

A Influência da Cultura e do Julgamento Profissional sobre a Contabilidade: uma Análise sob o Ponto de Vista dos Preparadores da Informação em Portugal¹

Resumo

As normas emitidas pelo *International Accounting Standard Board* (Iasb) são normas baseadas em princípios, as quais delegam ao julgamento profissional a decisão em matérias contabilísticas a partir dos conceitos existentes nas referidas normas, com implicações no relato financeiro. O objetivo do presente estudo passa por analisar a influência da cultura sobre o julgamento profissional, através da análise da existência de diferenças significativas relativamente às decisões em torno da divulgação ou reconhecimento de passivos e ativos, bem como validar (ou não) a classificação atribuída por Gray (1988) a Portugal, no que respeita aos valores contabilísticos do conservadorismo e do sigilo. Nesse sentido, foram analisados os conceitos previstos na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 21, intitulada Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. A partir da distribuição de um questionário aos preparadores da informação, do qual resultou uma amostra de 408 profissionais, foi possível identificar, por meio de técnicas estatísticas bivariadas, diferenças significativas na perceção dos profissionais em torno da divulgação e do reconhecimento de passivos e ativos, verificando-se uma tendência mais fortalecida para a divulgação ou o reconhecimento de passivos. Relativamente aos valores do conservadorismo e do sigilo, e a partir de técnicas estatísticas multivariadas, foi possível constatar um maior grau de conservadorismo como valor contabilístico em Portugal, bem como a existência de uma associação entre os referidos valores. Pretende-se que este estudo desperte a atenção de organismos normalizadores relativamente à importância dos aspetos relacionados com a informação divulgada no relato financeiro, particularmente quando está em causa o julgamento profissional.

Palavras-chave: Harmonização Contabilística, Valores Culturais, Valores Contabilísticos, Práticas Contabilísticas, Julgamento Profissional.

Manuela Maria Marcelino

Mestrado pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Técnica Superior na Área Financeira e Patrimonial da Faculdade de Farmácia da Universidade de Lisboa. **Contacto:** Av. Professor Gama Pinto, Lisboa-Portugal, CEP.: 1649-003. **E-mail:** mmarcelino@ff.ulisboa.pt

Fábio Henrique Ferreira de Albuquerque

Doutorado pela Universidade de Extremadura e Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. **Contacto:** A. Miguel Bombarda, 20. Lisboa, Portugal, CEP.: 1069-035. **E-mail:** fh Albuquerque@iscal.ipl.pt

Joaquín Texeira Quirós

Doutorado pela Universidade de Extremadura e Professor Coordenador da Universidade Autónoma de Lisboa. **Contacto:** Rua de Santa Marta, 56. Lisboa, Portugal, CEP.: 1169-023. **E-mail:** jqiros@ual.pt

Maria do Rosário Fernandes Justino

Doutorado pela Universidade de Extremadura e Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. **Contacto:** Av. Miguel Bombarda, 20. Lisboa, Portugal, CEP.: 1069-035. **E-mail:** mrjustino@iscal.ipl.pt

1) Neste artigo, a REPeC preserva a ortografia oriunda de Portugal.

1. Introdução

Uma das principais vantagens da harmonização de acordo com Albuquerque e Almeida (2009), é a comparabilidade do relato financeiro, que tem como objetivo o aumento da compatibilidade das práticas contábilísticas adotadas pelos diversos países, bem como a diminuição das diferenças conceituais existentes entre eles. Tal objetivo é igualmente referenciado pelo *International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation* (2013), entidade que se encontra na base do processo de harmonização, por via da adoção a um nível global – ou convergência com as normas nacionais – das normas e interpretações emanadas do *International Accounting Standard Board (Iasb)*. Outros objetivos são igualmente referenciados pelo IFRS *Foundation* (2013), nomeadamente, a promoção do uso e da rigorosa aplicação das normas e interpretações do Iasb e o reconhecimento de uma elevada qualidade e compreensibilidade de tais normas e interpretações por parte dos países adotantes.

De acordo com o IFRS *Foundation* (2013), já existem 122 países que obrigam ou permitem o uso das normas e interpretações do Iasb ou que têm as suas normas e interpretações nacionais em processo de convergência com as referidas normas e interpretações.

No contexto da harmonização contábilística internacional, e por meio do Regulamento n.º 1606/2002/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de julho, as entidades portuguesas com valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado viram-se obrigadas, a partir de 1º de janeiro de 2005, a utilizarem as normas internacionais de Contabilidade (NIC), endossadas pela União Europeia (UE), na preparação e elaboração das suas Demonstrações Financeiras (DFs) consolidadas. Em Portugal, e por meio da introdução do Sistema de Normalização Contábilística (SNC) e da Normalização Contábilística para as Microentidades (NCM), adotadas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, e da Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro, respetivamente, baseadas, por sua vez, no normativo internacional anteriormente referido, vieram incluir Portugal de vez no âmbito da harmonização contábilística internacional.

O objetivo da harmonização contábilística internacional é a comparabilidade do relato financeiro. Porém, esse objetivo pode ser colocado em causa devido à influência da cultura sobre o julgamento profissional, que tem subjacente a decisão por parte do profissional em matérias contábilísticas. Nesse sentido, é fundamental compreender o impacto dos fatores ambientais sobre a prática e os sistemas contábilísticos.

De acordo com Hofstede (1980), as sociedades são influenciadas pela existência de diferentes fatores ambientais e tecnológicos, que, por sua vez, levam ao desenvolvimento de diferentes valores sociais, e que afetam os processos institucionais, e à necessidade de informação sobre eles. Posteriormente, quatro valores contábilísticos foram identificados por Gray (1988) para definir a subcultura da Contabilidade de cada país. Na óptica de Gray (1988), os valores contábilísticos estão relacionados e derivam dos valores culturais de Hofstede (1980); e influenciam a forma de desenvolvimento dos sistemas de relato financeiro dos países, bem como a forma como os profissionais (preparadores da informação financeira) dos diversos países interpretam e aplicam as normas.

O problema identificado para o desenvolvimento desta investigação relaciona-se com a influência da cultura sobre o julgamento profissional, tendo presente os seus potenciais impactos sobre o relato financeiro e, conseqüentemente, sobre a comparabilidade como característica qualitativa da informação financeira. Para Albuquerque e Almeida (2009), um dos objetivos do processo de harmonização é a comparabilidade do relato financeiro ao nível internacional. Contudo, devido aos conceitos subjetivos presentes nas NICs, este processo pode ser colocado em causa. Nesse sentido, torna-se importante perceber quais os impactos e a incidência que os referidos conceitos apresentam com a prática contábilística, tendo por base a cultura e o julgamento profissional, por um lado, e a sua materialização no relato financeiro, por outro.

Conforme já referido, a comparabilidade do relato financeiro é um dos principais objetivos da harmonização contábilística internacional. Nesse sentido, a adoção das normas e interpretações emanadas do Iasb pressupõe a continuação desse mesmo objetivo. Contudo, em virtude de as normas do Iasb serem baseadas em princípios em detrimento de regras, as quais delegam ao julgamento profissional a decisão

em matérias contabilísticas, e existirem diversos fatores, nomeadamente, valores culturais, que podem levar à interpretação diferenciada dos conceitos existentes nas normas, o tão desejado objetivo pode ser colocado em causa.

De acordo com Gray (1988), os valores contabilísticos encontram-se relacionados com as práticas contabilísticas adotadas pelos preparadores da informação financeira e materializam-se na forma, conteúdo e características qualitativas presentes no relato financeiro. Nesse sentido, diversos fatores, alguns dos quais já anteriormente referenciados podem determinar a aplicação de conceitos de uma forma diferenciada, conceitos nos quais se inclui a existência de valores culturais que influenciam, por sua vez, o julgamento profissional.

Esta investigação pretende identificar, assim, tendo como referência, designadamente, o estudo de Tsakumis (2007), a materialização do julgamento profissional em termos das práticas adotadas na elaboração do relato financeiro, no âmbito específico das provisões, ativos contingentes e passivos contingentes, matéria tratada na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 21, que, por sua vez, é baseada na *International Accounting Standard* (IAS) 37. Adicionalmente, pretende-se validar (ou não) a classificação proposta por Gray (1988) a Portugal em torno de dois dos valores contabilísticos definidos por Gray (1988), nomeadamente, o conservadorismo e o sigilo, tendo por base os conceitos relacionados com a mensuração e a divulgação da informação financeira previstos no referido normativo.

Para o efeito, serão analisadas as respostas a um questionário difundido entre os preparadores da informação financeira em Portugal, sendo assim designados os Técnicos Oficiais de Contas (TOC), regularmente inscritos na Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (Otoc), em virtude de serem estes um dos principais intervenientes no processo de elaboração do relato financeiro pelas entidades.

A relevância deste estudo prende-se assim com a materialização do julgamento profissional em termos das práticas adotadas na elaboração do relato financeiro, no âmbito específico das provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, em virtude de os conceitos subjetivos existentes na referida norma, tais como “possível”, “provável” e “virtualmente certo”, poderem ser interpretados de forma diferenciada pelos profissionais. A escolha da referida norma representa, assim, um fator de motivação para a concretização deste estudo, particularmente no que diz respeito à ligação entre esta matéria e o seu impacto em termos de relato financeiro e da capacidade de influenciar a decisão dos utilizadores.

A referida análise permitirá ainda, tendo por base a problemática já referida anteriormente, validar, ou não, a classificação atribuída por Gray (1988) a Portugal, o que constitui outro fator de motivação para a concretização deste estudo.

O próximo tópico tem como objetivo apresentar o referencial teórico relacionado com as hipóteses de investigação que serão posteriormente desenvolvidas.

2. Fundamentação Teórica

De forma a que os objetivos que estão subjacentes ao processo de harmonização sejam mais facilmente atingidos, nomeadamente a efetiva comparabilidade do relato financeiro ao nível internacional, é fundamental perceber os impactos e a incidência dos conceitos relacionados com a prática contabilística, com base no julgamento profissional.

Choi e Meek (2005) referem que, devido ao rápido crescimento verificado nos mercados globais e às atividades de investimento transfronteiriço, as dimensões internacionais da Contabilidade são muito importantes para os profissionais.

Na óptica de Alexander e Nobes (2001), se as necessidades diferirem entre os países ou ambientes, a Contabilidade tenderá também a desenvolver-se de distintas maneiras, como uma resposta ao seu meio ambiente e, conseqüentemente, as definições sugeridas em diferentes contextos podem variar.

Em virtude de a Contabilidade responder ao seu ambiente, diferentes ambientes culturais, económicos, legais e políticos podem produzir diferentes sistemas de Contabilidade (Choi & Meek, 2005). No

mesmo sentido, se aceitarmos que os utilizadores têm necessidades diferentes, os diferentes ambientes culturais são igualmente suscetíveis de conduzir a diferentes práticas contabilísticas (Alexander & Nobes, 2001). A classificação dos sistemas contabilísticos internacionais torna-se assim importante para a compreensão e análise das diferenças.

As diferenças podem ser influenciadas pelo meio envolvente, apontando como algumas das variáveis o sistema legal, o sistema político, os fatores culturais, o clima social, a taxa de crescimento e o nível de desenvolvimento económico, o grau de internacionalização da economia, a principal fonte de financiamento utilizada pelas empresas, a sua dimensão e complexidade, e o grau de interferência das normas fiscais (Choi & Meek, 2005; Radebaugh, Gray & Black, 2006).

Com base no seu estudo, que abrangeu mais de 100.000 funcionários da IBM de 39 países, Hofstede (1980) identificou quatro dimensões culturais, com o objetivo de explicar as semelhanças e diferenças culturais entre os diversos países e a existência de relações entre as referidas dimensões e as preferências individuais e ações dos indivíduos. As referidas dimensões culturais podem ser apresentadas nos seguintes termos:

- individualismo *versus* coletivismo: descreve a relação entre o indivíduo e o grupo e reflete-se na forma como os indivíduos convivem, nomeadamente, nos seus valores coletivistas ou de lealdade;
- grande *versus* pequena distância do poder: está relacionada com a desigualdade social, e é formalizado na relação entre os indivíduos e as autoridades, ou seja, como uma sociedade lida com as desigualdades entre as pessoas, quando elas ocorrem;
- forte *versus* fraca aversão ao risco: está relacionado com as várias formas de lidar com a incerteza relativamente ao futuro;
- masculinidade *versus* feminilidade: está relacionado com a dualidade do género, nomeadamente, com as implicações sociais resultantes das diferenças existentes entre o género feminino e masculino.

Gray (1988), a partir do modelo original de Hofstede (1980), defende a existência de quatro valores contabilísticos, nomeadamente, a uniformidade; o controlo estatutário; o conservadorismo; e o sigilo. Na sequência do relacionamento entre os valores culturais e os valores contabilísticos, Gray (1988) propõe o estabelecimento de novas hipóteses entre os valores contabilísticos e as práticas contabilísticas, fazendo uma distinção entre a autoridade dos sistemas contabilísticos, ou seja, a medida em que esta é determinada por organismos nacionais ou associações profissionais, por um lado, e as características da mensuração e divulgação da informação, por outro.

O profissionalismo e a uniformidade apresentam-se como os valores contabilísticos relacionados com a regulação e o grau de conformidade. O conservadorismo e o sigilo apresentam-se, por sua vez, relacionados com as práticas de mensuração e de divulgação da informação, respetivamente.

Gray (1988) identificou assim os sistemas contabilísticos, tendo por base o modelo então desenvolvido. De acordo com a referida classificação, Portugal encontra-se inserido no grupo dos países latinos menos desenvolvidos, o que implica um grau elevado de uniformidade e controlo estatutário, bem como de conservadorismo e sigilo.

As diferenças existentes nas práticas contabilísticas internacionais, de acordo com Nobes e Parker (2004), podem ser explicadas pelos fatores ambientais. Nesse sentido, a cultura é apontada como um dos fatores influenciadores das práticas contabilísticas internacionais e, conseqüentemente, do relato financeiro. Doupnik e Tsakumis (2004) referem, por sua vez, que os sistemas contabilísticos são afetados pelo valores contabilísticos, e, nesse sentido, os valores culturais influenciam diretamente o desenvolvimento da Contabilidade e os sistemas de relato financeiro dos diversos países, tal como proposto por Gray (1988).

Tsakumis (2007) sugere, com base em aperfeiçoamento da estrutura de Gray (1988), que a cultura nacional tem um papel importante na divulgação do julgamento profissional do preparador da informa-

ção e que pode colocar em causa a utilidade do relato financeiro preparado sobre um conjunto comum de normas contabilísticas através dos países.

Outros estudos que tiveram por base o modelo de Gray, nomeadamente, MacArthur (1996, 1999), Robert e Salter (1999), Schultz e Lopez (2001) e Douppnik e Richter (2004), concluíram que a opinião, atitudes e decisões dos profissionais da contabilidade e/ou auditores são globalmente consistentes com a teoria de Gray (1988), referindo que a estrutura contabilística cultural também se aplica às decisões do relato financeiro contabilístico. Desse modo, espera-se que as normas de relato financeiro sejam aplicadas de uma forma consistente pelos profissionais, tendo em conta os seus valores culturais.

Contudo, na óptica de Tsakumis, Campbell e Douppnik (2009) existe outro fator, além da cultura nacional, que impede a interpretação e aplicação rigorosa das normas, designadamente, a dificuldade de tradução das normas em outras línguas.

De acordo com a literatura existente, são vários os estudos empíricos que têm contribuído para o estudo das diferenças culturais existentes entre os países, nomeadamente para a compreensão da influência da cultura sobre a Contabilidade a partir do modelo de Hofstede-Gray, com vista a validar os valores contabilísticos de Gray (1988) como um fator explicativo das diferenças culturais.

O estudo efetuado por Chanchani e Willett (2004) tinha como objetivo validar os valores contabilísticos de Gray (1988), a partir da análise efetuada por Baydoun e Willett (1995). Com base na distribuição de um questionário aos utilizadores e preparadores das Demonstrações Financeiras da Nova Zelândia e Índia, em 1995 e 1996, os autores encontraram algum suporte para os valores contabilísticos propostos por Gray (1988). Relativamente aos valores do profissionalismo, uniformidade e sigilo, verificou-se a obtenção de um suporte razoável. Contudo, o valor do conservadorismo obteve um apoio menos fortalecido. Com base nos resultados obtidos e tendo por base a análise fatorial e a análise por *clusters* efetuadas, o conservadorismo parece dividir-se em dois valores, um dos quais relacionado com o sigilo, tendo em conta, possivelmente, a relação entre a mensuração e a divulgação no contexto da aversão ao risco.

Albuquerque e Teixeira Quirós (2012) pretendiam, no seu estudo, verificar a existência de associações entre os valores contabilísticos de Gray (1988), designadamente, o conservadorismo e o sigilo, e as opções de financiamento das empresas a partir da perspectiva dos preparadores das Demonstrações Financeiras em Portugal. Com base nos resultados obtidos pro meio da distribuição de um questionário aos Técnicos Oficiais de Contas (TOCs), durante o ano de 2012, no qual foi obtida uma amostra de 431 profissionais, foi possível identificar a existência de um apoio razoável para a existência de associação entre o conservadorismo e o sigilo, em linha com as evidências de Chanchani e Willett (2004), sendo possível constatar o agrupamento de itens em torno de cada um dos valores contabilísticos de Gray (1988) analisados, isolada ou associadamente, sob o ponto de vista do financiamento das empresas.

Além dos estudos especificamente relacionados com a análise em torno das variáveis culturais, outros estudos existentes na literatura prendem-se mais diretamente com a perceção dos conceitos existentes nas NICs, sob o ponto de vista do julgamento profissional, conforme referenciados a seguir. São vários os autores que referem nesse sentido, que a tradução dos conceitos existentes nas referidas normas pode levar a interpretações diferenciadas por parte dos profissionais. Importa referir ainda, nesse contexto, que um dos desenvolvimentos do modelo de Gray (1988) está relacionado com a análise da influência dos valores culturais relativamente à interpretação de expressões relacionadas com o termo “probabilidade” presente em várias normas do Iasb, designadamente na IAS 37.

As expressões de probabilidade ou incerteza, tal como “provável”, “virtualmente certo” e “remoto” são utilizadas nas IFRS para estabelecer os critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação constantes nas normas contabilísticas.

Evans (2004) refere que se o significado dos termos técnicos utilizados na comunicação da informação contabilística não forem bem compreendidos, eles podem conduzir a mal-entendidos. No mesmo sentido, Simon (2002) refere que é importante perceber como é que os preparadores das Demonstrações Financeiras (DFs) interpretam as expressões de probabilidade, em virtude de as incoerências significativas reduzirem a comparabilidade das DFs.

Belkaoui (1978), no seu estudo, pretendeu analisar as diferenças culturais existentes resultantes da interpretação de expressões, na óptica dos preparadores da informação financeira, tendo por base dois dos valores contabilísticos propostos por Gray (1988), nomeadamente, os valores do conservadorismo e do sigilo. Com base em questionários distribuídos em diversos países, o autor concluiu que a compreensão e a interpretação dos conceitos contabilísticos, por parte dos preparadores da informação financeira, são influenciados pelos processos de percepção cognitiva, em virtude de existirem diferentes grupos linguísticos, dando origem, assim, a diferentes códigos linguísticos.

No seu estudo, Salleh, Gardner, Sulong e McGowan (2011) procuraram analisar a existência de diferenças relativamente à interpretação das expressões verbais de probabilidade usadas nas NICs por parte de estudantes multiculturais de Contabilidade (nacionalidade chinesa e inglesa), a estudar nas universidades do Reino Unido, tendo por base um questionário similar ao usado por Davidson e Chrisman (1993) e Doupnik e Richter (2004). O estudo teve por base, exclusivamente, expressões de probabilidade em língua inglesa para estudantes que partilham e estudam uma linguagem comum. Os autores constataram, nesse estudo, que a cultura nativa e a linguagem não são fatores importantes para explicar as diferenças entre os estudantes de Contabilidade relativamente à interpretação de expressões verbais de probabilidade.

Doupnik e Richter (2004) ampliaram o seu estudo de 2003 por forma a verificar se o efeito da cultura na interpretação de expressões verbais de probabilidade “em contexto” era o mesmo, nomeadamente, o efeito da interação entre o valor do conservadorismo e o contexto em que as expressões de probabilidade são usadas. No estudo de 2003, só foi possível atribuir essa diferença à linguagem cultural (Doupnik & Richter, 2003).

Contudo, os autores sugerem que a influência do conservadorismo na interpretação de expressões verbais de probabilidade é suficientemente forte para ultrapassar as diferenças encontradas nas expressões de probabilidade “isoladas”, aquando do uso de expressões de probabilidade “em contexto” (Doupnik & Richter, 2004). De acordo com os autores, é improvável que as normas de contabilidade sejam aplicadas de forma consistente entre as culturas, quando as diferenças surgem devido à tradução desse tipo de palavras ou frases (Doupnik & Richter, 2003,2004).

Baskerville e Evans (2011) referem que, embora a tradução seja possível, ela não pode ser alcançada diretamente. Os problemas da tradução, segundo os autores, podem não ser os mesmos entre as diferentes línguas. Os resultados obtidos deram origem a seis recomendações e implicações políticas, sendo uma delas o reconhecimento de que ocorre, quase sempre, uma mudança sutil no significado, e que existirão sempre algumas diferenças de interpretação entre o texto original e as suas traduções.

No mesmo sentido, Davidson e Chrisman (1993) referem que a existência de diferenças linguísticas na interpretação de expressões de incerteza equivalentes pode levar à diminuição da uniformidade da prática de relato, aquando da publicação simultânea de normas em mais de uma língua.

Doupnik e Riccio (2006) seguiram a mesma abordagem de Belkaoui (1978), analisando a percepção do termo “probabilidade” em várias normas do Iasb. Os autores desenvolveram hipóteses de relacionamento entre os valores do conservadorismo e sigilo relacionadas com a atribuição, por parte dos preparadores da informação, de uma maior (menor) probabilidade numérica, tendo em conta as expressões relacionadas com o termo “probabilidade” no reconhecimento de itens que aumentam (diminuem) os resultados ou a divulgação de itens, por países mais conservadores ou secretistas em detrimento de países menos conservadores ou secretistas. Os resultados obtidos através da distribuição de questionários a profissionais da contabilidade do Brasil (considerado um país de elevado conservadorismo e sigilo) e dos Estados Unidos (tido como um país de reduzido conservadorismo e sigilo) permitiram encontrar um suporte superior relativamente às hipóteses relacionadas com o sigilo, encontrando apenas um razoável suporte para o conservadorismo, no que se refere ao incremento de resultados em países mais conservadores.

Tsakumis (2007), dando seguimento ao estudo desenvolvido por Doupnik e Riccio (2006), analisou a influência da cultura na aplicação das regras contabilísticas, tendo em conta os mesmos valores contabilísticos, com o objetivo de identificar, na ótica dos preparadores de diferentes culturas, a existência de distintas percepções a partir de um mesmo conceito contabilístico.

O estudo analisou especificamente a interpretação dos conceitos de ativos e passivos existentes na IAS 37, a partir das 101 respostas obtidas a um questionário distribuído a profissionais da contabilidade da Grécia (52 respostas) e dos Estados Unidos (49 respostas), utilizando a cultura e a natureza da contingência (ativo *versus* passivo) como variáveis independentes, e a identificação das situações (conservadorismo) e as decisões de divulgação (sigilo) como variáveis dependentes. Os autores não constataram diferenças significativas relativamente à identificação de situações que envolvessem quer os ativos quer os passivos entre os profissionais da contabilidade gregos e americanos. No entanto, constataram que os profissionais da contabilidade americanos apresentavam maior conservadorismo, ao passo que os profissionais gregos estavam menos propensos a divulgar informação (maior sigilo) em comparação com os americanos.

No contexto nacional, e em linha com os estudos anteriores, Teixeira e Silva (2009) analisaram a perceção em torno das expressões verbais existentes nas normas do Iasb. Os dados foram obtidos por meio da distribuição de um questionário aos auditores registados na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) portuguesa. Foram obtidas 35 respostas de um total de 45, que permitiram identificar a existência de diferenças significativas relativamente à interpretação verbal dos termos “remoto” e “certeza razoável”, em Portugal, comparativamente com os resultados identificados em outros países (nomeadamente, suíços, alemães, britânicos e austríacos), bem como uma falta de consenso relativamente aos termos “possível”, “provável” e a expressão “virtualmente certo” entre os profissionais em estudo. As autoras destacam assim, que, em virtude de o termo “provável” ser comumente utilizado no contexto das NIC, este pode afetar a comparabilidade do relato financeiro (Teixeira & Silva, 2009).

Tendo em conta os estudos anteriores, o ponto seguinte tem como objetivo apresentar a metodologia utilizada no estudo desenvolvido.

3. Metodologia

De forma a atender os objetivos propostos, e tendo em conta a fundamentação teórica divulgada na parte precedente, foram definidas duas hipóteses para este estudo.

De acordo com Gray (1988), Portugal encontra-se inserido no conjunto dos países latinos menos desenvolvidos, apresentando-se como um país de elevados níveis de conservadorismo e sigilo. Tsakumis (2007) refere que o conservadorismo e o sigilo são dois dos valores culturais mais relevantes relativamente ao impacto da cultura nacional na contabilidade, e encontram-se relacionados com a mensuração e a divulgação da informação. Nesse sentido, foi definida a seguinte hipótese:

H1: Os preparadores da informação em Portugal, de acordo com o seu julgamento profissional, apresentam elevados níveis de conservadorismo e sigilo, encontrando-se em consonância com a inclusão de Portugal no conjunto dos países menos desenvolvidos proposta por Gray (1988).

O julgamento profissional encontra-se na base dos valores do conservadorismo e do sigilo, o que pode, eventualmente, ocasionar distintas interpretações dos conceitos previstos nas normas, no contexto da elaboração das DFs.

Assim, a hipótese seguinte deste estudo tem subjacente a decisão tomada pelo preparador da informação, de acordo com o seu julgamento, relativamente à decisão de divulgação ou reconhecimento de um passivo ou um ativo, tendo em conta os conceitos existentes na NCRF 21, intitulada Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Nesse sentido, a referida hipótese apresenta-se definida nos seguintes termos:

H2: Verificam-se diferenças significativas relativamente à perceção dos preparadores da informação em Portugal quanto à divulgação e ao reconhecimento de passivos e ativos nas demonstrações financeiras, indiciando a existência de um maior conservadorismo e sigilo por parte de tais profissionais.

Os preparadores da informação em Portugal (TOC) constituem a população deste estudo, em virtude de serem um dos principais intervenientes no processo de elaboração do relato financeiro publicado pelas entidades. A recolha dos dados primários para esta pesquisa, que se traduz em uma investigação de caráter fundamentalmente qualitativo, teve por base as respostas obtidas por meio de um questionário difundido, desde outubro de 2012 a julho de 2013, no *website* da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (Otoc), e acessado a partir da seguinte ligação: <http://alfa.limequery.com/index.php?sid=29114&newtest=Y&lang=pt>. Simultaneamente, de modo a aumentar a taxa de resposta, foram obtidas, presencialmente, algumas respostas, a partir de contactos efetuados com os TOCs participantes de formações em Portugal, promovidas pela mesma instituição, entre janeiro e junho de 2013. Os dados finais resultaram na obtenção de 408 respostas válidas.

A conceção do questionário teve por base o instrumento de recolha similarmente utilizado por Albuquerque, Almeida e Teixeira Quirós (2011), Chanchani e Willett (2004) e Tsakumis (2007).

A escala de atribuição de grau de importância utilizada no questionário teve por base o modelo de Lickert, de 1 a 5 valores. No caso das Questões Gerais (QG), a referida escala encontra-se definida do “discordo totalmente” (1) ao “concordo totalmente” (5).

No caso das Questões Específicas (QE), as respostas foram obtidas em termos de uma escala similar, através da atribuição de um grau de importância de 5 em 5 valores definido do “concordo” até ao “concordo totalmente”, nomeadamente, “Não divulgo um passivo contingente nem reconheço uma provisão” (de 1 a 5 valores); “Divulgo um passivo contingente no anexo/notas explicativas” (de 6 a 10 valores); e “Divulgo e reconheço uma provisão nas demonstrações financeiras” (de 11 a 15 valores), no caso do passivo, e “Não divulgo um ativo contingente nem reconheço um ativo” (de 1 a 5 valores); “Divulgo um ativo contingente no anexo/notas explicativas” (de 6 a 10 valores); e “Divulgo e reconheço um ativo nas demonstrações financeiras” relativamente a um ativo (de 11 a 15 valores), no caso do ativo.

Relativamente às QEs, o cenário exposto tem subjacente o envolvimento de uma entidade em processo judicial, em virtude de representar a contigência mais comum. Nesse sentido, foram expostas duas situações (Sit.). Adicionalmente, foram fornecidas informações acerca dos danos potenciais e do estado do processo judicial no fim do período contabilístico, de forma a que o resultado final do caso se tornasse incerto.

A NCRF 21 é uma norma que requer um considerável julgamento profissional, pelo que se torna adequada para a análise dos valores do conservadorismo e do sigilo, em virtude de ser necessário que os preparadores da informação avaliem expressões de probabilidade, tais como “remoto”, “possível”, “provável” e “virtualmente certo”, no que diz respeito ao reconhecimento de provisões e ativos ou à divulgação de passivos contingentes e ativos contingentes.

O Relatório e Contas de 2012 da Otoc (2012) indicam a existência de 72.650 TOCs com inscrição ativa. Contudo, não existe referência ao número exato de TOCs que se encontram a exercer as referidas funções. A Tabela 1. apresenta a ficha técnica do estudo, incluindo a amostra mínima requerida para a realização do estudo, tendo em conta a estimativa da população anteriormente referida.

Tabela 1

Ficha técnica do estudo

Dimensão da amostra e população	
Preparadores (amostra): n	408
Preparadores (amostra mínima):	382
Preparadores (população):N	72.650
Outros dados da análise estatística:	
Nível de significância (<i>p-value</i>)	$p < 0,05$
Nível de Confiança (NC)	95%
Variável aleatória normal padronizada (Z)	1,96
Precisão (SE)	5%
Probabilidade de sucesso (p)	50%

Fonte: elaboração própria.

Relativamente à amostra recolhida para este estudo, verifica-se, tendo por base os parâmetros constantes na Tabela 1, e através do método sugerido por Arkin (1982) para o cálculo da dimensão mínima da amostra (n), que esta cumpre os critérios no que concerne à dimensão mínima requerida. A fórmula (1) aplicada no cálculo da amostra mínima é:

$$n = p(1-p) / [(SE/Z)^2 + (p(1-p)/N)] \quad (1)$$

No que concerne às técnicas estatísticas utilizadas, os valores do conservadorismo e do sigilo (variáveis latentes do estudo), que se encontram na base do desenvolvimento da H1 proposta, foram analisados com recurso a técnicas estatísticas multivariadas, nomeadamente, técnicas de análise fatorial e de fiabilidade.

As variáveis latentes utilizadas na H1, nomeadamente, o conservadorismo e o sigilo, de acordo com Hill e Hill (2009), são variáveis que são representadas por um conjunto de outras variáveis e podem ser medidas a partir de itens (questões) de um questionário. Nesse sentido, é necessário verificar a adequabilidade do questionário para medir a variável latente, o que é realizado através da análise de fiabilidade e da validade dos dados.

A análise do coeficiente de fiabilidade alfa de Cronbach, ou Cronbach's *alpha* (α), permite estimar a fiabilidade interna dos itens (questões) do questionário relativamente às variáveis latentes com que estão relacionadas, no caso presente, o conservadorismo e o secretismo. De acordo com Hill e Hill (2009), o valor mínimo a ser aceite para o grau de identificação expresso é 0,7.

A validade fatorial pode ser avaliada através da análise fatorial e analisa, de acordo com Hill e Hill (2009 p. 152), “as correlações entre as várias variáveis para encontrar um conjunto de “factores” que, teoricamente, representam o que têm em comum as variáveis analisadas.” No mesmo sentido, Maroco (2007 p. 361) - refere que a análise fatorial usa “as correlações observadas entre as variáveis originais para estimar o(s) fator(es) comum(ns) e as relações estruturais que ligam os fatores (latentes) às variáveis.”

Neste estudo, a análise fatorial baseia-se no método das componentes principais, que tem como objetivo a transformação de “um conjunto de variáveis correlacionadas num conjunto menor de variáveis independentes.” (Maroco, 2007, p. 329), que possam ser explicativos do fenómeno em causa sem que haja perda de informações relativamente aos dados originais. O método é utilizado com recurso à rotação Varimax, que permite a maximização da variância entre os fatores para a rotação das matrizes fatoriais, ou seja, “na qual uma e apenas umas das variáveis originais esteja fortemente associada com um único fator, e pouco associada com os restantes fatores.” (Maroco, 2007 p. 375).

Outros dois procedimentos estatísticos que permitem averiguar da qualidade das correlações entre as variáveis no contexto da análise fatorial é a KMO (*kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy*) e o teste de esfericidade de Bartlett. A KMO, de acordo com Maroco (2007 p. 367) “compara as correlações simples com as correlações parciais observadas entre as variáveis.” O seu valor situa-se entre 0 e 1. Nesse sentido, verifica-se que existe uma maior adequação (validade) dos dados para a análise em estudo, quando o valor se aproxima da unidade. De acordo com Maroco (2007 p. 368), aceita-se um valor entre 0,7 e 0,8 como razoável. O teste de esfericidade de Bartlett tem uma distribuição assintótica do tipo χ^2 , e testa se a matriz de correlação é uma matriz identidade, o que indica não haver correlação entre as variáveis iniciais, rejeitando a hipótese nula.

Um recurso auxiliar utilizado é a análise do gráfico *scree plot*, que permite, através do eixo das abscissas, verificar o número de fatores que deve ser utilizado para fins de extração, de forma a explicar uma percentagem elevada da variância total das variáveis originais. O número máximo de fatores que resulta da análise fatorial é identificado a partir do ponto em que se verifica um declive reduzido, ou seja, em que a linha que os une começa a ficar horizontal.

As diferenças eventualmente existentes relativamente à percepção dos profissionais em torno da divulgação ou reconhecimento de passivos (“Sit. I”) e ativos (“Sit. II”), subjacentes ao desenvolvimento da H2 proposta, foram analisadas, por sua vez, com recurso a técnicas estatísticas bivariadas, nomeadamente, os testes não paramétricos de Wilcoxon (*Signed Ranks Test*) e o teste do qui-quadrado. O Wilcoxon *Signed Ranks Test* é um teste não paramétrico alternativo ao *T-Test* (distribuição normal), utilizado quando se pretende comparar a “medida de tendência central da população sob estudo com um determinado valor teórico.” (Hill & Hill, 2009).

O teste do qui-quadrado é uma distribuição do tipo χ^2 , e resulta da soma dos quadrados de “n” variáveis “N” (0,1). Tem como objetivo testar se “a frequência com que os elementos da amostra se repartem pelas classes de uma variável nominal categorizada é, ou não, idêntica.” (Maroco, 2007 p. 103). As variáveis da H1 e H2 utilizadas neste estudo foram igualmente sujeitas a técnicas estatísticas descritivas, nomeadamente medidas descritivas (i.e. média, mediana e desvio padrão), de forma a caracterizar a amostra, bem como ao cálculo das frequências relativas.

A análise de dados foi efetuada com recurso ao *software Statistical Package for Social Sciences* (SPSS), versão 17.

O tópico seguinte, por fim, tem como finalidade apresentar e analisar os resultados obtidos a partir dos objetivos propostos e da metodologia divulgada no presente ponto.

4. Resultados

O presente tópico tem como objetivo apresentar e discutir os resultados obtidos tendo em conta a metodologia definida na parte precedente.

4.1 Portugal e os valores culturais (H1)

Neste ponto, pretende-se analisar os resultados obtidos relativamente à primeira hipótese proposta (H1), cujos objetivos encontram-se definidos no tópico precedente.

De acordo com a Tabela 2, é possível verificar a existência de medianas superiores a 3,00 na generalidade dos itens da questão 1 do questionário, à exceção dos itens SQ04, SQ08, SQ12 e SQ14, associadas em todos os casos com o valor contabilístico do sigilo.

As referidas questões estão relacionadas com a não divulgação de informação quando está em causa a continuidade da empresa, matérias mais complexas, incerteza relativamente a contingências e informação mais detalhada sobre a entidade, verificando-se uma associação entre a SQ04 e SQ14, em virtude de a divulgação de informação mais detalhada poder colocar em causa a continuidade da empresa.

É de salientar que é igualmente em torno de dois itens relacionados com o mesmo valor contabilístico (sigilo) que se verificam os maiores valores para a mediana e terceiro quartil (itens SQ06 e SQ10), situados em 4,0 e 5,0, respetivamente. Os valores obtidos no desvio-padrão (entre 0,952 e 1,256) são considerados razoáveis, atendendo à escala proposta (de 1 a 5 valores).

Tabela 2

Análise das estatísticas descritivas. QG

Statistics/ Items	Mean	Mode	Std. Deviation	Variance	Kurtosis	Std. Error of Kurtosis	Min	Max	1º Quartil	2º Quartil	3º Quartil
SQ01	2,77	3	1,083	1,173	-,584	,241	1	5	2,00	3,00	3,00
SQ02	3,18	3	1,239	1,536	-,843	,241	1	5	2,00	3,00	4,00
SQ03	2,81	3	1,256	1,577	-1,071	,241	1	5	2,00	3,00	4,00
SQ04	1,59	1	,952	,906	2,214	,241	1	5	1,00	1,00	2,00
SQ05	3,12	3	1,178	1,388	-,728	,241	1	5	2,00	3,00	4,00
SQ06	3,59	4	1,211	1,466	-,551	,241	1	5	3,00	4,00	5,00
SQ07	2,82	3	1,063	1,130	-,448	,241	1	5	2,00	3,00	3,00
SQ08	1,87	1	1,048	1,099	,702	,241	1	5	1,00	2,00	2,00
SQ09	2,74	3	1,143	1,307	-,737	,241	1	5	2,00	3,00	4,00
SQ10	4,06	5	1,109	1,229	,778	,241	1	5	4,00	4,00	5,00
SQ11	2,73	3	1,132	1,281	-,775	,241	1	5	2,00	3,00	4,00
SQ12	2,52	2	1,200	1,440	-,835	,241	1	5	2,00	2,00	3,00
SQ13	2,97	3	1,188	1,412	-,843	,241	1	5	2,00	3,00	4,00
SQ14	1,84	1	1,030	1,061	,511	,241	1	5	1,00	2,00	2,00

Fonte: elaboração própria.

A Tabela 3 apresenta as frequências relativas, e verifica-se em consonância com a análise anterior, a existência de mais itens com maiores frequências relativas à esquerda da escala de concordância (1,0 e 2,0), comparativamente com as maiores frequências obtidas à direita da escala (4,0 e 5,0). Nesse sentido, é possível constatar a existência de quatro itens relacionados com o sigilo (SQ04, SQ08, SQ12 e SQ14), cuja soma dos níveis à esquerda (1+2) são superiores aos itens da direita em mais de 50%, com valores entre 52,0% (item SQ12) e 83,9% (item SQ04), e dois itens (SQ06, SQ10) cuja soma dos níveis à direita (4+5) são superiores aos itens da esquerda em mais de 50%, com valores de 57,4% (item SQ06) e 76,2% (item SQ10).

Tabela 3

Análise de frequências relativas. QG

	Escala = 1		Escala = 2		Escala = 3		Escala = 4		Escala = 5	
	N.º	%								
SQ01	63	15,4	85	20,8	162	39,7	77	18,9	21	5,1
SQ02	54	13,2	59	14,5	118	28,9	115	28,2	62	15,2
SQ03	80	19,6	89	21,8	103	25,2	99	24,3	37	9,1
SQ04	265	65,0	77	18,9	42	10,3	17	4,2	7	1,7
SQ05	46	11,3	69	16,9	137	33,6	102	25,0	54	13,2
SQ06	31	7,6	44	10,8	99	24,3	122	29,9	112	27,5
SQ07	52	12,7	92	22,5	166	40,7	73	17,9	25	6,1
SQ08	193	47,3	123	30,1	54	13,2	27	6,6	11	2,7
SQ09	70	17,2	95	23,3	140	34,3	76	18,6	27	6,6
SQ10	19	4,7	23	5,6	55	13,5	127	31,1	184	45,1
SQ11	70	17,2	99	24,3	135	33,1	81	19,9	23	5,6
SQ12	101	24,8	111	27,2	105	25,7	66	16,2	25	6,1
SQ13	56	13,7	84	20,6	127	31,1	99	24,3	42	10,3
SQ14	199	48,8	121	29,7	48	11,8	33	8,1	7	1,7

Fonte: elaboração própria.

Com base nos 14 itens associados à questão 1 das QGs do questionário, a Tabela 4 identifica, por sua vez, o valor obtido para o coeficiente alfa. O valor identificado para o referido coeficiente foi de 0,606, inferior ao valor considerado razoável para a confirmação da fiabilidade ou consistência interna (Hill & Hill, 2009). Note-se, contudo, que Chanchani e Willett (2004), designadamente, obtiveram valores inferiores para o alfa de Cronbach em estudo de natureza similar.

Tabela 4

Análise de fiabilidade. QG

<i>Reliability Statistics</i>		
<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Cronbach's Alpha Based on Standardized Items</i>	<i>N of Items</i>
,606	,612	14

Fonte: elaboração própria.

A análise das estatísticas item-total permite identificar os itens que, se excluídos, possibilitariam um aumento do valor do coeficiente de alfa, assim como os itens que apresentam os menores valores para a correlação item-total.

Nesse sentido, é possível constatar, tendo por base a Tabela 5, que a exclusão dos itens SQ06, SQ07 e SQ10 resultaria em acréscimos ao valor do coeficiente anteriormente identificado, sendo tais itens responsáveis pelos menores valores da correlação item-total (encontrando-se o item SQ10 negativamente associado com os restantes).

Tabela 5

Análise das estatísticas item-total. QG

<i>Item</i>	<i>Scale Mean if Item Deleted</i>	<i>Scale Variance if Item Deleted</i>	<i>Corrected Item-Total Correlation</i>	<i>Squared Multiple Correlation</i>	<i>Cronbach's Alpha if Item Deleted</i>
SQ01	35,84	36,778	,245	,107	,587
SQ02	35,44	35,981	,245	,138	,587
SQ03	35,80	36,277	,219	,101	,593
SQ04	37,03	36,709	,308	,224	,579
SQ05	35,50	35,396	,313	,289	,575
SQ06	35,03	39,338	,024	,026	,628
SQ07	35,79	38,016	,154	,089	,602
SQ08	36,74	34,742	,431	,329	,556
SQ09	35,87	35,487	,321	,176	,574
SQ10	34,55	40,494	-,039	,120	,635
SQ11	35,89	35,784	,303	,138	,577
SQ12	36,10	35,406	,303	,181	,576
SQ13	35,65	35,934	,268	,266	,583
SQ14	36,77	35,656	,362	,284	,568

Fonte: elaboração própria.

O novo valor obtido para o coeficiente alfa, após a exclusão dos três itens com os menores valores da correlação item-total, de 0,661 (Tabela 6), permite verificar um ligeiro incremento no valor obtido para o referido coeficiente.

Tabela 6

Análise de fiabilidade após a exclusão de itens. QG

<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Cronbach's Alpha Based on Standardized Items</i>	<i>N of Items</i>
,661	,668	11

Fonte: elaboração própria.

A Tabela 7, por sua vez, apresenta a análise das estatísticas item-total após a exclusão dos três itens anteriormente referidos (SQ06, SQ07 e SQ10), de forma a identificar a necessidade de proceder-se à exclusão de outros itens das QG que resultassem em acréscimos ao valor do coeficiente alfa. Assim, e tendo em conta os elementos que se encontram identificados na sequência, constata-se que a exclusão de qualquer item não resultaria em acréscimos ao valor do coeficiente alfa, obtendo-se correlações item-total situadas entre 0,239 (SQ01) e 0,487 (SQ08).

Tabela 7

Análise das estatísticas item-total após a exclusão de itens. QG

<i>Item</i>	<i>Scale Mean if Item Deleted</i>	<i>Scale Variance if Item Deleted</i>	<i>Corrected Item-Total Correlation</i>	<i>Squared Multiple Correlation</i>	<i>Cronbach's Alpha if Item Deleted</i>
SQ01	25,37	31,447	,239	,105	,652
SQ02	24,97	30,058	,289	,127	,644
SQ03	25,33	30,585	,242	,100	,653
SQ04	26,55	30,945	,347	,216	,635
SQ05	25,02	30,218	,303	,272	,641
SQ08	26,27	28,939	,487	,320	,609
SQ09	25,40	30,206	,319	,162	,638
SQ11	25,42	30,769	,277	,108	,645
SQ12	25,63	30,368	,281	,149	,645
SQ13	25,17	30,439	,280	,259	,645
SQ14	26,30	29,955	,400	,267	,624

Fonte: elaboração própria.

O valor do KMO (Tabela 8) identificado para as questões, de 0,721, apresenta-se razoavelmente significativo, o que evidencia a adequação dos dados sujeitos à análise. A associação do referido resultado ao teste de esfericidade de Bartlett (Tabela 8), que apresenta um valor-p inferior a 0,001, identifica um nível suficiente de correlação entre as variáveis (Maroco, 2007).

Tabela 8

KMO e teste de esfericidade de Bartlett. QG

<i>KMO and Bartlett's Test</i>		
<i>Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy</i>	,721	
<i>Bartlett's Test of Sphericity</i>	<i>Approx. Chi-Square</i>	550,588
	<i>Df</i>	55
	<i>Sig.</i>	,000

Fonte: elaboração própria.

As comunalidades observadas na Tabela 9, que se identificam como uma medida da proporção da variância explicada pelos fatores extraídos, variam, por sua vez, entre 0,321 (item SQ11) e 0,683 (item SQ05), valores esses considerados igualmente adequados para o processo de extração fatorial.

Tabela 9
Análise de comunalidades. QG

<i>Item</i>	<i>Initial</i>	<i>Extraction</i>
SQ01	1,000	,348
SQ02	1,000	,401
SQ03	1,000	,351
SQ04	1,000	,505
SQ05	1,000	,683
SQ08	1,000	,546
SQ09	1,000	,544
SQ11	1,000	,321
SQ12	1,000	,344
SQ13	1,000	,649
SQ14	1,000	,537

Extraction Method: Principal Component Analysis

Fonte: Elaboração própria.

A Tabela 10 apresenta, por sua vez, a percentagem da variância total explicada associada aos três agrupamentos identificados, tendo por base o número de fatores (três) extraídos da análise fatorial efetuada. Nesse sentido, verifica-se que os três fatores extraídos explicam 48% da variância total, valor inferior ao obtido por Albuquerque *et al.* (2011), de 61%, e próximo, no entanto, do valor obtido para a variância total no estudo de Chanchani e Willett (2004), de 49%. Refira-se que o primeiro fator explica 18% da variância total, ao passo que o segundo e o terceiro fator explicam cerca de 15% e 14% da variância total.

Tabela 10
Total da variância explicada. QG

<i>Component</i>	<i>Initial Eigenvalues</i>			<i>Extraction Sums of Squared Loadings</i>			<i>Rotation Sums of Squared Loadings</i>		
	<i>Total</i>	<i>% of Variance</i>	<i>Cumulative %</i>	<i>Total</i>	<i>% of Variance</i>	<i>Cumulative %</i>	<i>Total</i>	<i>% of Variance</i>	<i>Cumulative %</i>
1	2,620	23,814	23,814	2,620	23,814	23,814	2,026	18,416	18,416
2	1,472	13,381	37,195	1,472	13,381	37,195	1,675	15,231	33,647
3	1,138	10,349	47,544	1,138	10,349	47,544	1,529	13,898	47,544
4	,989	8,989	56,533						
5	,931	8,468	65,001						
6	,850	7,727	72,728						
7	,716	6,509	79,237						
8	,663	6,023	85,261						
9	,602	5,477	90,738						
10	,525	4,773	95,511						
11	,494	4,489	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis

Fonte: elaboração própria.

A Tabela 11, por fim, apresenta as cargas fatoriais associadas a cada um dos três fatores passíveis de extração identificados relativamente aos valores do conservadorismo e do sigilo, sendo identificados, em cada componente os itens com cargas fatoriais superiores a 0,3.

A análise da Tabela 11 permite verificar que, no primeiro fator, com 18% da variância total explicada, identificam-se quatro itens relacionados com o sigilo (SQ04, SQ08, SQ12 e SQ14). No segundo fator, com cerca de 15% da variância total explicada, observam-se quatro itens associados com o conservadorismo (SQ01, SQ05, SQ11 e SQ13), ressaltando-se que, no caso do item SQ11, a carga fatorial superior a 0,3 identifica-se quer no primeiro quer no segundo componente. No terceiro fator, por fim, com cerca de 14% da variância total explicada, identificam-se dois itens relacionados, exclusivamente neste fator, com o conservadorismo (SQ03 e SQ09) e um item relacionado com o sigilo (SQ02). Neste último fator, identifica-se ainda um item (SQ01) relacionado com o conservadorismo, que partilha uma carga fatorial superior a 0,3 com o segundo fator.

Tabela 11

Resultados da análise fatorial. QG

Item	Component			Questão
	1	2	3	
SQ01	-,047	,451	,377	Em caso de dúvida, a mensuração de um ativo pela quantia mais baixa pressupõe a representação fidedigna de um fenómeno económico
SQ02	,168	-,008	,611	A divulgação de contingências deve ser cuidadosamente ponderada, uma vez que, em regra, compromete a imagem da entidade no mercado
SQ03	,105	,018	,583	O valor de mercado é, em geral, menos fiável do que o custo de aquisição, ainda que mais relevante
SQ04	,703	-,032	,097	As informações que possam comprometer a continuidade da entidade não devem ser divulgadas no relato financeiro
SQ05	,060	,823	,052	Entre duas quantias possíveis e igualmente fiáveis, a mensuração de um ativo pela quantia mais baixa deve ser preferencialmente utilizada
SQ08	,668	,136	,285	As matérias mais complexas não devem ser objeto de divulgação no relato financeiro
SQ09	,105	,087	,725	Em caso de opção, o modelo do custo deve ser preferencialmente utilizado, em detrimento do modelo do justo valor
SQ11	,454	,321	-,111	Os gastos e as perdas devem ser relatados com base na informação mais recentemente disponível à entidade, ainda que menos fiável
SQ12	,544	-,105	,194	Em caso de incerteza relativamente ao seu desfecho, as contingências não devem ser divulgadas
SQ13	,097	,800	-,015	Entre duas quantias possíveis e igualmente fiáveis, a mensuração de um passivo pela quantia mais alta deve ser preferencialmente utilizada
SQ14	,720	,118	,069	O relato financeiro não deve incluir a informação mais detalhada disponível na entidade, ainda que relevante

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 5 iterations.

Fonte: elaboração própria.

No primeiro fator, encontram-se quatro itens ligados ao valor contabilístico do sigilo relacionados com a qualidade e a quantidade da informação divulgada no relato financeiro, tendo subjacente o julgamento profissional dos preparadores da informação. Os dois itens que se apresentam mais fortalecidos (SQ04 e SQ14) encontram-se relacionados com a não divulgação de informação mais detalhada sobre a entidade, o que pode colocar em causa a sua continuidade. O terceiro (SQ08) e quarto (SQ12) itens com cargas fatoriais mais elevadas encontram-se relacionados com a não divulgação de matérias mais complexas, bem como a não divulgação de contingências quando o desfecho é incerto.

Relativamente ao segundo fator, verifica-se que os itens que se apresentam mais fortalecidos estão ligados ao valor contabilístico do conservadorismo e estão relacionados com a mensuração de ativos e passivos (SQ05 e SQ13). Está em causa o reconhecimento dos passivos por quantias mais elevadas e os ativos por quantias mais reduzidas. Consta-se que o SQ11 apresenta uma carga fatorial superior a 0,3 no primeiro e no segundo fator, embora mais elevada no primeiro caso. Tal facto pode estar relacionado com a consideração de elementos relativos quer ao reconhecimento quer à divulgação (“relatados...”), conduzindo à sua identificação com ambos os valores contabilísticos em causa (conservadorismo e sigilo, respetivamente).

Por fim, no terceiro fator, os dois itens ligados ao valor do conservadorismo (SQ03 e SQ09) encontram-se relacionados com a fiabilidade do valor de mercado e a utilização do modelo do justo valor. Está subjacente a fiabilidade da informação, tendo em conta os conceitos referenciados. O item ligado ao valor do sigilo (SQ02) está relacionado com a divulgação de informação relativamente às contingências. Por fim, o item SQ01, relacionado com o conservadorismo, que partilha uma carga fatorial superior a 0,3 com o segundo fator, encontra-se relacionado com o reconhecimento de ativos por quantias mais reduzidas em caso de dúvida.

De acordo com a análise anteriormente apresentada, é possível verificar a existência de uma associação entre os valores culturais do conservadorismo e do sigilo, já referenciada em estudos anteriores (Albuquerque & Texeira Quirós, 2012; Chanchani & Willett, 2004). Contudo, tendo em conta a análise efectuada à tabela de frequências (Tabela 3), verifica-se a existência de uma maior atitude de não sigilo, ou seja, de mais transparência relativamente à informação financeira divulgada por parte dos preparadores da informação financeira, contrariamente ao que se verifica no que concerne ao valor do conservadorismo. Nesse sentido, e tendo em conta que Portugal, de acordo com Gray (1988), é considerado um país com elevados níveis de sigilo, a H1 definida neste estudo apenas obteve um razoável suporte.

4.2 O julgamento dos preparadores em Portugal (H2)

Neste ponto, pretende-se analisar os resultados obtidos relativamente à segunda hipótese proposta (H2), cujos objetivos encontram-se definidos no tópico precedente. A Tabela 12 apresenta algumas medidas estatísticas descritivas relacionadas com as respostas identificadas no contexto do reconhecimento e divulgação de um eventual passivo (“Sit. I”) e de um eventual ativo (“Sit. II”). Nesse sentido, destaca-se a existência de diferenças em torno da mediana (11,0 para o passivo e 9,0 para o ativo), identificativa de um maior conservadorismo (“em caso de dúvida, reconhecer os passivos por quantias mais elevadas e os ativos por quantias mais reduzidas”), em linha com os resultados obtidos no ponto anterior, no qual se verifica uma associação entre o conservadorismo e o reconhecimento de passivos e ativos.

Tabela 12

Estatísticas descritivas: “Sit. I” e “Sit. II”. QE

<i>Statistics</i>	<i>Mean</i>	<i>Mode</i>	<i>Std. Deviation</i>	<i>Variance</i>	<i>Kurtosis</i>	<i>Std. Error of Kurtosis</i>	<i>Min</i>	<i>Max</i>	<i>1° Quartil</i>	<i>2° Quartil</i>	<i>3° Quartil</i>
Sit. I	11,31	10	2,884	8,316	-,226	,241	1	15	10,00	11,00	14,00
Sit. II	8,73	10	2,904	8,436	,538	,241	1	15	7,25	9,00	10,00

Fonte: elaboração própria.

A Tabela 13 permite identificar a existência de frequências relativas mais elevadas associadas à existência de um eventual ativo (“Sit. II”), até ao valor 10,0 da escala proposta, isto é, até ao ponto em que nenhum ativo é reconhecido no balanço relativamente aos quatro grupos analisados.

Verifica-se ainda que 70,5% do total dos profissionais divulgavam um ativo contingente no anexo/notas explicativas (escala de 6 a 10 valores), sendo 66,1% explicado por quatro das maiores frequências relativas identificadas (5,6%; 16,9%; 11,9%, e 32,6%), contra uns meros 14,9% que não divulgavam nem reconheciam um ativo (escala de 1 a 5 valores), dos quais 6,6% são explicados pela frequência mais elevada.

A seguir, ao valor 10,0 da escala proposta, as frequências relativas mais elevadas identificam-se com as respostas associadas ao reconhecimento de um eventual passivo (“Sit. I”), verificando-se que 54,6% dos profissionais divulgavam e reconheciam uma provisão nas DF, sendo 42,4% explicado por três das maiores frequências relativas (9,1%; 14,7%; e 18,6%), que compara com 42,3% dos respondentes que divulgavam um passivo contingente no anexo/notas explicativas, sendo 31,3% (10,0% e 21,3%) explicado por duas frequências mais elevadas.

De salientar que não se verificam diferenças significativas, nesse contexto, entre o total da amostra e o total relativo exclusivamente aos TOCs que se encontram a exercer a profissão, assim como entre o total da amostra e as maiores frequências relativas observadas para o género masculino e feminino, com uma maior concentração em torno do valor 10,0 da escala, relativamente ao passivo.

Tabela 13

Frequências relativas: “Sit. I” e “Sit. II”. QE

Escala	Total				A exercer a profissão				Masculino				Feminino			
	Sit. I		Sit. II		Sit. I		Sit. II		Sit. I		Sit. II		Sit. I		Sit. II	
	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%
1	1	0,2	9	2,2	1	0,3	8	2,6	1	0,5	3	1,5	0	0,0	6	2,9
2	0	0,0	5	1,2	0	0,0	3	1,0	0	0,0	4	2,0	0	0,0	1	0,5
3	3	0,7	9	2,2	3	1,0	8	2,6	1	0,5	4	2,0	2	1,0	5	2,5
4	4	1,0	11	2,7	2	0,6	10	3,2	2	1,0	6	3,0	2	1,0	5	2,5
5	4	1,0	27	6,6	4	1,3	20	6,4	2	1,0	14	7,0	2	1,0	13	6,4
6	11	2,7	18	4,4	8	2,6	12	3,8	3	1,5	10	5,0	8	3,9	8	3,9
7	9	2,2	23	5,6	8	2,6	21	6,7	2	1,0	13	6,5	7	3,4	10	4,9
8	41	10,0	69	16,9	36	11,5	59	18,9	20	10,0	30	14,9	20	9,8	38	18,6
9	25	6,1	45	11,0	15	4,8	31	9,9	16	8,0	27	13,4	8	3,9	17	8,3
10	87	21,3	133	32,6	59	18,9	92	29,5	36	17,9	63	31,3	51	25,0	69	33,8
11	23	5,6	9	2,2	18	5,8	8	2,6	12	6,0	3	1,5	11	5,4	6	2,9
12	27	6,6	10	2,5	20	6,4	9	2,9	15	7,5	6	3,0	11	5,4	4	2,0
13	60	14,7	15	3,7	46	14,7	10	3,2	29	14,4	6	3,0	31	15,2	9	4,4
14	37	9,1	10	2,5	31	9,9	8	2,6	20	10,0	5	2,5	17	8,3	5	2,5
15	76	18,6	15	3,7	61	19,6	13	4,2	42	20,9	7	3,5	34	16,7	8	3,9
Total	408	100	408	100	312	100	312	100	201	100	201	100	204	100	204	100

Fonte: elaboração própria.

De acordo com a Tabela 14, verifica-se, relativamente ao total, um maior número de casos (220 situações) em que o valor na escala identificado para o ativo é inferior ao valor identificado para o passivo (Sit. II (ativo) < Sit. I (passivo)). Por outro lado, identifica-se 169 situações em que os valores da escala foram coincidentes. Em apenas 19 casos, o valor do ativo na escala proposta apresentou-se superior. Nesse sentido, os valores associados aos testes de Wilcoxon (*mean rank* e *sum of ranks*), identificados na Tabela 14, assim como a análise das medidas estatísticas descritivas anteriormente apresentadas (Tabela 12), demonstram uma tendência mais fortalecida para a divulgação ou o reconhecimento de passivos, em detrimento da divulgação ou o reconhecimento de ativos.

Tabela 14

Resultados do Wilcoxon Signed Test (valor médio). QE

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Sit. II - Sit. I	Negative Ranks	220 ^a	124,88	27473,00
	Positive Ranks	19 ^b	63,53	1207,00
	Ties	169 ^c		
	Total	408		

a. Sit. II < Sit. I; b. Sit. II > Sit. I; c. Sit. II = Sit. I

Fonte: elaboração própria.

Nesse sentido, o resultado do teste de Wilcoxon (Tabela 15) identifica a existência de diferenças significativas entre as respostas apresentadas pelos profissionais (preparadores da informação) em torno da divulgação ou do reconhecimento de passivos e ativos, para um nível de significância inferior a 5%.

Tabela 15

Resultados do Wilcoxon Signed Test. QE

		Sit. II - Sit. I
Z		-12,399 ^a
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000

a. Based on positive ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

Fonte: elaboração própria.

A Tabela 16 identifica os valores inferiores ou iguais (“0”) ou superiores (“1”) à mediana em cada uma das duas questões propostas no segundo grupo, isto é, “0” relativamente ao reconhecimento de um eventual passivo e “1” no que diz respeito ao reconhecimento de eventuais ativos. Com base na referida Tabela 16, verifica-se a existência de 125 situações de coincidência entre o agrupamento “0” (com 83 mudanças do agrupamento “0” para o agrupamento “1”, na passagem da Sit. I, passivo, para a Sit. II, ativo) e 109 situações de coincidência entre o agrupamento “1” (com 91 mudanças do agrupamento “1” para o agrupamento “0”, na passagem da Sit. II, passivo, para a Sit. I, ativo).

Tabela 16

Número de observações abaixo ou acima da mediana. QE

Sit.I_Q * Sit.II_Q Crosstabulation				
		Sit.II_Q		Total
		0	1	
Sit.I_Q	0	125	83	208
	1	91	109	200
Total		216	192	408

Fonte: elaboração própria.

Nesse sentido, o resultado do teste de qui-quadrado (Tabela 17) identifica, uma vez mais, a existência de diferenças significativas entre as respostas apresentadas pelos profissionais (preparadores da informação) em torno da divulgação ou do reconhecimento de passivos e ativos, para um nível de significância inferior a 5%.

Tabela 17

Resultados do teste do qui-quadrado. QE

<i>Statistics</i>	<i>Value</i>	<i>df</i>	<i>Asymp. Sig. (2-sided)</i>	<i>Exact Sig. (2-sided)</i>	<i>Exact Sig. (1-sided)</i>
Pearson Chi-Square	8,719 ^a	1	,003		
Continuity Correction^b	8,143	1	,004		
Likelihood Ratio	8,749	1	,003		
Fisher's Exact Test				,004	,002
Linear-by-Linear Association	8,698	1	,003		
N of Valid Cases	408				

a. 0 cells (0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 94,12.

b. Computed only for a 2x2 table.

Fonte: elaboração própria.

De acordo com as análises anteriormente identificadas, verificou-se a partir dos resultados obtidos, uma forte confirmação da H2.

O último tópico deste artigo destina-se a apresentar as principais conclusões obtidas, tendo em conta as duas hipóteses previamente definidas, bem como as principais limitações e perspetivas futuras identificadas.

5. Conclusões, Limitações e Contributos para Futuras Investigações

Os pontos seguintes deste tópico apresentam as principais conclusões obtidas, tendo por base as hipóteses definidas e os resultados identificados no ponto precedente.

5.1 Portugal e os Valores Culturais (H1)

A primeira hipótese (H1) proposta para este estudo tem como objetivo validar (ou não) a classificação atribuída por Gray (1988) a Portugal, no que respeita aos valores contabilísticos do conservadorismo e do sigilo, tendo por base o julgamento profissional.

De acordo com os resultados obtidos no presente estudo, foi possível verificar, relativamente à H1, a existência de uma associação entre os valores culturais do conservadorismo e do sigilo.

O sigilo foi o valor contabilístico que se apresentou mais fortalecido em torno dos agrupamentos identificados (variáveis latentes), como um valor relacionado com a quantidade da informação financeira contida no relato financeiro, tendo por base o julgamento profissional em matérias relativas à divulgação da informação mais detalhada sobre a entidade, bem como a divulgação de matérias mais complexas e de contingências em situações de incerteza. Contudo, a análise das frequências relacionadas com os itens associados ao referido valor contabilístico permitiu identificar, de modo mais fortalecido, uma atitude de não sigilo ou, por outras palavras, de maior transparência.

No que concerne ao valor contabilístico do conservadorismo, foi possível verificar o fortalecimento do valor em torno dos itens relacionados com a mensuração de ativos e passivos, mais especificamente pelo reconhecimento de passivos por quantias mais elevadas, e de ativos por quantias mais reduzidas, bem como pela preferência do modelo do custo em detrimento do justo valor. Por sua vez, os resultados das frequências identificadas relativamente a tais itens são consistentes com uma atitude conservadora, contrariamente às constatações anteriores.

Nesse sentido, os resultados obtidos suportam apenas parcialmente a H1. Refira-se, no entanto, que as mudanças verificadas, quer no contexto económico mundial, onde se verifica uma abertura do mercado, que se traduz na necessidade de um relato financeiro mais transparente e com maiores exigências de divulgação, quer no contexto nacional, através da via de adoção das NICs endossadas pela UE em 2005, para as contas consolidadas das entidades cotadas, bem como da adoção do SNC e demais normativos relacionados a partir de 2010, baseados, por sua vez, nas NICs, podem ter contribuído para uma mudança ou um reposicionamento do valor contabilístico do sigilo em Portugal.

5.2 O Julgamento dos Preparadores em Portugal (H2)

O objetivo da segunda hipótese (H2) passa por analisar a existência de diferenças significativas relativamente às decisões em torno da divulgação ou reconhecimento de passivos e ativos, tendo presente, uma vez mais, o julgamento profissional.

Assim, relativamente à H2, e de acordo com os resultados obtidos, foi possível identificar uma forte confirmação da hipótese definida, em virtude de terem sido observadas diferenças significativas relativamente à perceção dos profissionais (preparadores da informação) em torno da divulgação ou do reconhecimento de passivos e ativos.

É de salientar, nesse contexto, a existência de uma maior frequência relativa associada à divulgação ou ao reconhecimento de passivos, em detrimento de ativos, o que indicia a existência de um maior conservadorismo como valor cultural em Portugal (Gray, 1988), caracteristicamente associado aos países de sistemas legais do tipo *code-law*, como é o caso de Portugal.

Os referidos resultados encontram-se em linha com as conclusões obtidas, designadamente, por Albuquerque e Texeira Quirós (2012), em estudo realizado para o mesmo país, assim como os resultados identificados no contexto da análise à H1.

Ressalve-se ainda que os resultados dos testes estatísticos efetuados, nomeadamente, os testes do qui-quadrado e do *Wilcoxon Signed Ranks Test*, continuam válidos, mesmo quando são tidos exclusivamente em consideração as respostas obtidas por parte dos profissionais (TOCs) que se encontram no exercício da profissão, bem como relativamente ao género, para o nível de significância definido para este estudo (5%).

Refira-se ainda que a preferência pela divulgação ou o reconhecimento de passivos como forma de antecipação de riscos futuros, em detrimento da divulgação ou do reconhecimento de ativos, encontra-se em linha com o conservadorismo (Albuquerque & Almeida, 2009), valor contabilístico atribuído por Gray (1988) a Portugal. O conservadorismo e o sigilo são, de acordo com Tsakumis (2007), dois dos valores culturais mais relevantes quanto ao impacto da cultura nacional na comparabilidade das DFs, e encontram-se relacionados com a mensuração e a divulgação da informação, respetivamente. O julgamento profissional encontra-se na base dos referidos valores, o qual, no âmbito da elaboração das DFs, pode levar a distintas interpretações por parte dos preparadores da informação dos conceitos previstos nas normas.

Em Portugal, é importante salientar, ainda, que os resultados obtidos encontram-se em linha com o estudo efetuado por Teixeira e Silva (2009). De acordo com as referidas autoras, diferentes interpretações relativamente à aplicação das normas podem levar a reconhecimentos e desconhecimentos de ativos e passivos, bem como à sua divulgação ou não divulgação (Teixeira & Silva, 2009).

5.3 Limitações e Contributos para Futuras Investigações

Algumas das limitações do presente estudo o qual utiliza o questionário como fonte de recolha, prendem-se com a subjetividade inerente a estudos que cercam a identificação de valores e o julgamento profissional, bem como a dificuldade na obtenção de respostas, que pode estar relacionada com o número de questões propostas. Nesse sentido, e sem prejuízo dos objetivos inicialmente definidos, houve a necessidade de manter um reduzido número de questões.

No âmbito nacional, refira-se ainda a relativa ausência de estudos que cercam a temática do julgamento profissional e que tenham em conta as preferências dos preparadores no âmbito da informação financeira, dificultando assim a comparação dos resultados obtidos.

Novos estudos poderiam analisar as hipóteses lançadas por esta investigação no âmbito de outras normas ou, ainda, na análise de outros distintos conceitos, designadamente, os conceitos que estão na base das características qualitativas da informação financeira. Propõe-se ainda que futuras investigações estabeleçam uma relação mais direta entre as preferências dos profissionais por determinados conceitos e os valores culturais que se encontram na base de tais preferências, identificando a existência de eventuais fatores explicativos.

Este estudo pretende despertar a atenção de organismos normalizadores, no que concerne à importância dos aspetos relacionados com a informação divulgada no relato financeiro, particularmente quando está em causa o julgamento profissional, devido à existência de conceitos subjetivos existentes nas normas. Refira-se que tais fatores podem ser distintamente interpretados e, assim, colocar em causa a tão desejada comparabilidade do relato financeiro.

6. Referências

- Albuquerque, F. & Almeida, M. C. (2009). A cultura, os valores contabilísticos e o julgamento profissional dos preparadores portugueses. *APOTEC: Prémio Luiz Chaves de Almeida*.
- Albuquerque, F., Almeida, M. C. & Teixeira Quirós, J. (2011). The culture and the accounting values: an empirical study in view of Portuguese preparers. *Journal of International Business and Economics*. 11(2), pp. 16-27. ISSN 1544-8037.
- Albuquerque, F., & Teixeira Quirós, J. (2012). The conservatism, secrecy and financing options from the perspective of portuguese preparers of financial statements. *Journal of Finance and Investment Analysis*. 1(3), pp.197-216. ISSN 2241-0988. recuperado em dezembro 9, 2012, em http://www.sciencypress.com/Upload/JFIA/Vol%201_3_11.pdf.
- Alexander, D. & Nobes, C. (2001). *Financial accounting: An international introduction*. Harlow: Financial Times: Prentice Hall. ISBN 0-273-64678-8.
- Arkin, H. (1982). *Sampling methods for the auditor: An advanced treatment*. New York: McGraw Hill. ISBN 0-07-002194-5.
- Baskerville, R. & Evans, L. (2011). *The darkening glass: Issues for translation of IFRS*. The Institute of Chartered Accountants of Scotland. ISBN 978-1-904574-75-0. Recuperado em agosto 16, 2012, em https://www.icas.com/__data/assets/pdf_file/0004/10588/11-The-Darkening-Glass-Issues-for-Translation-of-IFRS-ICAS.pdf.
- Baydoun, N. & Willett, R. (1995). Cultural relevance of western accounting systems to developing countries. *Abacus*. 31(1), pp. 67-92. ISSN 0001-3072.
- Belkaoui, A. (1978). Linguistic relativity in accounting. *Accounting, Organizations and Society*. 3(2), pp. 97-104. DOI: 10.1016/0361-3682(78)90019-3.

- Chanchani, S. & Willett, R. (2004). An empirical assessment of Gray's accounting value construct. *The International Journal of Accounting*. 39(2), pp. 125-154. DOI: 10.1016/j.intacc.2004.02.003.
- Choi, F. & Meek, G. (2005). *International accounting*. 5.^a ed. USA: Pearson: Prentice-Hall. ISBN 0-13-129357-5.
- Davidson, R. & Chrisman, H. (1993). Interlinguistic comparison of international accounting standards: The case of uncertainty expressions. *International Journal of Accounting*. 28 (1), pp. 1-16. ISSN 0020-7063.
- Decreto-Lei nº 158/2009. D.R – I Série-A. 133 (13-07-09) 4375-4384. Recuperado em agosto 16, 2012, em <http://www.iapmei.pt/iapmei-leg-03.php?lei=7349>.
- Doupnik, T. & Riccio, E. (2006). The influence of conservatism and secrecy on the interpretation of verbal probability expressions in the Anglo and Latin cultural areas. *The International Journal of Accounting*. 41(3), pp. 237-261. DOI: 10.1016/j.intacc.2006.07.005.
- Doupnik, T. & Richter, M. (2003). Interpretation of uncertainty expressions: a cross-national study. *Accounting, Organizations and Society*. 28(1), pp. 15-35. DOI: 10.1016/S0361-3682(02)00010-7.
- Doupnik, T. & Richter, M. (2004). The impact of culture on the interpretation of “in context” verbal probability expressions. *Journal of International Accounting Research*. 3(1), pp. 1-20. DOI: <http://dx.doi.org/10.2308/jiar.2004.3.1.1>.
- Doupnik, T. & Tsakumis, G. (2004). A critical review of test's of Gray's theory of cultural relevance and suggestions for future research. *Journal of Accounting Literature*. 23, pp. 1-48. ISSN 0737-4607. 23.
- Evans, L. (2004). Language, translation and the problem of international accounting communication. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 17(2), pp. 210-248. DOI: 10.1108/09513570410532438.
- Gray, S. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*. 24(1), pp. 1-15. DOI: 10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x.
- Hill, M. & Hill, A. (2009). *Investigação por questionário*. Lisboa: Sílabo. ISBN: 978-972-618-273-3.
- Hofstede, G. (1980). *Culture's consequences: International differences in work-related values*. London: Sage Publications. ISBN 0-8039-1444-X.
- International Accounting Standards (IAS) 37 - Provisões, passivos contingentes e activos contingentes. Recuperado em agosto 21, 2012, em <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias37>.
- International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS Foundation) (2013). Latest update to study confirms substantial progress towards global adoption of IFRS [Em linha]. Recuperado em dezembro 9, 2013, em <http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Pages/Latest-update-to-study-confirms-substantial-progress-towards-global-adoption-of-IFRS-December-2013.aspx>.
- Lei nº 35/2010. Diário da República – I Série A. 131 (02-09-2010) 3857. Recuperado em agosto 21, 2012, em http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC/Lei_35_2010_03Set.pdf.
- MacArthur, J.B. (1996). An investigation into the influence of cultural factors in the international lobbying of the International Accounting Standards Committee: The case of E32, comparability of financial statements. *International Journal of Accounting*. 31 (2), pp. 213-237. DOI: 10.1016/S0020-7063(96)90005-9.
- MacArthur, J.B. (1999). The impact of cultural factors on the lobbying of the International Accounting Standards Committee on E32, comparability of financial statements: An extension of MacArthur to accounting Member Bodies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 8(2), pp. 315-335. DOI: 10.1016/S1061-9518(99)00018-X.
- Maroco, J. (2007). *Análise Estatística: Com utilização do SPSS*. 3.^a ed. Lisboa: Edições Sílabo. ISBN 978-972-618-452-2.

- Nobes, C. & Parker, R. (2004). *Comparative international accounting*. 8ª ed. London: Prentice-Hall: Financial Times. ISBN 0-273-68753-0.
- Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 21 - Provisões, passivos contingentes e activos contingentes. Diário da República – II Série. 173 (07-09-2009) 36327-36332. Recuperado em agosto 21, 2012, em http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC/Aviso_15655_2009_NCRF.pdf.
- Ordem Dos Técnicos Oficiais De Contas (OTOC) (2012). Relatório e Contas 2012 [Em linha]. Recuperado em agosto 16, 2013, em <http://pt.calameo.com/read/0003249819f415c49aec5>.
- Radebaugh, L., Gray, J. & Black, E. (2006). *International accounting & multinational enterprises*. 6.ª ed. New York: John Wiley & Sons. ISBN 0-471-65269-5.
- Regulamento nº 1606/2002/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho. Bruxelas: Jornal Oficial da União Europeia L 243, de 2002-11-11. Recuperado em agosto 21, 2012, em http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/IAS_IFRS_UE/Reg_1606_02_IAS_pt.pdf.
- Roberts, C. & Salter, S. (1999). Attitudes towards uniform accounting: Cultural or economic phenomena?. *Journal of International Financial Management and Accounting*. 10(2), pp.121-142. DOI: 10.1111/1467-646X.00047.
- Salleh, S., Gardner, J., Sulong, Z. & Mcgowan, C. (2011). The interpretation of “In context” verbal probability expressions used in International Accounting Standards: A comparison of english and chinese students studying at english speaking universities. *Journal of International Education Research – Second Quarter 2011*. 7 (2), 67-80. ISSN 2158-0979. Recuperado em agosto 21, 2012, em <http://www.cluteinstitute.com/ojs/index.php/JIER/article/viewFile/4251/4357>.
- Schultz, J. & Lopez, T. (2001). The impact of national influence on accounting estimates: Implications for international accounting standard-setters. *The International Journal of Accounting*. 36(3), pp. 271-290. DOI: 10.1016/S0020-7063(01)00103-0.
- Simon, J. (2002). Interpretation of probability expressions by financial directors and auditors of UK companies. *The European Accounting Review*. 11(3), pp. 601-629. DOI: 10.1080/09638180220125599.
- Teixeira, C. & Silva, A. (2009). The interpretation of verbal probability expressions used in the IAS/IFRS: Some portuguese evidence. *Revista de Estudos Politécnicos*. VII(12), PP. 57-73. ISSN 1645-9911. Recuperado em agosto 16, 2012, <http://www.scielo.oces.mctes.pt/pdf/tek/n12/n12a05>.
- Tsakumis, G. (2007). The Influence of culture on accountants’ application of financial reporting rules. *Abacus*. 43, pp. 27-48. DOI: 10.1111/j.1467-6281.2007.00216.x.
- Tsakumis, G., Campbell, D. & Douppnik, T. (2009). IFRS: Beyond the standards. *Journal of Accountancy*. 207(2), pp. 34-39. ISSN 0021-8448. Recuperado em agosto 21, 2012, em http://www.acis.pamplin.vt.edu/faculty/tegarden/5034/handouts/IFRS_%20Beyond%20the%20Standards.pdf.

7. Apêndice: questionário

 <p style="text-align: center;"><i>Nota: Toda a informação recolhida neste questionário é estritamente confidencial.</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Os dados serão utilizados unicamente para fins estatísticos, sendo os resultados apresentados de uma forma agregada.</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Este questionário deve ser exclusivamente respondido por técnicos oficiais de contas registados como tal na Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.</i></p>																							
Parte I - Questões de enquadramento																							
Idade: Menos de 25 anos <input type="checkbox"/> Entre 26 e 35 anos <input type="checkbox"/> Entre 36 e 45 anos <input type="checkbox"/> Entre 46 e 55 anos <input type="checkbox"/> Mais de 55 anos <input type="checkbox"/>	Gênero: Feminino <input type="checkbox"/> Masculino <input type="checkbox"/>	Encontra-se atualmente a exercer funções inerentes às atividades de TOC? Sim <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/>																					
Último / atual nível de formação: Formação de nível não superior <input type="checkbox"/> Bacharelato/Licenciatura <input type="checkbox"/> Especialização/Pós-graduação <input type="checkbox"/> Mestrado <input type="checkbox"/> Doutoramento ou pós-doutoramento <input type="checkbox"/>	Área de formação mais relevante: Contabilidade <input type="checkbox"/> Auditoria <input type="checkbox"/> Finanças <input type="checkbox"/> Direito/Fiscalidade <input type="checkbox"/> Economia/Gestão <input type="checkbox"/>	Anos de experiência profissional: Até 5 anos <input type="checkbox"/> Entre 6 e 10 anos <input type="checkbox"/> Entre 11 e 20 anos <input type="checkbox"/> Entre 21 e 30 anos <input type="checkbox"/> Mais de 30 anos <input type="checkbox"/>																					
Parte II - Questões gerais																							
1. Utilizando a escala que se segue, indique em que medida concorda ou discorda de cada uma das afirmações abaixo apresentadas: <table style="width: 100%; border-collapse: collapse; margin-top: 10px;"> <thead> <tr> <th style="width: 20%;"></th> <th style="width: 10%; text-align: center;">1</th> <th style="width: 10%; text-align: center;">2</th> <th style="width: 10%; text-align: center;">3</th> <th style="width: 10%; text-align: center;">4</th> <th style="width: 10%; text-align: center;">5</th> <th style="width: 20%;"></th> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">Discordo</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">Concordo</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">totalmente</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">totalmente</td> <td></td> </tr> </thead> </table>				1	2	3	4	5			Discordo				Concordo			totalmente				totalmente	
	1	2	3	4	5																		
	Discordo				Concordo																		
	totalmente				totalmente																		
1.1 Em caso de dúvida, a mensuração de um ativo pela quantia mais baixa pressupõe a representação fidedigna de um fenómeno económico <input type="checkbox"/>																							
1.2 A divulgação de contingências deve ser cuidadosamente ponderada, uma vez que, em regra, compromete a imagem da entidade no mercado <input type="checkbox"/>																							
1.3 O valor de mercado é, em geral, menos fiável do que o custo de aquisição, ainda que mais relevante <input type="checkbox"/>																							
1.4 As informações que possam comprometer a continuidade da entidade não devem ser divulgadas no relato financeiro <input type="checkbox"/>																							
1.5 Entre duas quantias possíveis e igualmente fiáveis, a mensuração de um ativo pela quantia mais baixa deve ser preferencialmente utilizada <input type="checkbox"/>																							
1.6 As exigências de divulgação previstas nas normas contabilísticas e de relato financeiro deveriam ser incrementadas <input type="checkbox"/>																							
1.7 No cálculo de estimativas, a informação de origem interna deve ser preferencialmente utilizada, em detrimento da informação de origem externa <input type="checkbox"/>																							
1.8 As matérias mais complexas não devem ser objeto de divulgação no relato financeiro <input type="checkbox"/>																							
1.9 Em caso de opção, o modelo do custo deve ser preferencialmente utilizado, em detrimento do modelo do justo valor <input type="checkbox"/>																							
1.10 O relato financeiro deve estar disponível para o público em geral, e não apenas para um grupo de utilizadores específicos <input type="checkbox"/>																							
1.11 Os gastos e as perdas devem ser relatados com base na informação mais recentemente disponível à entidade, ainda que menos fiável <input type="checkbox"/>																							
1.12 Em caso de incerteza relativamente ao seu desfecho, as contingências não devem ser divulgadas <input type="checkbox"/>																							
1.13 Entre duas quantias possíveis e igualmente fiáveis, a mensuração de um passivo pela quantia mais alta deve ser preferencialmente utilizada <input type="checkbox"/>																							
1.14 O relato financeiro não deve incluir a informação mais detalhada disponível na entidade, ainda que relevante <input type="checkbox"/>																							
Parte III - Questões específicas																							
A norma contabilística e de relato financeiro prevê as seguintes definições e requisitos relativamente às provisões, passivos e ativos contingentes:																							
Uma provisão é: Um passivo de tempesvidade ou quantia incerta. Uma provisão deve ser reconhecida quando cumulativamente: <ol style="list-style-type: none"> (a) uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado; (b) seja provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação; e (c) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação. 																							
Um passivo contingente é: <ol style="list-style-type: none"> a) uma possível obrigação que resulta de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade; ou b) uma obrigação presente que resulta de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque: <ol style="list-style-type: none"> i) não é provável que um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação, ou ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade. Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente. Um passivo contingente é divulgado a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.																							
Um ativo contingente é: Um possível ativo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade. Uma entidade não deve reconhecer um ativo contingente. Um ativo contingente é divulgado quando for provável um influxo de benefícios económicos. Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras desde que isto possa resultar no reconhecimento de rendimentos que possam nunca ser realizados. Porém, quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.																							

Pressupostos																				
<p>Assuma que é o diretor do departamento financeiro da entidade LusoBras, S.A., uma entidade de capital aberto de grande dimensão. O país onde a entidade se encontra inserida raramente processa as entidades e os seus gestores. O regulador da bolsa de valores requer o uso da norma contabilística e de relato financeiro para provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. O seu papel é determinar como esta norma deve ser aplicada à luz dos factos apresentados nas situações abaixo descritas. Assuma que a maneira pela qual a norma é aplicada não terá nenhum impacto no lucro tributável da entidade.</p> <p>A LusoBras é uma entidade conceituada e gerida por profissionais competentes, apresentando um desempenho económico e uma posição financeira relativamente estáveis ao longo dos últimos anos.</p>																				
Situação I:																				
<p>2. Ao preparar as suas demonstrações financeiras de 2012, a LusoBras, S.A. deparou-se com a seguinte situação:</p> <p>Em Maio de 2012, a Global, S.A. intentou uma ação judicial contra a LusoBras por, alegadamente, a LusoBras ter utilizado indevidamente direitos de autor de uma patente industrial desenvolvida pela Global, relacionada com um novo processo de fabricação de bolas de futebol. A Global reclama, nesse sentido, o pagamento de uma indemnização pela LusoBras.</p> <p>Em Novembro de 2012, os advogados da LusoBras sugerem a negociação de um acordo financeiro com a Global. Os advogados da LusoBras estimam que um eventual acordo poderá situar-se entre 5.000.000 e 10.000.000, em quaisquer dos casos uma quantia material para a LusoBras. Até ao momento da preparação das demonstrações financeiras referentes ao período findo em 31 de Dezembro de 2012, não havia ocorrido novos contatos entre as partes envolvidas.</p> <p>Assim, e tendo por base os conceitos previstos na norma contabilística e de relato financeiro aplicável, bem como os pressupostos acima</p>																				
<p>2.1 apresentados, indique o tratamento contabilístico a adotar pela LusoBras em 31 de Dezembro de 2012, utilizando um único número situado exclusivamente numa das escalas abaixo indicadas:</p>	<p>Resposta: <input style="width: 30px; height: 20px;" type="text"/></p>																			
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center; width: 15%;">Concordo</td> <td style="text-align: center; width: 15%;">Concordo totalmente</td> <td style="text-align: center; width: 15%;">Concordo</td> <td style="text-align: center; width: 15%;">Concordo totalmente</td> <td style="text-align: center; width: 15%;">Concordo</td> <td style="text-align: center; width: 15%;">Concordo totalmente</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black; width: 15px; height: 15px; text-align: center;">1</td> <td style="border: 1px solid black; width: 15px; height: 15px; text-align: center;">2</td> <td style="border: 1px solid black; width: 15px; height: 15px; text-align: center;">3</td> <td style="border: 1px solid black; width: 15px; height: 15px; text-align: center;">4</td> <td style="border: 1px solid black; width: 15px; height: 15px; text-align: center;">5</td> <td style="border: 1px solid black; width: 15px; height: 15px; text-align: center;">6</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: center; font-size: small;">Não divulgo um passivo contingente nem reconheço uma provisão</td> <td colspan="2" style="text-align: center; font-size: small;">Divulgo um passivo contingente no anexo/notas explicativas</td> <td colspan="2" style="text-align: center; font-size: small;">Divulgo e reconheço uma provisão nas demonstrações financeiras</td> </tr> </table>	Concordo	Concordo totalmente	Concordo	Concordo totalmente	Concordo	Concordo totalmente	1	2	3	4	5	6	Não divulgo um passivo contingente nem reconheço uma provisão			Divulgo um passivo contingente no anexo/notas explicativas		Divulgo e reconheço uma provisão nas demonstrações financeiras		
Concordo	Concordo totalmente	Concordo	Concordo totalmente	Concordo	Concordo totalmente															
1	2	3	4	5	6															
Não divulgo um passivo contingente nem reconheço uma provisão			Divulgo um passivo contingente no anexo/notas explicativas		Divulgo e reconheço uma provisão nas demonstrações financeiras															
Situação II:																				
<p>3. Ao preparar as suas demonstrações financeiras de 2012, a LusoBras, S.A. deparou-se com a seguinte situação:</p> <p>Em Maio de 2012, a LusoBras intentou uma ação judicial contra a Internacional, S.A. por, alegadamente, a Internacional ter utilizado indevidamente direitos de autor de uma patente industrial desenvolvida pela LusoBras, relacionada com um novo conceito de relva sintética para campos de futebol. A LusoBras reclama, nesse sentido, o recebimento de uma indemnização da Internacional.</p> <p>Em Novembro de 2012, os advogados da LusoBras sugerem a negociação de um acordo financeiro com a Internacional. Os advogados da LusoBras estimam que um eventual acordo poderá situar-se entre 5.000.000 e 10.000.000, em quaisquer dos casos uma quantia material para a LusoBras. Até ao momento da preparação das demonstrações financeiras relativas ao período findo em 31 de Dezembro de 2012, não havia ocorrido novos contatos entre as partes envolvidas.</p> <p>Assim, e tendo por base os conceitos previstos na norma contabilística e de relato financeiro aplicável, bem como os pressupostos acima</p>																				
<p>3.1 apresentados, indique o tratamento contabilístico a adotar pela LusoBras em 31 de Dezembro de 2012, utilizando um único número situado exclusivamente numa das escalas abaixo indicadas:</p>	<p>Resposta: <input style="width: 30px; height: 20px;" type="text"/></p>																			
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center; width: 15%;">Concordo</td> <td style="text-align: center; width: 15%;">Concordo totalmente</td> <td style="text-align: center; width: 15%;">Concordo</td> <td style="text-align: center; width: 15%;">Concordo totalmente</td> <td style="text-align: center; width: 15%;">Concordo</td> <td style="text-align: center; width: 15%;">Concordo totalmente</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black; width: 15px; height: 15px; text-align: center;">1</td> <td style="border: 1px solid black; width: 15px; height: 15px; text-align: center;">2</td> <td style="border: 1px solid black; width: 15px; height: 15px; text-align: center;">3</td> <td style="border: 1px solid black; width: 15px; height: 15px; text-align: center;">4</td> <td style="border: 1px solid black; width: 15px; height: 15px; text-align: center;">5</td> <td style="border: 1px solid black; width: 15px; height: 15px; text-align: center;">6</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: center; font-size: small;">Não divulgo um ativo contingente nem reconheço um ativo</td> <td colspan="2" style="text-align: center; font-size: small;">Divulgo um ativo contingente no anexo/notas explicativas</td> <td colspan="2" style="text-align: center; font-size: small;">Divulgo e reconheço um ativo nas demonstrações financeiras</td> </tr> </table>	Concordo	Concordo totalmente	Concordo	Concordo totalmente	Concordo	Concordo totalmente	1	2	3	4	5	6	Não divulgo um ativo contingente nem reconheço um ativo			Divulgo um ativo contingente no anexo/notas explicativas		Divulgo e reconheço um ativo nas demonstrações financeiras		
Concordo	Concordo totalmente	Concordo	Concordo totalmente	Concordo	Concordo totalmente															
1	2	3	4	5	6															
Não divulgo um ativo contingente nem reconheço um ativo			Divulgo um ativo contingente no anexo/notas explicativas		Divulgo e reconheço um ativo nas demonstrações financeiras															
Obrigada pela colaboração!																				