passa por melhorar os sistemas de informação que já têm, o que proporciona vantagens significativas. No entanto, é necessário mais tecnologia, obter mais informação e de boa qualidade em tempo oportuno. Os profissionais da contabilidade devem preocupar-se em analisar a informação e não em extraí-la (Aguolu, 2009).

No que toca à capacidade de adaptação, Napier (2006) refere que os profissionais da contabilidade e organizações são vistos como líderes da mudança, desde os métodos de contabilidade, às técnicas, ideias e práticas. Aliás, a “mudança não é apenas um conceito profissional. É parte natural da vida humana” (Hutchinson, 1991, p.1).

¹ Diário da República - Anúncio n. 131/2004 - 2.ª Série

² Diário da República, 2.ª série-N.º 133, 12 de Julho de 2007- Anúncio (extracto) n.º 4539/2007

O novo SNC é mais ambíguo do que o POC, por um lado, questões como a valorização dos activos pelo justo valor darão lugar a um exercício de interpretação que exigirá, por parte dos TOC, um maior grau de conhecimento da actividade das empresas às quais se dedicam (Schipper, 2003). Por outro lado, o novo SNC é mais exigente em termos de reporte financeiro, esperando-se mais detalhe na prestação de informação quantitativa e qualitativa por parte das empresas (Farinha, 2009).

Na passagem do POC para o SNC há, por exemplo, activos e passivos reconhecidos de acordo com o POC que deixam de o ser no SNC. Esses activos ou passivos tendem a ser, em alguns casos, transformados em capital próprio. São disso exemplo as despesas de constituição da sociedade que ainda figurem no activo e que ainda não estejam totalmente depreciadas de acordo com o POC, intangíveis gerados internamente e despesas de investigação. Activos e passivos que poderão ter de ser reclassificados, como por exemplo, activos detidos para venda, unidades operacionais descontinuadas, activos biológicos, subsídios e apoios do governo, entre outros. E ainda, poderão ter de ser mensurados segundo critérios diferentes outros itens, tais como *trespasse* (*goodwill*), imparidade de activos, provisões para garantia a clientes, reestruturação, matérias ambientais e benefícios dos empregados.

Assim, os TOC terão de fazer escolhas na passagem do POC para o SNC que terão impacto, por exemplo, nos capitais próprios, alternando desse modo a estrutura financeira da empresa, tal como aconteceu por exemplo na França aquando da obrigatoriedade da aplicação das IAS/IFRS nas empresas cotadas em bolsa (Cormier, Lapointe-Antunes & Magnan, 2006). Para efectuar essas escolhas é necessário um conhecimento aprofundado das normas, o que pode ser moroso e implicar custos elevados (Angulo, 2004). O esforço principal dos profissionais é precisamente ultrapassarem as dificuldades na fase de adaptação e de transição (Eguídanos, 2004).

Com a adopção do SNC espera-se, ainda, uma maior importância do papel dos empresários na contabilidade, profissionais mais capazes de ir ao encontro das necessidades das empresas e o papel reforçado da OTOC no processo regulador da profissão, alertando para a necessidade de mais formação (Azevedo, 2010). Os organismos de normalização, tal como o *International Accounting Standards Board* (IASB) e no caso português a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), seguem de perto estas tendências com o fim último de que as empresas apresentem uma imagem verdadeira e apropriada da sua situação económica e financeira, acompanhando mais de perto os registos contabilísticos de modo a evitar falhas e uma má interpretação das normas (Cormier *et al*, 2006).

Este novo sistema pretende aumentar os níveis de comparabilidade das Demonstrações Financeiras (DF) a nível internacional, pressupondo sempre que "as demonstrações financeiras preparadas com o propósito de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas devem responder às necessidades comuns da maior parte dos utentes" (§ 1 da estrutura conceptual do SNC). Com esta alteração, põe-se a questão da cultura e das barreiras culturais. A cultura nacional pode ser definida como, "a programação colectiva da mente que distingue os membros de um grupo ou a sociedade dos de outra" (Hofstede, 1980, p. 25, cit. por Chow, Tim & Anne, 2001). Deste modo, pessoas de origens nacionais diferentes podem reagir de forma diferente às mesmas práticas de gestão (Harrison & McKinnon, 1999) e por consequência, práticas de gestão eficazes, implementadas com sucesso num determinado país, podem ser ineficazes noutros países com cultura diferente (e.g. Chow, Kato & Merchant, 1996; Hofstede, 1983).

Através da pesquisa qualitativa efectuada desenvolveram-se as seguintes Hipóteses de Investigação (HI), cuja validade será testada através de análise inferencial:

HI 1 - Os TOC que assistiram a um maior número de horas de formação consideram-se melhor preparados para aplicar o SNC na sua plenitude;

HI 2 - Os TOC com mais formação académica tendem a sentir menos dificuldades na transição do POC para o SNC;

HI 3 - Os TOC que realizaram o exame de acesso à profissão sentem menos dificuldades na transição do POC para o SNC;

HI 4 - Os TOC mais jovens consideram-se melhor preparados para aplicar o SNC na sua plenitude;

HI 5 - Existe associação entre as dificuldades sentidas pelos TOC nas áreas e nos sectores de actividade.

3. Metodologia de Investigação

Com o objectivo de responder à pergunta de partida, formulada no início deste trabalho de investigação e com a resposta à qual se pretende conhecer algumas das implicações para os TOC decorrentes da transição do POC para o SNC, procedeu-se à elaboração de um inquérito por questionário com base na pesquisa qualitativa efectuada, dirigido aos TOC de Portugal.

O questionário encontra-se estruturado, essencialmente, de acordo com as seguintes secções de informação: A 1.ª secção procura caracterizar os TOC da amostra, em função do género, idade, habilitações, área de formação, anos de experiência, local onde exerce funções, dimensão e sector de actividade da(s) empresa(s) com que trabalha (se for o caso), n.º de horas de formação e se exerce efectivamente a profissão de TOC; A 2.ª secção procura avaliar as implicações na profissão de TOC face à transição do POC para o SNC, através do ensino, formação, evolução tecnológica, grau de preparação para a implementação do SNC, principais funções do TOC, entre outros; E na 3.ª secção pretende-se conhecer, com a introdução do SNC, quais os sectores e áreas onde se sentiram mais dificuldades e em que sectores de actividades se registam maiores impactos.

As HI a testar assentam no cruzamento de questões caracterizadoras da amostra, com as implicações na profissão de TOC face à transição do POC para o SNC e com as principais dificuldades ou alterações sentidas na transição. Neste contexto apresenta-se a seguir uma tabela resumo com toda a informação explanada anteriormente e que permite visualizar que tipo de análise inferencial está associada a cada hipótese de investigação. De referir que para além desta análise efectuou-se para cada variável uma análise descritiva.

Tabela1: Síntese das HI e análise inferencial

Hipóteses	Análise Inferencial
HI 1	<i>Kendall's tau c</i>
HI 2	<i>Kendall's tau c</i>
HI 3	Teste de Qui-Quadrado
HI 4	<i>Kendall's tau b</i>
HI 5	Teste de Qui-Quadrado e de Fisher

De seguida, procede-se à caracterização da amostra.

4. Caracterização da Amostra

O estudo foi dirigido aos TOC de Portugal. Contudo, e porque não se tem conhecimento da existência de estudos anteriores que procuraram analisar a problemática deste trabalho de investigação e desconhecimento do desvio padrão, para o cálculo da dimensão da amostra trabalhou-se com proporções e assumiu-se a hipótese pessimista, ou seja, a probabilidade de ocorrer o acontecimento sob investigação é de 50% e o

complementar também é de 50%. Assumiu-se ainda que a população segue uma distribuição normal e um intervalo de confiança de 95%. Para tal, a dimensão da amostra calculou-se da seguinte forma (Monteiro, Marques & Nascimento, 2001):

- N (Tamanho da população) = 72.500³ (TOC no activo, população finita);
- p (Probabilidade de ocorrer o acontecimento sob investigação) = 50% (0,5);
- q (Percentagem complementar (1-p)) = 0,5;
- d (Erro máximo permitido) = 5%;
- Z_{a/2} (Nível de confiança desejado) = 1,96.

$$n \text{ (Tamanho da Amostra)} = \frac{p \times q}{\left(\frac{d}{z_{\alpha/2}}\right)^2 + \frac{p \times q}{N}}$$

n = 382,13 respostas .

Para trabalhar com um erro de 5% era necessário obter 382 respostas, sendo que foram obtidas 415 respostas válidas. Assim, houve a necessidade de corrigir o erro máximo desejado sendo que o mesmo foi de 4,8%.

Ainda relativamente ao instrumento utilizado importa testar o grau de fiabilidade do mesmo. Este teste denomina-se *Alfa de Cronbach*. O *Alfa de Cronbach* determina a consistência interna ou correlação média dos itens num instrumento de pesquisa para avaliar a sua fiabilidade, sendo o valor de fiabilidade aceitável de 0,7 (Santos, 1999). Efectuado o teste para o instrumento em análise através das 15 questões apresentadas na Secção 2 do questionário, obteve-se um valor de *Alfa de Cronbach* de 0,668 podendo dizer-se que é um valor razoável visto estar muito próximo de 0,7.

De acordo com as variáveis em estudo, procede-se à caracterização da amostra. Sendo que, das 415 respostas obtidas em tempo útil, 171 são do género feminino (41,2%) e 244 do género masculino (58,8%), 33,7% têm idades compreendidas entre os 31-40 anos, 26,3% têm idades compreendidas entre 20-30 anos. Ou seja, a amostra é composta por 60% de indivíduos com idade inferior a 40 anos. Relativamente à formação académica a maior parte dos inquiridos são detentores de habilitações académicas superiores (84%) sendo que 59,9% são formados em contabilidade, 31,2% em gestão e 7,4% em economia.

Quanto ao local de trabalho dos TOC, 58,2% exercem funções num gabinete de contabilidade, 17,5% numa empresa, 17% na área do ensino e 7,3% em outro local, 70,1% dos TOC trabalham só em/com pequenas entidades, que representa a maior fatia do tecido empresarial de Portugal, 12,2% trabalham somente em/com empresas de dimensão média e por fim, 17,7% trabalham com empresas das 2 dimensões, mas maioritariamente em empresas do sector de outros serviços, com 24,6%, seguido pelo sector de hotelaria e restauração com 19,1% e construção civil com 18,9%.

Os inquiridos que responderam ao inquérito são do distrito do Porto (18,1%), seguido de Lisboa (14,9%), Bragança (13,7%) e Braga (10,8%). Os restantes distritos obtiveram respostas inferiores a 10%.

A amostra é composta por 61,7% dos indivíduos que entregam declarações de Imposto sobre o Rendimento (IR) em seu nome, ou seja, que exercem efectivamente a profissão, contra 38,3% que são TOC, mas que não entregam declarações em nome

³Ver *link*: <https://spreadsheets.google.com/viewform?formkey=dDJhN3cxOXJ0Wl9FYkZMaGpYVIZ4RVE6MQ>

próprio. De entre os TOC que exercem efectivamente a profissão (256 no total), 35,5% já exercem há mais de 21 anos, 19,9% já exercem entre 11 a 15 anos e 18% exercem entre 1 a 5 anos a profissão. Isto é, 66,7% da amostra exerce há mais de 11 anos, o que revela uma amostra com relativa experiência na profissão. Por sua vez, o exame de avaliação profissional de admissão à OTOC não foi realizado por 283 indivíduos da amostra, correspondente a 68,2%, contra 31,8% que realizaram o exame.

5. Análise e Discussão dos Resultados

A implementação do SNC em 2010 preocupou os TOC, visto que no ano 2009 realizaram-se muitas mais horas de formação que em 2008. A maioria dos TOC concordam com o facto de a profissão estar a sofrer uma grande mudança com o SNC, que o SNC dá mais liberdade de julgamento aos TOC do que o POC e que a formação da OTOC é de qualidade. Concordam ainda que ao nível de aquisição de novos conhecimentos o SNC é mais atractivo que o POC, que os TOC se consideram preparados para aplicar o SNC, que permitirá uma maior relevância, fiabilidade e comparabilidade da informação financeira e que o software que utilizam está apto para a transição.

Os TOC nem concordam nem discordam que a principal função do TOC será o cumprimento das obrigações fiscais, que o SNC aumentará o grau de conflitualidade entre as empresas e a Administração Fiscal e que a Contabilidade tornar-se-á mais autónoma da Fiscalidade. Contudo, os TOC concordam muito positivamente que eles próprios devem ser o parceiro privilegiado do empresário. No entanto, acham que os empresários ainda não estão sensibilizados para a importância do TOC no desenvolvimento dos seus negócios.

No que concerne ao facto da evolução informática reduzir o papel do TOC na preparação da informação financeira, os TOC não se sentem ameaçados pela evolução tecnológica.

Relativamente ao grau de dificuldade sentida nos sectores de actividades e nas áreas temáticas do SNC, conclui-se que o sector de actividade onde os TOC sentem mais dificuldade é no sector da construção civil, com 40,4%. A seguir com 19,1% aparece o sector da agricultura. Por sua vez, o sector de actividade onde os TOC sentem claramente menos dificuldades é o sector da hotelaria e restauração. Resumindo os TOC sentem em 92,7% poucas dificuldades relativamente aos sectores de actividade. As áreas com percentagem mais significativa de dificuldade são a aplicação do justo valor e os testes de imparidade, seguidos das normas de transição para o SNC, Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 3 e a matéria dos activos biológicos. No seu todo 82,7% dos TOC sentem poucas dificuldades relativamente às áreas temáticas do SNC.

Com a introdução do SNC, 39,5% dos inquiridos reconhecem que os maiores impactos se registarão no sector da construção civil, 21,8% no sector da agricultura e 13,9% na indústria.

De seguida apresenta-se os resultados obtidos através da análise inferencial efectuada às HI 1 a 4. Com base na Tabela 2, verifica-se que as formações promovidas pelas associações de contabilidade não foram determinantes para os TOC se sentirem mais preparados a aplicar o SNC, pois não existem evidências estatísticas suficientes para afirmar que o n.º de horas de formação frequentadas em 2008 e em 2009 e o facto dos TOC se sentirem preparados a aplicar o SNC na sua plenitude estejam associadas (HI 1).

Tabela 2: Valor de prova dos testes efectuados às HI(1 a 4)

HI	Análise Inferencial			
	<i>χ² de Independência</i>	<i>Fisher</i>	<i>Kendall's tau b</i>	<i>Kendall's tau c</i>
	Valor Prova	Valor Prova	Valor Prova	Valor Prova
HI 1- Os TOC que assistiram a um maior número de horas de formação consideram-se preparados para aplicar o SNC na sua plenitude.				
- N.º horas de formação em 2008	N/A	N/A	N/A	0,421
- N.º horas de formação em 2009	N/A	N/A	N/A	0,518
HI 2 - Os TOC com mais formação académica tendem a sentir menos dificuldades na transição do POC para o SNC.	N/A	N/A	N/A	0,015
HI 3 - Os TOC que realizaram o exame de acesso à profissão sentem menos dificuldades na transição do POC para o SNC.	0,499	N/A	N/A	N/A
HI 4 - Os TOC mais jovens consideram-se melhor preparados para aplicar o SNC na sua plenitude.	N/A	N/A	0,052	N/A

Notas: Em qualquer situação assumiu-se um nível de significância de 5%; N/A: Não Aplicável.

As estatísticas descritivas revelam que os TOC concordam que as formações são de qualidade, mas nem discordam nem concordam com o facto de serem suficientes. Esta conclusão não vai de encontro ao que profere Farinha (2009), ou seja, que quem frequentou mais horas de formação estaria, à partida, mais apto para aplicar o SNC.

Também a realização ou não do exame de avaliação profissional imposto a partir de 2003 pela OTOC aos profissionais com o objectivo de melhorar a qualidade, transparência e fiabilidade da profissão, não está associado ao facto de o TOC sentir mais ou menos dificuldades na transição do POC para o SNC (HI 3). Possivelmente, a OTOC terá uma ideia diferente.

Quanto à idade, Ayoub e Hooper (2010) referem que os jovens se adaptam mais facilmente às mudanças, ora analisando os dados da Tabela 2, verifica-se que a idade e o grau de preparação para aplicação do SNC não estão associadas, ou seja, o resultado não vai de encontro com a afirmação dos autores (HI 4).

No entanto, existe associação significativa com as habilitações académicas, ou seja, quanto maior for a formação académica do TOC mais confiante se sente na transição do POC para a SNC (HI 2). Esta análise vai de encontro ao relatado na revisão de literatura, a formação académica é determinante na vida profissional permitindo uma adaptação mais fácil.

Depois de analisada a associação entre os factores anunciados e as dificuldades por áreas e por sectores, procedeu-se à análise da associação entre eles e verificou-se que existe uma associação significativa entre as dificuldades sentidas nas áreas temáticas do SNC e nos sectores de actividade (HI 5). Deste modo, pode-se afirmar que os TOC que sentem muitas dificuldades por áreas, também sentem na mesma proporção por sector de actividade.

Com base na informação vertida na Tabela 3, verifica-se que as dificuldades no sector de construção civil estão significativamente associadas à aplicação do justo valor e aos subsídios. Os TOC não parecem estar assustados com a NCRF 19 que estabelece as regras dos contratos de construção.

Tabela 3: Associação entre as dificuldades por área e por sector de actividade (HI 5)

Áreas		Aplicação do Justo Valor	Activos Tangíveis	Activos Intangíveis	Matérias Ambientais	Activos Biológicos	Subsídios	Testes de Imparidade	Inventários	Norma de adopção pela 1ª vez das NCRF
Sectores										
Construção Civil	?² - valor prova	0,000	0,416	0,307	0,602	0,236	0,009 ***	0,667	0,127	0,874
	Fisher - valor prova	---	---	---	---	---	---	---	---	---
Hotelaria, Restauração...	?² - valor prova	0,306	---	---	---	0,806	---	0,425	---	0,678
	Fisher - valor prova	---	0,085 *	0,020 **	0,158	---	0,012 ***	---	0,008 ***	---
Outros Serviços	?² - valor prova	0,109 *	0,000	0,463	0,761	0,027 **	---	0,267	0,355	0,164
	Fisher - valor prova	---	---	---	---	---	0,009 ***	---	---	---
Agricultura	?² - valor prova	0,269	0,504	0,246	0,000	0,000	0,215	0,001	0,514	0,410
	Fisher - valor prova	---	---	---	---	---	---	---	---	---
Indústria	?² - valor prova	0,306	0,148	0,133	0,290	0,245	---	0,092 *	---	0,088 ***
	Fisher - valor prova	---	---	---	---	---	0,772	---	0,035 **	---
Outros	?² - valor prova	0,156	0,545	0,597	0,806	0,031 **	---	0,868	0,954	0,105*
	Fisher - valor prova	---	---	---	---	---	0,789	---	---	---

Notas: Em qualquer situação assumiu-se um nível de significância de 5%. Níveis de significância assumidos: ***a=1%; ** a=5%; * a=10%.

As dificuldades sentidas no sector da hotelaria e restauração estão significativamente associadas aos inventários, subsídios e activos intangíveis. A NCRF 18 vem de facto impor algumas alterações a nível da valorização dos inventários, pois deixa de ser possível aplicar o método do LIFO permanecendo só o Custo Específico, Custo Médio Ponderado e o FIFO.

No sector de outros serviços, o qual inclui todos os serviços que não sejam construção civil, hotelaria e restauração, as principais dificuldades têm que ver com os activos tangíveis, biológicos e subsídios. O sector da agricultura está associado, como não podia deixar de ser, às matérias ambientais (NCRF 26), activos biológicos (NCRF 17) e testes de imparidade (NCRF 12). É estranho não se encontrar associado também aos inventários, ao justo valor e aos subsídios, pois nesse sector são muitas as regras contabilísticas que se alteram, desde a valorização dos inventários à data do balanço.

Por último, verifica-se que as dificuldades sentidas no sector da indústria e de outros serviços são proporcionais às dificuldades sentidas nos inventários e nos activos biológicos, respectivamente. Ainda que apenas para um nível de significância de 10%, verifica-se para o sector da indústria dificuldades ao nível dos testes de imparidade e da NCRF 3. Para os TOC que sentem dificuldades no sector da indústria faria sentido que sentissem também dificuldades noutras áreas tal como os activos tangíveis, intangíveis, aplicação do justo valor. O activo de uma empresa industrial deve ser bastante elevado, o que leva a ter especial atenção na sua valorização e mensuração.

6. Conclusão

Com o intuito de poder contribuir para um melhor conhecimento das implicações que a transição do POC para o SNC causou aos TOC, dirigiu-se, após uma revisão da literatura sobre as possíveis implicações, um inquérito por questionário aos TOC de Portugal. Com o presente estudo de investigação pretende-se ainda, contribuir de alguma forma para dar a conhecer às Associações de Profissionais em que áreas podem actuar para que os TOC se sintam mais apoiados e despertá-las para a problemática em estudo. Para além das Associações, este estudo torna-se igualmente importante para a comunidade académica e para os TOC.

Neste sentido, as principais conclusões extraídas do estudo realizado salientam a enorme preocupação revelada pelos TOC em 2009, consubstanciada no elevado n.º de horas de formação frequentadas neste ano face ao verificado em 2008. A entrada em vigor do SNC em 2010 alertou os profissionais para um nível de exigência superior. No entanto, verifica-se que ter frequentado mais ou menos horas de formação em 2008 e em 2009 não está associado ao facto dos TOC se considerarem mais ou menos preparados a aplicar o SNC na sua plenitude.

Os TOC concordam que as formações ministradas pela OTOC são de qualidade, mas não foram suficientes segundo uma parte significativa da amostra. Relativamente ao grau de dificuldade sentido pelos TOC com a introdução do SNC, constata-se que na generalidade os TOC da amostra sentem poucas dificuldades, tanto em matérias relacionadas com os diferentes sectores de actividade como nas diferentes áreas temáticas. Ainda assim, onde se sentem mais dificuldades e maiores impactos com a aplicação do SNC é no sector da construção civil. Por sua vez, as áreas temáticas onde se registam mais dificuldades é na aplicação do justo valor e nos testes de imparidade.

Os TOC concordam que com a aplicação do SNC terão de assumir mais responsabilidades, que o SNC permitirá uma maior relevância, fiabilidade e comparabilidade da informação financeira, que a profissão contabilística está a sofrer uma grande mudança, que o SNC permitirá maior liberdade de pensamento e que o TOC deve ser o parceiro privilegiado do empresário, embora não pareçam convencidos de que os empresários estejam sensibilizados para este facto.

Os TOC demonstraram sentir-se preparados para aplicar o SNC independentemente da sua área de formação, ter realizado ou não o exame de avaliação profissional, exercer efectivamente ou não a profissão, idade, n.º de horas de formação frequentadas, local de trabalho, entre outros. Só os TOC com mais habilitações académicas aparentam sentir-se melhor preparados a aplicar o SNC na transição.

Embora com a adopção do SNC se pretenda um maior distanciamento entre a contabilidade e a fiscalidade, os TOC, que responderam a este questionário, ainda sentem algumas reticências relativamente ao facto de que a principal função do TOC será o cumprimento das obrigações fiscais, que a contabilidade não será independente da fiscalidade e que o SNC vai aumentar o grau de conflitualidade entre as empresas e a Administração Fiscal. Contudo, os TOC não se sentem ameaçados relativamente à evolução informática e que os *softwares* satisfazem as suas necessidades sem colocarem em causa os seus postos de trabalho.

Como complemento a este estudo, e como futuras linhas de investigação, seria interessante aplicar o mesmo inquérito noutro país e comparar os resultados obtidos. Um outro tema interessante seria analisar o impacto da transição para o SNC nos capitais próprios, nos resultados, nos activos, nos passivos, entre outros, comparando com os resultados já obtidos noutros países, apurando a(s) causa(s) do impacto nas DF.

Por fim, e no período em que decorreram os questionários, alguns dos TOC que responderam podiam ainda não estar completamente integrados, sensibilizados e familiarizados com as alterações provocadas pelo SNC, pois só no final do ano de 2010 se

começou a proceder aos trabalhos de fim de exercício pelo que este factor, algo significativo, pode influenciar significativamente os resultados do estudo efectuado.

Referências

- Aguolu, O. (2009). Les nouvelles approches de l'audit interne. *ABWA Journal*, 1(2), 42-51.
- Angulo, J. (2004). Normas IASB: La primera vez. *Universia Business Review*, 1, 107-115.
- Araújo, J. (2007). A normalização contabilística em Portugal: NIC – questões fundamentais que se colocam para a sua aplicação. *Comunicação apresentada na Conferência Comemorativa dos 30 anos do POC*, Lisboa, Portugal. Consultado na WorldWide Web a 23 de Abril de 2010, em: <http://www.apotec.pt/gca/?id=360>
- Ayoub, S., & Hooper, K. (2010). Les freins culturels a l'adoption des IFRS en Europe: Une analyse du cas français. *La place de la dimension européenne dans la comptabilité Contrôle Audit*, 1-26.
- Azevedo, A. (2010). O homem quer, Deus ajuda. *Revista TOC*, 121, 3.
- Chow, W.; Kato, Y., & Merchant, K. (1996). The use of organizational controls and their effects on data manipulation and management myopia: a Japan vs US comparison. *Accounting, Organizations and Society*, 21(2/3), 175-196.
- Chow, W.; Tim, M., & Anne, W. (2001). National culture and the implementation of high-stretch performance standards: an exploratory study. *Behavioral Research in Accounting*, 13, 85-109.
- Cormier, D.; Lapointe-Antunes, P., & Magnan, M. (2006). Le référentiel IFRS: nous dirigeons-nous vers une comptabilité au-delà du réel? *Cahier de recherche*, 10, 1-17.
- Eguídanos, A. (2004). La adopción de la normativa contable internacional en España: principios efectos sobre el resultado y el patrimonio empresarial. *Accounting Association*, 11, 61-79.
- Farinha, J. (2009). SNC – Oportunidades e desafios na mudança: estaremos preparados? *Revista TOC*, 115, 39-41.
- Guimarães, J. (2005). Contributo para a história da normalização contabilística em Portugal. *Boletim APECA*, 120, 56-68.
- Guimarães, J. (2009). O decreto-lei n.º 158/2009 que aprovou o SNC (breve historial). *Revista Electrónica INFOCONTAB*, 45, 1-2.
- Guimarães, J. (2010a). Com o SNC, um novo TOC. *Revista TOC*, 121, 34-45.
- Guimarães, J. (2010b). Alguns dos acontecimentos mais importantes da evolução da contabilidade e da profissão de contabilista em Portugal desde 1755 até hoje. Comunicação apresentada no segundo encontro de história da contabilidade da OTOC. Lisboa e Santa Maria da Feira dia 5 e 6 de Junho respectivamente. 4º Versão do artigo publicado na *Revista Electrónica INFOCONTAB*, 43, 1-42.
- Harrison, G., & McKinnon, J. (1999). Cross-cultural research in management control systems design: a review of the current state. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 486-506.
- Hofstede, G. (1983). The cultural relativity of organizational practices and theories. *Journal of International Business Studies*, 14(2), 75-89.
- Hutchinson, T. (1991). The management of change. *The Teacher Trainer*, Synopsis of paper presented at IATEFL SIG Symposium January 1991, 1-4.
- Monteiro, A.; Marques, J., & Nascimento, J. (2001). Introdução à investigação. *Instituto Superior das Ciências do Trabalho e da Empresa*, 1-13.

- Napier, C. (2006). Accounts of change: 30 years of historical accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4-5), 445-507.
- Santos, J. (1999). Cronbach's alpha: a tool for assessing the reliability of scales. *Journal of Extension*, 37(2), 1-5.
- Schipper, K. (2003). Principles-based accounting standards. *Accounting Horizons*, 17, 61-72.
- Shafer, E. (1998). The accounting profession in the new millennium. *Business Forum*, Winter-Spring, 31-35.
- Tabor, R. (2010). How professional accountants in business drive sustainable organizational success. *Professional Accountants in Business Committee*, 1-38.