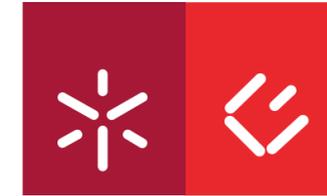




António David Almeida Salgado **O impacto da NCRF-PE no trabalho diário dos contabilistas: estudo de uma empresa de prestação de serviços de Contabilidade**

UMinho | 2010

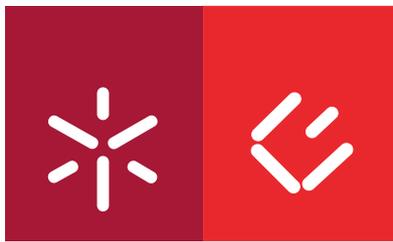


Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

António David Almeida Salgado

O impacto da NCRF-PE no trabalho diário dos contabilistas: estudo de uma empresa de prestação de serviços de Contabilidade

Outubro de 2010



Universidade do Minho

Escola de Economia e Gestão

António David Almeida Salgado

**O impacto da NCRF-PE no trabalho diário
dos contabilistas: estudo de uma empresa
de prestação de serviços de Contabilidade**

Relatório de Estágio de Mestrado
Mestrado em Contabilidade

Trabalho realizado sob a orientação da
Prof. Doutora Filomena Antunes Brás
e do
**Técnico Oficial de Contas Luís Miguel
Guimarães de Freitas**

Outubro de 2010

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL DESTA TESE APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE;

Universidade do Minho, ___/___/_____

Assinatura: _____

O impacto da NCRF-PE no trabalho diário dos contabilistas: estudo de uma empresa de prestação de serviços de Contabilidade

Resumo

Este relatório de estágio visa, por um lado, satisfazer os requisitos do regulamento de estágio da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contabilidade (OTOC) (art. 9º do Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissionais) e, por outro lado, atingir os objectivos do plano curricular do Mestrado em Contabilidade leccionado pela Universidade do Minho. Assim, desenvolvi as tarefas contabilísticas como um profissional da actividade sob a forma de estágio. De forma a satisfazer os objectivos académicos, observou-se a preparação e o comportamento dos contabilistas na adopção do novo normativo contabilístico.

O estágio realizado permitiu-me obter as competências necessárias para a boa prática contabilística. Além disso, fruto da observação diária, verifiquei que a introdução do novo sistema de normalização contabilístico não afectou significativamente o trabalho diário dos contabilistas.

The impact of the introduction of the new accounting standard system on the accountants' daily-life:
study of an accounting company

Abstract

This report pursues the requirements of the trainee regulation of *Ordem dos Técnicos Oficiais de Contabilidade* (OTOC) and the objectives of the Master in Accounting taught in the University of Minho. Therefore, I performed the accounting tasks as a professional in the form of internship. In order to meet the academic goals, it was observed the preparation and conduct of accountants in adopting the new accounting standards system.

The traineeship allowed me to achieve the competences to perform accountancy and to conclude that the introduction of the new accounting standard system has no significant impact on the accountants' daily-life.

Índice

1. Introdução.....	1
2. Enquadramento do trabalho prático	3
2.1. A harmonização contabilística internacional.....	3
2.1.1. A discussão do normativo internacional.....	3
2.1.2. A adopção do novo normativo internacional por diferentes países	5
2.2. O sistema contabilístico português: evolução histórica	6
2.2.1. Os primeiros passos da regulamentação contabilística nacional.....	7
2.2.2. O primeiro POC nacional e a entrada de Portugal na CEE.....	9
2.2.3. A incorporação das normas internacionais em Portugal.....	10
2.2.4. Apresentação sumária do novo normativo internacional.....	11
2.3. Diferentes concepções de normativos contabilísticos	13
2.3.1. Normativos contabilísticos baseados em regras.....	13
2.3.2. Normativos contabilísticos baseados em princípios	14
2.3.3. Normativos contabilísticos baseados em objectivos	15
2.4. Processos de mudança a nível contabilístico	16
3. Enquadramento do estudo académico	19
3.1. A “ <i>actor network theory</i> ” e a autoridade real/formal.....	19
3.1.1. “ <i>Actor network theory</i> ”	20
3.1.2. Autoridade real/formal	21
3.2. Estudo de caso.....	21
3.3. Observação participante.....	25
4. Objectivos, método e metodologia do relatório de estágio	28
4.1. Objectivos.....	28
4.2. Método.....	29
4.3. Metodologia.....	29
5. Apresentação da empresa acolhedora do estágio e do estudo	31
5.1. Estrutura organizacional e organização do trabalho	31
5.2. Objectivos da sua actividade de prestação de serviços de contabilidade.....	32
5.3. Os clientes.....	33

6. O trabalho desenvolvido.....	35
6.1. As tarefas contabilísticas desenvolvidas durante o estágio	35
6.1.1. Aprendizagem prática dos procedimentos contabilísticos	35
6.1.2. Práticas de controlo interno	39
6.1.3. Apuramento de contribuições e impostos e preenchimento das respectivas declarações	41
6.1.4. Operações de processamento de salários.....	42
6.1.5. Encerramento de contas e preparação de demonstrações financeiras.....	43
6.1.6. Preparação da informação contabilística para relatórios e análise de gestão	44
6.1.7. Resolução de questões e contactos a entidades competentes.....	44
6.1.8. Conduta ética e deontológica associada à profissão.....	44
6.2. Observações ao trabalho e comportamento dos contabilistas.....	45
6.2.1. Período de contabilização segundo o POC.....	45
6.2.1.1. O sistema informático.....	47
6.2.1.2. Relação cliente-contabilista	48
6.2.2. Contabilização segundo o SNC.....	49
6.2.2.1. O primeiro impacto.....	49
6.2.2.2. Recepção de documentos	52
6.2.2.3. Processo de elaboração de salários.....	52
6.2.2.4. Classificação de documentos	53
6.2.2.5. Relação cliente-contabilista	54
6.2.2.6. Preparação e comportamento dos preparadores da informação financeira.....	55
6.3. Análise aos artigos da revista <i>TOC</i> e acções de formação da responsabilidade da CTOC	58
6.3.1. Análise aos artigos da revista <i>TOC</i>	58
6.3.2. Análise às acções de formação da responsabilidade da CTOC	60
7. Conclusão	63
8. Referências bibliográficas	64
9. Anexos	71

Lista de siglas

CC	Código de Contas
CEE	Comunidade Económica Europeia
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
DC	Directriz Contabilística
DL	Decreto-Lei
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
ISAR	<i>Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
NCRF	Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro
NCRF-PE	Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contabilidade
PC	Plano de Contas
PCGA	Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
POC	Plano Oficial de Contabilidade
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development

Gráficos

Gráfico 1 – Número de clientes por grupos de actividade	34
Gráfico 2 – Clientes que poderão optar pela adopção das NCRF-PE.....	51

Quadros

Quadro I – Sumário das actividades diárias desenvolvidas	71
Quadro II – Artigos da revista TOC relacionados com o SNC e IAS	75
Quadro III – Acções de formação desenvolvidas pela CTOC entre 2007 e 2010 subordinadas a temas relativos ao novo normativo contabilístico português	77

Tabelas

Tabela 1 – Intervalos do valor do Total de Balanço dos clientes (31/12/2008).....	33
Tabela 2 – Intervalos do valor do total dos rendimentos dos clientes (31/12/2008)	33
Tabela 3 – Intervalos do número médio de trabalhadores (2008)	34
Tabela 4 – Clientes que podem optar pela adopção das NCRF-PE	51
Tabela 5 – Número de artigos publicados mensalmente na TOC que abordaram assuntos relativos ao SNC ou IAS	59
Tabela 6 – Números de artigos publicados trimestralmente na TOC que abordaram assuntos relativos ao SNC ou IAS	59
Tabela 7 – Peso relativo dos artigos sobre SNC publicados na revista TOC	60
Tabela 8 – Número de acções de formação desenvolvidas pela CTOC entre 2007 e 2010 por tipo e ano da formação.....	61
Tabela 9 – Número de acções de formação desenvolvidas pela CTOC entre 2007 e 2010 por tipo e ano da formação relacionadas com o novo normativo	62
Tabela 10 – Percentagem do número de acções de formação realizadas pela CTOC relativas ao novo normativo nacional em relação ao número total de acções de formação realizadas pela instituição	62

1. Introdução

Actualmente verifica-se um constante aumento do comércio internacional dos mais variados produtos, serviços, tecnologias, entre outros. Esta situação tem-se intensificado ao longo do tempo, resultante da melhoria das vias de comunicação entre os países, sendo que um investidor/empresa localizado num país pode investir ou realizar uma transacção com uma outra entidade num outro país. Para tal, necessita de conhecer a entidade com a qual está a realizar o investimento ou transacção. Algumas destas informações respeitam à sua posição financeira desta. No entanto, face à diversidade de normativos contabilísticos, esta informação revelava-se dispendiosa no sentido da sua compreensão. Deste modo, existiu uma pressão dos mercados de forma a serem criados normativos contabilísticos internacionais.

De forma a satisfazer estas necessidades, o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e o *International Accounting Standards Board* (IASB) realizam esforços no sentido de criar um normativo internacional. Esta situação tem contribuído para uma crescente harmonização contabilística internacional.

Portugal, como membro integrante na União Europeia, adoptou o normativo contabilístico internacional em 1 de Janeiro de 2005 para empresas em mercados de valores mobiliários, incorporando o Regulamento (CE) nº 1606/2002, de 19 de Julho. De forma a aplicar os mesmos princípios às restantes entidades, desenvolveu-se um outro normativo contabilístico designado por Sistema de Normalização Contabilística. Esta situação implicou a necessidade de actualização de conhecimentos e de adaptação de todos os agentes preparadores e consultores das demonstrações financeiras.

Face à oportunidade de acompanhar este processo de implementação, observou-se o impacto da referida alteração no trabalho diário dos contabilistas. Para tal realizou-se um estudo de caso, numa empresa prestadora de serviços de contabilidade. Considerando as características da referida empresa e dos seus clientes, o estudo incidiu sobre o impacto da adopção da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE) no trabalho dos contabilistas.

Este estudo foi elaborado tendo em vista a conclusão do Mestrado de Contabilidade leccionado na Universidade do Minho, mas também satisfazer os critérios de estágio exigidos pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contabilidade (OTOC), de cariz mais prático. Assim, intentou-se neste trabalho conciliar os procedimentos de um trabalho prático com os procedimentos de um trabalho académico.

De forma a conciliar os objectivos descritos, este trabalho encontra-se dividido em 6 secções. Para enquadrar o trabalho realizado enquanto profissional de contabilidade na realidade envolvente, procedeu-se a uma revisão de literatura. Esta abordou a harmonização contabilística internacional, o desenvolvimento das regulamentações contabilísticas em Portugal, as concepções de elaboração de normativos e os processos de mudança associados a alterações contabilísticas.

No sentido de enquadrar o estudo relativo ao comportamento dos contabilistas, foi necessário reunir informações relativas a outros assuntos, nomeadamente relativos às relações entre actores, à aplicação do método de estudo de caso e ao desenvolvimento da observação participante.

Em seguida explica-se em detalhe os objectivos do presente trabalho e de que forma se tentou atingi-los. Nesta secção descreveram-se ainda o método e os procedimentos adoptados na execução deste estudo.

Na quarta secção constam as principais características da empresa onde decorreu o estágio e dos seus clientes. Constam ainda informações relativas à sua organização e o processo de contabilização dos documentos.

A secção seguinte consta a descrição do trabalho desenvolvido. Esta encontra-se subdividida em três sub-secções: na primeira descreveu-se o trabalho prático desenvolvido enquanto profissional de contabilidade; na segunda encontra-se as informações relativas ao estudo do comportamento dos contabilistas e impacto da NCRF-PE no seu trabalho prático; na terceira analisou-se os artigos publicados nas revistas da CTOC e as acções de formação realizadas por esta entidade.

Finalmente, na última secção, encontram-se as conclusões obtidas através da realização deste trabalho.

2. Enquadramento do trabalho prático

2.1. Harmonização contabilística internacional

A crescente internacionalização dos mercados de capitais aumentou a necessidade dos investidores acederem a informações financeiras compreensíveis das empresas cotadas em diferentes países (Lew, 2005). Segundo Cairns (1997), desde os anos 70, as empresas já pretendiam um quadro normativo contabilístico que melhorasse as demonstrações financeiras a nível de relevância e compreensibilidade. Na União Europeia, apesar das Directrizes Contabilísticas (DC) emitidas procurarem melhorar e harmonizar os documentos de relato financeiro, algumas destas ficavam “obsoletas” em pouco tempo. Estas eram também criticadas por estabelecerem demasiadas exigências para as pequenas e médias empresas e por não serem detalhadas o suficiente para as grandes entidades.

Carmona e Trombetta (2008) referem outra força de pressão neste processo. Para estes autores, os processos de integração política que estão a decorrer em alguns países, nomeadamente na área da União Europeia, pressionaram os mesmos a adoptar um novo normativo internacional.

A harmonização dos padrões contabilísticos pretende reduzir os custos de cumprimento das regras contabilísticas de mercados de valores de diferentes países. Pretende ainda introduzir uma maior liquidez no mercado de capitais, uma maior confiança entre investidores e reduzir o custo de capital (Lew, 2005). Vincent *et al* (2003) e Lew (2005) afirmam que um sistema normativo baseado em conceitos promoverá a harmonização contabilística.

2.1.1. A discussão do normativo internacional

O tema da harmonização contabilística não é um tema consensual. Existem autores, como Sunder (2009) que criticavam a forma como a concepção deste normativo estava a ser realizada. De entre as críticas destacam-se a inclusão de regras no normativo, a forma como foram elaboradas algumas normas e a pretensão do normativo ser aplicável a todo o mundo (com o objectivo de todas as instituições se regerem pelas mesmas regras e princípios) mas com dois grandes organismos mundiais responsáveis pela formulação de normativos (IASB - *International Accounting Standards Board* - e FASB - *Financial Accounting Standards Board*).

Relativamente à primeira crítica, o autor concorda com o objectivo de se elaborarem as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) assentes em princípios. No entanto, algumas das normas explicam minuciosamente alguns processos contabilísticos (estabelecendo regras) enquanto outras são regulamentadas de forma mais geral (estabelecendo princípios). Segundo Correia (2009), o

organismo responsável pela emissão das normas, ao explicar minuciosamente, pretende diminuir a subjectividade da norma para que as empresas não a pratiquem de forma oportunista ou para facilitar a sua interpretação e aplicação.

Uma outra crítica apontada por Sunder (2009) centra-se na submissão do órgão normativo a pressões de grupos. Este autor alude à proposta do IASB (2008) de alteração do método de avaliação de alguns instrumentos financeiros, justificando que tal adveio de pressões políticas, para sustentar a sua posição. Ainda sobre a forma como foram elaboradas as normas, Sunder (2009) aponta que algumas destas apresentam-se excessivamente complexas. Assim, através destas críticas, o autor denuncia que o IASB não alcançou alguns dos objectivos a que se propôs.

Segundo Seidenstein e Tweedie (2005), a harmonização contabilística deveria ter quatro grandes preocupações: padrões contabilísticos, prática efectiva generalizada e controlo interno robusto, práticas de auditoria e reforço ou supervisão do mecanismo normativo. Estes autores referem problemas relacionados com a dificuldade de se estabelecer um conjunto normativo mundial único. Tais problemas resultaram da nova conjuntura económica e da necessidade da convergência entre o IASB e o FASB.

Johnson *et al*/ (1993: 88) afirma ainda que “...as inconsistências persistirão e piorarão até que a contabilidade estabeleça princípios coerentes para valores dúbios e multidimensionais. O uso de valores esperados poderá fornecer uma via útil para ultrapassar aqueles problemas.”

Para uma maior coordenação a nível mundial, Sunder (2009) argumenta que o FASB e o IASB devem constituir um único organismo de forma a coordenar esforços na tentativa de melhor harmonizar o sistema normativo contabilístico a nível mundial. Para tal, os primeiros passos já foram dados nesse sentido. Os dois organismos iniciaram a elaboração de um projecto comum de desenvolvimento da estrutura conceptual (Hellman, 2008).

Segundo Hines e Perrot (2002), os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA) baseiam o reconhecimento através do regime de fluxos de caixa enquanto as IFRS privilegiam o reconhecimento ao valor de mercado. Estes autores alertam para a potencial maior volatilidade de rendimentos nas organizações que se poderá verificar com o novo normativo emitido pelo IASB. Tal volatilidade resulta dos valores segundo o PCGA serem menos voláteis que em relação às IFRS. Estes autores apontam um problema relacionado com o princípio do reconhecimento segundo o valor de mercado: a inexistência de mercados activos ou eficientes para certos elementos patrimoniais. Tal situação poderia ser ultrapassada determinando-se o valor destes obtendo o valor actualizado dos fluxos económicos futuros obtidos com os elementos patrimoniais.

Amat *et al* (1997) entrevistaram alguns contabilistas de Espanha, Suécia e Áustria que exerciam a prática contabilística. Estes profissionais tinham diferentes posições relativamente ao normativo contabilístico internacional. Os contabilistas espanhóis entrevistados mostravam-se receptivos ao princípio que pretende que a contabilidade represente a imagem verdadeira e apropriada de uma organização. No que respeita aos contabilistas suecos, estes não assumiam uma posição unânime. Alguns preferiam o novo normativo pressupondo que este facilitaria o cumprimento das normas contabilísticas de diferentes países (reduziria os custos das empresas cotadas nos mercados de valores de diferentes países). Argumentavam ainda que seria útil contra a contabilidade criativa, permitiria ultrapassar alguns problemas resultantes da inflexibilidade das regras do normativo tradicional e possibilitaria uma actualização ao seu actual normativo. Outros invocavam a potencial conflitualidade que poderia surgir entre o auditor e o cliente (resultante dos conceitos do novo normativo) e a tradição contabilística sueca para sustentarem a sua posição de oposição face ao normativo internacional. Os contabilistas austríacos mostravam-se muito reticentes face ao novo normativo internacional.

2.1.2. A adopção do novo normativo internacional por diferentes países

Entretanto, e apesar das críticas, as IFRS continuam a ser adoptadas em cada vez mais países. A adopção das IFRS não se restringe simplesmente a países que utilizam um normativo baseado em princípios. Existem países com normativos baseados em regras a adoptar o normativo contabilístico internacional (Carmona e Trombetta, 2008).

A Alemanha adoptou as normas internacionais por fases. Entre 2000 e 2002, as empresas adoptaram as *International Accounting Standards* (IAS) neste país. Nos dois anos seguintes, as empresas adoptaram voluntariamente as IFRS. Finalmente, a partir de 2005, as empresas passaram a adoptar obrigatoriamente as IFRS. As IAS consistiam em normas emanadas pelo *International Accounting Standards Committee*, órgão que mais tarde originou o IASB. As normas emanadas por este novo organismo designam-se por IFRS (Lin e Paananen, 2009).

As IFRS assumiam como principais preocupações as demonstrações financeiras de empresas de grandes dimensões e listadas em mercados mobiliários. Assim, a sua adequação às necessidades das pequenas e médias empresas e aos utilizadores das informações financeiras deste tipo de empresas foi questionada (Evans *et al* 2005). De forma a solucionar este problema, o IASB propôs um projecto para instituir um normativo internacional para pequenas e médias entidades: *International Financial Reporting Standards for Small and Medium Entities* (IASB, 2009a). Este projecto visava o desenvolvimento de uma

normalização contabilística para empresas de menores dimensões, na tentativa de evitar que cada país formulasse um normativo para este tipo de empresas (IASB, 2004).

Observa-se que muitas das alterações instituídas pelas IFRS completas não são integradas neste normativo para empresas de menores dimensões. Refira-se, a título de exemplo, o abandono do método de revalorização de propriedades, edifícios e equipamentos e de activos intangíveis, e a amortização do *goodwill* e outros activos intangíveis com vida indefinida durante a sua vida útil estimada (até um período máximo de 10 anos) (IASB, 2009b).

No que respeita à realidade portuguesa, a CNC elaborou também um conjunto de normas mais simplificado tendo a mesma preocupação. Tal trabalho originou a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE), a qual veio a ser publicada sob a forma de Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho.

O normativo criado pelo IASB apresenta diferenças face aos normativos em execução nos diversos países que adoptaram o novo sistema normativo internacional (Carmona e Trombetta, 2008). Tais diferenças resultam da adaptação das normas emanadas pelo IASB à realidade nacional de cada país.

Segundo Ding, Jeanjean e Stolowy (2005), tais diferenças podem demonstrar-se segundo dois critérios: ausência ou divergência. Por ausência, os autores referem-se a situações previstas no normativo internacional que não foram transpostas para o normativo nacional. Por divergências, referem-se a situações previstas pelo novo normativo de um país que vão em sentido contrário ao estabelecido pelo novo normativo internacional.

Carmona e Trombetta (2008) alertam que não existe prova de que haja uma harmonização da prática contabilística. Ball (2006) argumenta ainda que será ingénuo pensar que a uniformização das normas contabilísticas contribuirá por si só para a uniformização do reporte financeiro. Para este autor, é necessário integrar os factores políticos e económicos na esfera de influências das práticas contabilísticas.

2.2.0 sistema contabilístico português: evolução histórica

O sistema contabilístico português foi influenciado pelo Código Romano essencialmente ao nível da sua estrutura e tradições legais. Ao nível legal, observa-se ainda influências de outros sistemas legais, como o caso do Código das Sociedades Comerciais (CSC) e do Código Comercial (Fontes e Rodrigues, 2002). Entre outras características, denota-se a enorme relação entre contabilidade e fiscalidade, o

Estado como principal utilizador da informação financeira, as instituições bancárias como principal fonte de financiamento externo das empresas e a reduzida influência, no processo de elaboração do plano teórico contabilístico, de quem aplica as regulamentações contabilísticas (Fontes e Rodrigues, 2002). Tais características levam a que o sistema contabilístico português seja considerado como integrante do grupo continental europeu, segundo a classificação de Nobes e Parker (1998).

Em Portugal, há a preocupação de elaborar documentos com o objectivo de satisfazer as necessidades da Administração Fiscal, sendo este um dos principais utilizadores da informação publicada pelas empresas. Tal resulta em grande parte de duas características do tecido económico nacional: da reduzida dimensão do seu mercado de capitais e da maioria das empresas constituídas no país serem de pequena ou média dimensão (Rodrigues, 2009).

Assim, segundo Rodrigues (2009), a contabilidade desenvolvida em Portugal é em muito afectada pelo regime fiscal nacional. O mesmo autor salienta que a relação entre ambas as matérias tem condicionado o desenvolvimento da contabilidade por esta se subjugar aos critérios fiscais.

2.2.1. Os primeiros passos de regulamentação contabilística nacional

O primeiro documento legal português que definiu, de alguma forma, regras e princípios contabilísticos, surgiu em 1963. A sua necessidade relacionou-se com a determinação dos lucros das empresas para fins de fiscalidade. Este documento foi denominado de Código da Contribuição Industrial (Costa e Alves, 2001).

Seguiram-se os Decreto-Lei (DL) nº 49381, de 15 de Novembro de 1969 e DL nº 147/72 de 5 de Maio. Estes regulamentaram sobre a elaboração do Balanço e das Contas de Resultados ou de ganhos e perdas de empresas sob forma de sociedade anónima. Regulamentaram ainda relativamente à obrigatoriedade da apresentação de um inventário detalhado de “...aplicações em valores mobiliários que façam parte integrante do seu património [da sociedade anónima]” (DL nº 147/72, de 5 de Maio: artigo 1º, número 2).

Tendo em vista a criação de um Plano de Contabilidade para regulamentar a actividade contabilística em Portugal foram apresentados quatro projectos. O primeiro surgiu em 1964, denominado por Plano Geral de Contabilidade: Projecto-Contribuição para o Plano Contabilístico Português” (Costa e Alves, 2001: 69). Este projecto apresentava uma estrutura em que as contas eram repartidas em dez classes e em que a apresentação das contas no plano se deveria efectuar por ordem crescente de liquidez ou exigibilidade (Costa e Alves, 2001). “É de notar que no final do agrupamento analítico de cada

uma das dez classes de contas, era apresentado um conjunto de definições, princípios, regras, observações e notas” (Costa e Alves, 2001: 70).

O segundo projecto foi proposto em 1970, sob a designação de Plano de Contabilidade Nacional para a Empresa. Tal como o anterior, apresentava uma estrutura com dez classes de contas. No entanto, esta estrutura é diferente da proposta no anterior projecto, introduzindo inclusivamente a classe “O-Orçamentos” que constitui uma grande inovação na altura. Este projecto incluía:

- “- modelos das demonstrações financeiras [...];*
- classes e códigos de contas;*
- esclarecimentos a cada uma classes de contas;*
- lista dos pontos-chave para o estudo da estratégia duma empresa;*
- atributos propostos para caracterizar a actividade da empresa.”* (Costa e Alves, 2001: 70)

Três anos depois, um terceiro projecto foi apresentado baseado no Plano Geral de Contabilidade francês. Este ficou conhecido como Anteprojecto de Plano Geral de Contabilidade. Apresentava, à imagem dos anteriores, uma estrutura com 10 classes de contas (novamente diferente dos anteriores projectos), um quadro de contas, uma lista de contas, demonstrações financeiras e notas explicativas sobre a sua estrutura e utilização (Costa e Alves, 2001).

O último destes projectos foi divulgado em 1974, intitulado de Plano Português de Contabilidade. Este projecto assentava também numa estrutura de 10 classes de contas diferente dos anteriores projectos. Contudo, este propunha a apresentação das contas por ordem decrescente de liquidez e exigibilidade (Costa e Alves, 2001).

Apesar de todos estes novos desenvolvimentos, a nível contabilístico, existia ainda um grande entrave ao seu maior desenvolvimento. Não era possível a criação de uma associação de profissionais de contabilidade devido ao contexto sócio-político do momento (Costa e Alves, 2001). Contudo, com a revolução de 1974, tal entrave desvaneceu-se e, ainda no mesmo ano, foi “...constituída uma Comissão encarregada do estudo da normalização contabilística em Portugal” a qual foi institucionalizada no ano seguinte (CNC, 2010).

2.2.2. O primeiro POC nacional e a entrada de Portugal na CEE

No seguimento do trabalho desenvolvido pela Comissão, em Fevereiro de 1977, foi publicado o Plano Oficial de Contabilidade (POC) para as Empresas, tendo este ficado conhecido como POC/77. Este plano foi publicado através do DL n.º 47/77, de 7 de Fevereiro, o qual criou também a Comissão de Normalização Contabilística (CNC). Esta comissão assumiu como um dos seus objectivos a sua participação em eventos internacionais, nos quais fossem discutidos assuntos relativos à harmonização contabilística (Fontes e Rodrigues, 2002). Apesar de ter sido criada em 1977, a sua estrutura foi definida apenas em 1980, e apenas em 1983 foram designados os membros que a compunham (Fontes e Rodrigues, 2002).

Em 1985, com a anunciada entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia, "...a CNC inicia os trabalhos preparatórios para a revisão do Plano no sentido de o adaptar às exigências das directivas comunitárias..." (CNC, 2010). Tal situação implicou a inclusão das quarta e sétima directivas comunitárias instituídas pelos DL n.º 410/89, de 21 de Novembro, e n.º 238/91, de 2 de Julho, respectivamente, no normativo nacional (Fontes e Rodrigues, 2002).

Esta situação denota a pressão da integração política relativamente ao processo de harmonização em Portugal corroborando, assim, as afirmações de Carmona e Trombetta (2008).

As principais alterações sucederam-se ao nível das características da informação financeira, dos princípios contabilísticos e dos critérios de valorimetria (Fontes e Rodrigues, 2002). Estas alterações aproximaram o sistema contabilístico português às normas estabelecidas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)* (Fontes e Rodrigues, 2002).

Em 1997, a DC n.º18 (Instrução n.º 2/97, de 5 de Agosto) hierarquiza as fontes de regulamentação do sistema contabilístico português, definindo como principal fonte o POC, seguidamente as Directrizes Contabilísticas e, em casos de situações não abrangidas pelas anteriores fontes, as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASC.

Após 1990, a CNC publicou 29 Directrizes Contabilísticas com o intuito de completar e actualizar o normativo em vigor (Fontes e Rodrigues, 2002). No entanto, estas eram somente de aplicação opcional, enquanto não fossem instituídas sob a forma de um documento legal. A partir de Setembro de 1999, segundo o DL n.º 367/99, de 8 de Setembro, estabeleceu-se a obrigatoriedade de implementar as directrizes no território português.

2.2.3. A incorporação das normas internacionais em Portugal

Em Junho de 2000, a União Europeia emitiu um comunicado onde exigia que todas as entidades presentes nos mercados de valores mobiliários dos países membros apresentassem as demonstrações financeiras de contas consolidadas segundo as normas do IASB, tendo como data limite de implementação desta medida o ano de 2005. Este comunicado foi posteriormente adaptado no Regulamento (CE) n° 1606/2002, de 19 de Julho.

Em 2003, através do Jornal Oficial da União Europeia (Comission Regulation (EC) n° 1725/2003, de 29 de Setembro), são publicadas as normas internacionais de contabilidade a serem adoptadas pelos países membros. Este documento (Regulamento (CE) 1725/2003, de 29 de Setembro) complementa o Regulamento (CE) n° 1606/2002. Nele são também incluídas interpretações realizadas pelo *Standing Interpretations Committee*.

Em 2005, e tendo em vista o processo de harmonização e a implementação do novo normativo, procede-se a uma revisão da DC n° 18. Nesta revisão, consta que:

“...passaram a coexistir em Portugal dois referenciais:

O das normas internacionais de contabilidade, tal como definidas nos artigos 2° e 3° do Regulamento n° 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho; e

O do normativo contabilístico nacional, aprovado no uso das competências dos órgãos de normalização em Portugal.” (Despacho n° 20289/2005, de 23 de Setembro: 13809)

Assim, a hierarquia dos PCGA a considerar na prática contabilística alterou-se. Esta estabeleceu que os primeiros PCGA a considerar são os constantes no POC, seguidamente nas Directrizes Contabilísticas e respectivas interpretações técnicas e, em casos de situações não abrangidas pelas anteriores fontes, as “...Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento n° 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho... [e as] Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC [*Standing Interpretations Committee – International Financial Reporting Interpretations Committee*]” (Despacho n° 20289/2005, de 23 de Setembro: 13810).

Em Janeiro de 2010, e segundo o Decreto-Lei n° 158/2009, de 13 de Julho, o sistema contabilístico português abdica das regras constantes no POC e Directrizes Contabilísticas, assumindo-se

as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) e a NCRF-PE (que constituem o SNC) e as IAS como as normas que orientarão esta actividade em território nacional. Esta mudança de sistema contabilístico financeiro visa proporcionar uma maior comparabilidade das informações financeiras entre empresas de países diferentes (objectivo de harmonização).

2.2.4. Apresentação sumária do novo normativo nacional

O sistema contabilístico nacional compreende dois níveis de normalização contabilística (Guimarães, 2008). O primeiro nível é regulado pelas IFRS, abrangendo obrigatoriamente as contas consolidadas das “...entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado...” (DL n° 158/2009, de 13 de Julho, artigo 4°, número 1).

Compreende, em caso de opção, as contas individuais das entidades referidas e as contas consolidadas das entidades que pretendam adoptar este nível de contabilização e não sejam obrigadas a fazê-lo. Compreende ainda, por opção, as contas consolidadas das entidades que optaram por elaborar as suas contas consolidadas segundo as IFRS. Todas as entidades que optarem por elaborar as suas contas segundo as IFRS terão de submeter as suas demonstrações financeiras à verificação legal das contas (DL n° 158/2009, de 13 de Julho).

O segundo nível consiste na aplicação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Muitos países adaptaram as IFRS à realidade do seu país. Em Portugal, o SNC representa a adaptação das IFRS emanadas pelo IASB à realidade nacional (DL n° 158/2009, de 13 de Julho).

O SNC é composto por uma estrutura conceptual, bases para a apresentação das demonstrações financeiras, modelos de demonstrações financeiras, código de contas, as NCRF e a NCRF-PE. A estrutura conceptual contém os conceitos contabilísticos desenvolvidos nas normas instituídas (DL n° 158/2009, de 13 de Julho). No entanto, o Aviso n° 15652/2009, de 7 de Setembro estabelece que poderá existir conflitos entre alguns aspectos contidos em determinadas normas e o definido pela estrutura conceptual. Em tal situação, o mesmo documento considera que se deve seguir o constante na norma em questão.

As bases para a apresentação das demonstrações financeiras definem os princípios e regras subjacentes à elaboração das informações constantes em documentos de reporte financeiro. Por sua vez, os modelos de demonstrações financeiras padronizam os modelos de demonstrações financeiras a serem elaboradas pelas empresas. O Código de Contas pretende estruturar e uniformizar as contas de

forma a proteger o interesse dos vários utilizadores das informações produzidas (DL n° 158/2009, de 13 de Julho).

Pode-se identificar situações em que as NCRF se opõem às IFRS e momentos em que ignoram algumas recomendações, corroborando Ding *et al* (2005). Um momento de oposição pode ser constatado ao compararmos a NCRF 3, parágrafo 12, alínea d, e a IFRS 1, parágrafo 34-A. A NCRF 3 não permite em caso algum a aplicação retrospectiva das matérias relativas aos activos classificados como detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas constantes na NCRF 5 (Rodrigues, 2009). Contudo, a IFRS 1 permite a aplicação da IFRS 5 retrospectivamente, se reunidas determinadas condições (Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro).

No entanto, existe também situações em que as NCRF fornecem mais indicações que as IFRS. Um exemplo disso mesmo é a existência de uma NCRF (NCRF 26) para tratamento de matérias ambientais, sem correspondência a qualquer IFRS.

O SNC distingue ainda dois grupos no âmbito da sua aplicação. Ao primeiro, as práticas contabilísticas submetem-se ao estabelecido nas NCRF, que compreendem as contas das restantes entidades abrangidas pelo SNC, excepto aquelas que optem pela NCRF-PE.

O segundo grupo é regulado por um conjunto de normas mais simplificado, a NCRF-PE. No entanto, as entidades que optarem por este nível, não podem estar sujeitas a certificação legal de contas e têm de satisfazer dois de três critérios seguintes (Lei n° 20/2010, de 23 de Agosto):

- um valor total de balanço que não ultrapasse o valor de um milhão de euros;
- um valor total de vendas líquidas e outros rendimentos não superior a três milhões de euros;
- empregue no máximo cinquenta trabalhadores em média durante o exercício.

Estes critérios aproximaram-se dos limites da opção de adopção pelas empresas da NCRF-PE aos limites da necessidade de certificação legal de contas de empresas que não possuam Conselho Fiscal (ver artigo 262° do CSC, 1986, rectificado pelo DL n° 343/98, de 6 de Novembro).

Uma diferença que se mantém entre a necessidade de certificação legal de contas e a possibilidade de adopção da NCRF-PE consiste no número de anos considerados relativamente aos critérios expostos. Enquanto o CSC determina que os critérios referem-se a dois anos consecutivos, o SNC determina que os critérios relativos à possibilidade de opção da NCRF-PE respeitam a um único ano.

Os limites que respeitam à possibilidade de adopção da NCRF-PE referem-se somente a um ano específico. O ano a considerar é o segundo ano anterior ao do momento da adopção da NCRF-PE para

empresas constituídas em data anterior a 2009 (SNC, 2009). Para empresas constituídas durante o ano de 2009, os limites referem-se às estimativas previstas para o mesmo ano. Para empresas constituídas após 2009, os limites consideram as estimativas previstas para o respectivo ano (SNC, 2009).

Assim, o número de anos considerado no CSC relativamente ao assunto referido é de dois anos consecutivos. Na opção pela NCRF-PE, o número de anos de referência é somente um.

No que respeita à obrigatoriedade de certificação legal de contas por empresas que não possuam um conselho geral fiscal, os limites referem-se a dois anos consecutivos (CSC, 1986).

Pode-se assim observar ao longo do tempo a coexistência de influências Francesas (através de sistemas legais) e das normas internacionais (através das DCs e das normas do IASB) no sistema contabilístico português. A influência das segundas tem-se expandindo, na medida que se pretende atingir a harmonização contabilística internacional (Fontes e Rodrigues, 2002).

2.3. Diferentes concepções de normativos contabilísticos

A transição do POC para o SNC implica também a adopção de um sistema normativo de concepção diferente. Enquanto o primeiro é baseado sobretudo em regras, o segundo baseia-se sobretudo em normas (Correia, 2009).

Segundo Vincent *et al* (2003), os normativos baseado em regras privilegiam a comparabilidade entre organizações e períodos de tempo, enquanto os normativos baseados em conceitos enaltecem o princípio da substância sobre a forma.

Nenhum destes tipos de normativos referidos é imune a críticas. Por um lado, um normativo baseado em regras pode restringir a comunicação da verdadeira imagem das organizações nos documentos contabilísticos. Por outro, a adopção de um normativo baseado em conceitos poderá revelar-se demasiado dispendiosa e impossibilitar a comparação entre empresas e entre espaços temporais diferentes (Vincent *et al*, 2003).

2.3.1. Normativos contabilísticos baseados em regras

Segundo Carmona e Trombetta (2008), um normativo baseado em regras impõe uma uniformidade de tratamento a transacções efectuadas em diversas circunstâncias e em empresas diferentes entre si. Tal pode pôr em causa a imagem contida nas informações contabilísticas, traduzindo-se num custo de informação para os seus utilizadores.

Benston, Bromwich e Wagenhofer (2006) argumentam que o detalhe contido no normativo dos Estados Unidos da América resulta da exigência de diversos preparadores e auditores da informação contabilística. Tais exigências relacionam-se com a necessidade de definir um tratamento para cada aspecto contabilístico. Ainda segundo Benston *et al* (2006), o elevado detalhe do normativo beneficia também os órgãos normativos que desta maneira diminuem a possibilidade de manipulação das informações. Assim, estes órgãos tendem a criar um número exagerado de regras sobre o maior número de situações previsíveis.

No entanto, a *United States Securities and Exchange Commission* (SEC) (2003) alertou para os problemas que frequentemente se repetem nos normativos baseados em regras. Estes padecem de inconsistências, excepções excessivas e limites, não privilegiando a substância sob a forma das transacções. Refere ainda que, segundo este tipo de normativo, a elaboração de documentos contabilísticos pode ser considerado como uma simples tarefa de conciliação legal.

Um outro problema relacionado com os normativos baseados em regras reside na sua elaboração. Os órgãos que emitem os normativos são incapazes de prever todas as formas e tipos de transacções comerciais. Ao elaborarem um normativo deste tipo, acabam por criar regras que poderão ficar obsoletas ou incompletas no momento da sua aplicabilidade. Tal pode originar manipulações por parte de determinados agentes. As manipulações resultam do aproveitamento das regras para cumprir segundo a forma da transacção e desprezando a sua substância (Vincent *et al*, 2003; Benston *et al*, 2006).

Ao processo de elaboração de regras acrescentam custos de previsão de acontecimentos futuros. Esses custos podem por vezes ser excessivos tendo em conta os benefícios criados pela regra (Ball, 2006).

2.3.2. Normativos contabilísticos baseados em princípios

Vincent *et al* (2003) crêem que um normativo deve incentivar o reporte atendendo à substância das transacções em detrimento da conformidade com as regras. Assim, na perspectiva destes autores, os normativos devem criar orientações aos agentes.

Apesar desta posição favorável a normativos baseado em princípios, Vincent *et al* (2003) utilizam a expressão “pau de dois bicos” para caracterizar este tipo de normativo. Por um lado, este dá iniciativa aos agentes para tratar a informação contabilística de forma a reflectir a substância das transacções

comerciais. Por outro lado, permite que determinados agentes possam utilizar a subjectividade de forma inapropriada.

De facto, o SEC (2003) referiu que um normativo baseado somente em princípios não confere as orientações necessárias para a sua praticabilidade. Tal normativo exige uma enorme preparação dos preparadores da informação e dos auditores. Estes têm que interpretar o normativo, sendo que a ocorrência de diferenças de interpretações entre estes poderá gerar conflitos relativos ao tratamento contabilístico entre estes agentes.

2.3.3. Normativos contabilísticos baseados em objectivos

Apesar do defendido por Lew (2005) e por Vincent *et al* (2003) de que um sistema baseado em conceito promoveria a harmonização contabilística, o SEC (2008) argumenta que a literatura existente demonstra que os dois tipos de normativos não alteram os incentivos nem a capacidade de um reporte financeiro oportunista. Este organismo aconselha assim o FASB a elaborar um normativo contabilístico baseado em objectivos. Este tipo de normativo concilia regras e princípios na sua génese. O SEC (2008) acredita que um normativo deste tipo, correctamente elaborado, permite a diminuição de juízos no tratamento contabilístico. Tal poderá aumentar a consistência e concordância com os objectivos do normativo.

Este tipo de normativo definido pelo SEC (2008) incluiu objectivos contabilísticos nos princípios constantes das normas. Tal normativo providenciaria as indicações necessárias à sua aplicação. Este deverá incluir uma estrutura conceptual que possibilite o sistema contabilístico.

Este tipo de normativo, segundo Benston *et al* (2006), consiste num normativo que se aproxima do óptimo por incluir características de normativos baseados em regras e normativos baseados em princípios.

Na elaboração deste tipo de normativo, o SEC recomenda a declaração clara dos objectivos contabilísticos subjacente ao normativo contabilístico. Entre outras recomendações, o autor refere que uma descrição suficientemente detalhada permite que as normas sejam aplicadas de forma consistente. No entanto, o mesmo alerta para o cuidado de não se detalhar excessivamente as normas de forma a não alterar o princípio subjacente à mesma (SEC, 2003). Devem ainda evitar as excepções e o uso de percentagens a fim de evitar as manipulações contabilísticas (SEC, 2003).

O SNC, ao ser baseado nas normas emitidas pelo IASB e consistir num normativo baseado sobretudo em princípios, “...visa conceber um sistema de relato de informação que seja abrangente, flexível, e, necessariamente, responsabilizador” (Correia, 2009:2).

Considerando o tipo de normativo, o conjunto de normas que constitui o SNC são caracterizadas por um maior grau de subjectividade de aplicação que o seu antecessor.

De forma a reduzir a subjectividade inerente em algumas matérias, o SNC inclui algumas regras quantitativas. Tal situação visa facilitar a interpretação e aplicabilidade de algumas normas e evitar a interpretação abusiva das mesmas (Correia, 2009). No entanto, segundo o SEC (2003), tal poderá criar situações de manipulação contabilística.

2.4.Processos de mudança a nível contabilístico

Um dos temas muito importantes relativos à harmonização contabilística é o processo de mudança que lhe está implícito. Vários factores poderão ser incluídos neste tema. Pode-se considerar o momento em que a transição acontece, os custos associados à transição, os recursos e especialistas existentes e a adaptação dos sistemas (ISAR, 2008).

Um outro aspecto relativo a esta transição em específico é que alguns países (incluindo o caso de Portugal, Alemanha e Reino Unido) transitam de um normativo baseado em regras para um normativo baseado em princípios. Esta situação, considerando as diferenças referidas anteriormente entre os tipos de normativos, acrescenta maiores desafios ao processo de mudança (Correia, 2009).

Um desses desafios relaciona-se com o problema de tratamento de algumas informações contabilísticas. Um normativo baseado em regras reduz a incerteza de tratamento de informações contabilísticas com que o contabilista se pode deparar em certas situações. Por vezes, num normativo deste tipo, criam-se hábitos quase mecânicos. Estes hábitos dão origem a caracterizações dos contabilistas incómodas para estes (Carmona e Trombetta, 2008). Segundo estes autores, a adopção de um novo normativo baseado em princípios consistirá numa mudança de mentalidade do próprio contabilista. Este deverá ter um maior conhecimento do ramo económico e um maior conhecimento dos objectivos e circunstâncias das transacções da empresa.

Segundo as informações recolhidas pelo ISAR sobre o processo de implementação das IFRS na Alemanha, constatou-se que o tempo médio de adaptação das entidades ao novo sistema normativo variava entre doze e dezoito meses. Este organismo referiu ainda que, durante esta transição, em países onde seja necessário traduzir as IFRS para a sua língua local, o tempo de adaptação pode ser ainda

superior (UNCTAD, 2008). O ICAEW (2007) enfatiza este problema, referindo que poderão realizar-se traduções de má qualidade, contendo erros, ou não serem realizadas em tempo útil.

O ISAR afirma ainda que o processo deve iniciar-se pelo menos no ano anterior ao do primeiro exercício em que é necessário aplicar o novo normativo. Refere ainda que, pelo facto da União Europeia ter de incorporar as normas e interpretações emitidas pelo IASB, e de tal ter sido terminado tardiamente, muitas entidades da União Europeia não tiveram oportunidade de se preparar com maior antecedência. Tendo em conta estas informações, nunca é demasiado cedo para iniciar o processo de adaptação às IFRS (ISAR, 2008).

Um outro problema associado ao processo de mudança é o custo que lhe está subjacente. É necessária uma adaptação de todos aos agentes a este processo. Para tal, é necessário consultar documentos e especialistas no assunto que implica incorrer em custos. Estes custos relacionam-se com a formação de recursos humanos e obtenção de documentação técnica sobre o assunto. Em alguns países, o acesso a estes recursos é limitado por, entre outros factores, os custos serem excessivamente elevados (ISAR, 2005). Em países com economias em desenvolvimento, este processo foi facilitado com o apoio do sector financeiro (UNCTAD, 2008).

Segundo o estudo desenvolvido pelo ISAR sobre a implementação das IFRS no Reino Unido, este concluiu que, apesar de considerável, o custo inerente ao processo de conciliação com o novo normativo variava de entidade para entidade. Este organismo considerou ainda que, apesar de ser difícil identificar todos os custos associados ao processo, estes “...são proporcionalmente superiores para pequenas empresas listadas em mercados de valores que em empresas de maiores dimensões” (ISAR, 2008: 10). ICAEW (2007) argumenta que as causas de tal proporcionalidade se relacionam com os recursos disponíveis pelas empresas. Segundo a mesma entidade, empresas de maior dimensão dispõem de uma maior quantidade de recursos, o que lhes possibilita realizar uma melhor transição e adaptarem-se melhor a alterações. Refere ainda que este tipo de empresas iniciam normalmente o processo com maior antecedência que empresas de menores dimensões.

Um outro aspecto inerente ao processo é a própria adaptação dos profissionais ao novo sistema. Estes necessitam de actualizar os seus conhecimentos e de se adaptarem às alterações exigidas no seu trabalho. Uma das alterações técnicas verificadas no Reino Unido, na transição dos normativos contabilísticos foi a reclassificação de programas de computadores como Activo Fixo Intangível, sendo anteriormente classificados à correspondente conta de Activos Fixos Tangíveis (ISAR, 2008).

Uma outra alteração exigida com a adopção das IFRS com maior impacto no trabalho dos contabilistas reside na necessidade de reavaliação do valor residual dos activos da empresa. Segundo o normativo, baseado em regras do referido país, a estimativa de valor residual somente era exigida no momento de compra do activo (ISAR, 2008).

No que respeita ao tratamento da informação contabilística, a adopção das IFRS causaram enormes dificuldades aos contabilistas. Segundo o ISAR (2008), em resultado da complexidade das IAS 39 e 32, as empresas despenderam tempo e recursos de forma a cumprirem com as exigências constantes nas referidas normas. Alguns dos custos relacionaram-se com a consulta de auditores de forma a apurar a extensão do impacto das normas na informação contabilística a evidenciar. Alguns participantes no estudo do ICAEW (2007) também demonstraram preocupações relativamente à complexidade global das normas.

O ICAEW (2007), após consulta de alguns relatórios de membros do *Committee of European Securities Regulators*, observou que, no Reino Unido, muitas empresas descreviam as políticas contabilísticas pelas palavras que constavam nas normas. As semelhanças eram de tal forma que o ICAEW refere que se tratavam de cópias das normas e que não focavam os procedimentos praticados pelas empresas.

Alguns preparadores da informação contabilística, após finalizado o processo de transição, admitiram que poderiam ter realizado determinadas acções de forma a facilitar o processo. Entre tais recomendações constam a inicialização do processo de transição antecipadamente, uma melhor qualificação dos recursos humanos e realizar uma correcta avaliação do impacto (ICAEW, 2007).

O método do justo valor, tema bastante discutido durante o processo de elaboração do novo normativo, não foi o mais utilizado no que respeita à avaliação de activos e passivos financeiros. Aliás, este foi residualmente aplicado e sobretudo por instituições financeiras, de acordo com o estudo da ICAEW (2007).

Relativamente à avaliação de activos fixos tangíveis, estes são avaliados segundo o método do justo valor sobretudo em entidades com elevadas transacções desse tipo. Em entidades que somente ocasionalmente transaccionam esse tipo de elementos patrimoniais, a sua valorização é realizada segundo o modelo de custo histórico (ICAEW, 2007).

ICAEW (2007) concluiu que o método de mensuração mais utilizado foi o método do custo histórico. Por vezes, quando era aplicado o método do justo valor, tal resultava das necessidades advindas pela aplicação do método do custo histórico. Assim, apesar da orientação das IFRS para a

aplicação do método de valores de mercado, as empresas continuaram a aplicar preferencialmente o método do custo histórico.

Para uma maior utilização do método de justo valor, o ICAEW propõe que seja clarificado o uso deste método por parte dos diferentes utilizadores da informação contabilística, a sua utilidade em comparação com outros métodos de mensuração de elementos patrimoniais e o seu impacto no comportamento dos gestores (ICAEW, 2007).

Segundo Correia (2009), no que respeita ao caso português, "...a transposição para o novo normativo não se limita a um elenco de alterações concretas à forma de registo e relato de transacções económicas mas sim, e principalmente, a uma mudança de filosofia de base no reporte de informação financeira" (Correia, 2009: 1). Os contabilistas terão maiores responsabilidades dado que terão de realizar um maior número de estimativas. Tais estimativas envolverão juízos que podem ter repercussões ao nível da ética e da legalidade (Carmona e Trombetta, 2008).

Alguns especialistas consideram que a aplicação das IFRS foi influenciada em cada país pela tradição contabilística característica destes. No entanto, acrescentam, que tal influência tenderá a diminuir ao longo do tempo (ICAEW, 2007). Outros argumentam que a adopção das mesmas e a sua forma resultaram das influências exercidas por elites (ver Cairns, 2007; Carmona e Trombetta, 2008; Seidenstein e Tweedie, 2005; Sunder, 2009).

3. Enquadramento do estudo académico

3.1. A "actor network theory" e a autoridade real/formal

É no contexto de mudança de sistema contabilística que me proponho identificar e analisar as pressões que os contabilistas possam estar sujeitos durante a execução do seu trabalho, recorrendo à teoria do agente (*actor network theory*).

Em momentos de decisão existem normalmente agentes com diferentes perspectivas e diferentes objectivos. Com a criação de um novo normativo internacional existiram vários agentes a exprimirem a sua opinião sobre o processo. Entre estes agentes podemos evidenciar as empresas, como referido por Cairns (2007), a União Europeia, como referido por Carmona e Trombetta (2008) e académicos, como referem Seidenstein e Tweedie (2005) e Sunder (2009).

Assim, torna-se indispensável analisar a teoria dos agentes de forma a explicar o comportamento dos contabilistas em determinadas situações. Apesar do estudo observar relações essencialmente

práticas, esta revisão de literatura pretenderá contextualizar a vivência dos contabilistas no universo científico.

3.1.1. “Actor network theory”

Segundo a “*actor network theory*”, os agentes são diferentes entre si e assumem diferentes formas. As suas diferentes características permitem distingui-los no meio em que actuam. Este meio, designado por *network*, consiste no trabalho desenvolvido por um conjunto de agentes, sendo exterior a estes. Desta forma, os actores é que compõem o meio e não o inverso (Crawford, 2005).

Esta teoria pressupõe três princípios: agnosticismo, simetria generalizada e livre associação. Por agnosticismo pretende-se que o investigador se abstraia das assunções que possa ter sobre o estudo que pretende realizar. A simetria generalizada pressupõe a criação de uma teoria explicativa que englobe todos os agentes. A livre associação pretende assegurar a formulação de teorias e explicações que ultrapassem o contexto social e natural observado (Crawford, 2005).

Na definição do conjunto de relações a considerar, Latour (1996) alude à necessidade de incluir as relações com um conjunto de agentes que, apesar de não se relacionarem directamente com o agente sob estudo, o influenciam de alguma maneira. Assim, para este autor, o âmbito do estudo não poderá reduzir-se aos agentes que estabelecem relações directamente entre si. Este terá de ser alargado e englobar os agentes que, não estando presentes fisicamente no quotidiano do actor sob estudo, de alguma forma o influenciam significativamente.

Latour (1996) refere que o agente deve representar um conjunto de indivíduos. Apesar da designação da teoria utilizar o termo “*actor*” no singular, está-lhe implícita a ideia de representação de um conjunto de individualidades. No entanto, este grupo deve ser definido de forma coesa, possuindo um objectivo comum. Assim, esta teoria remete para o estudo de relações estabelecidas por um grupo de indivíduos que desenvolvem actividades de modo a alcançarem um determinado objectivo comum (Latour, 1996). Tal objectiva conferir-lhe uma identidade própria.

Esta teoria, ao introduzir o conceito de ambiente de trabalho, elimina do estudo a consideração do aspecto de distanciamento (Latour, 1996). Tal aspecto é irrelevante nesta teoria, na medida que as relações são estudadas numa perspectiva de influência entre agentes.

O conjunto de relações de um determinado actor nunca é considerado maior em relação ao conjunto de relações de um outro actor. Segundo Latour (1996), tal comparação é realizada segundo

critérios de o actor possuir mais ou menos relações. Assim, este autor enfatiza a importância da interacção entre agentes e não da sua extensão.

Um aspecto importante desta teoria é a assunção relativamente à delimitação do ambiente de trabalho. Latour (1996) refere que a abrangência de tal elemento é definida pelas relações que o actor estabelece com outros agentes. No entanto, esta teoria não considera a existência de exterior. O conceito de ambiente de trabalho "...não necessita de negatividade para ser compreendido" (Latour, 1996: 5).

3.1.2. Autoridade real/formal

Aghion e Tirole (1997) estudaram a relação da delegação de autoridade entre agentes. Esta tem por base o estudo dos incentivos à delegação de autoridade formal e real dos agentes envolvidos. Segundo estes autores, a delegação de responsabilidades tende a conferir uma maior responsabilização no agente a quem as tarefas são delegadas. Esse efeito incentivará o agente a executar o seu trabalho de forma competente. Contudo, este tipo de relação limita o controlo do agente delegante de autoridade sobre os assuntos em questão. Tal limitação pode resultar na ausência de tomada de decisão relativamente ao desenvolvimento dos projectos.

Assim, analisando o *trade-off* entre o custo e benefício da delegação de autoridade, Aghion e Tirole (1997) concluíram que a delegação de autoridade formal acontece sobretudo em determinadas situações. Estas englobam momentos em que os assuntos são pouco interessantes para o agente principal, que são mais interessantes para o agente em quem é delegado o assunto ou dos assuntos que os agentes principais não dispõem de conhecimento ou experiência necessárias.

Assim, estas teorias permitem enquadrar a análise das relações estabelecidas entre os técnicos de contabilidade com os outros agentes que contactam. A "*actor network theory*" enquadra as relações que os técnicos estabelecem com outros agentes e como são afectados. A teoria da autoridade formal e real pretende enquadrar a relação estabelecida entre os técnicos e os clientes.

3.2. Estudo de caso

O método de estudo de caso consiste num método de recolha de informações sobretudo qualitativas. Segundo Stake (1978), consiste num método apropriado para estudos que pretendam analisar e compreender o meio envolvente de determinados agentes ou fenómenos e a forma como estes respondem ao mesmo.

De acordo com Yin (1993) existem vários tipos de estudo de caso. Estes podem ser agrupados em três grupos, segundo a exposição das informações que recolheram: descritivo, exploratório e explicativo.

O estudo de caso descritivo é caracterizado pela possibilidade de formulação de hipóteses de relações de causa-efeito, sendo desse modo bastante profundo na análise do seu estudo (Tellis, 1997).

O estudo de caso exploratório é caracterizado pela necessidade de recolha de informações antes da elaboração de questões de pesquisa e hipóteses de estudo. Segundo Tellis (1997), os projectos-piloto podem demonstrar-se bastante úteis de forma a definir o objecto de estudo e os métodos a adoptar. Este tipo de estudo de caso requer uma adaptação do trabalho segundo os resultados dos estudos iniciais.

No caso de estudos de caso explicativos, estes são caracterizados por tentarem estabelecer relações causais entre diversas variáveis. Estes estudos são mais frequentes na investigação de casos complexos com um elevado número de variáveis (Tellis, 1997).

Estes grupos podem ainda subdividirem-se em dois, segundo o número de casos que investigam. Os estudos que investigam um só caso são considerados de estudos de caso único, enquanto estudos que estudem vários casos são considerados de estudos de caso múltiplos (Yin, 1993). Nos estudos de casos múltiplos, Tellis (1997) refere que a multiplicação dos casos deve intentar a reprodução da lógica do estudo.

Segundo Stake (1978), estudos com objectivos de corroboração de teorias, com dificuldades de obtenção de informações ou derivado da existência de poucos estudos realizados relacionados com o objecto de estudo, deve-se optar por aplicar o método de único caso. Cesar (2005) argumenta a opção pelo método de estudo de caso complexo para estudos com objectivos de comparação entre casos.

Apesar desta tipologia do método em questão, Cesar (2005) refere um conjunto de características comuns entre estudos que utilizam este método:

“...são descrições complexas e holísticas de uma realidade, que envolvem um grande conjunto de dados; os dados são obtidos basicamente por observação pessoal; o estilo de relato é informal, narrativo, e traz ilustrações, alusões e metáforas; as comparações feitas são mais implícitas do que explícitas; os temas e hipóteses são importantes, mas são subordinados à compreensão do caso.” (Cesar, 2005: 6).

Este método de pesquisa é criticado por alguns autores que põem em causa o seu carácter científico. Cesar (2005) refere que tais críticas assentam na forma de recolha de informações que possibilita a adulteração destas segundo a vontade do investigador. A impossibilidade de generalização das conclusões à população, o elevado consumo de tempo e o excesso de informações são outras críticas apontadas a este estudo. Deste modo questiona-se a objectividade e o rigor inerentes a este método.

Flyvbjerg (2004) analisou cinco críticas geralmente apontadas a este tipo de estudo: a reduzida importância atribuída relativamente ao conhecimento geral, a impossibilidade de generalização de conclusões a partir de um único caso, a sua adequação para elaborar hipóteses mas preterível por outros para verificar hipóteses e elaborar teorias, a possibilidade de distorção de resultados tendo em vista as concepções do investigador e a dificuldade de resumir os principais resultados do estudo. Flyvbjerg (2004) resume tais críticas em três aspectos que são postos em causa neste método: teoria, fiabilidade e validade. No seu estudo, explicou as críticas e demonstrou como o investigador pode ultrapassar tais dificuldades. Kuhn (1987), citado por Flyvbjerg (2004), refere mesmo que uma disciplina sem estudos de casos é ineficaz.

Tellis (1997) refere-se a este método como uma estratégia de pesquisa “triangulada”. Stake (1995, citado por Tellis, 1997) define o termo “triangulação” como os protocolos adoptados tendo em vista aumentar a precisão das explicações alternativas e dos dados e informações constantes no estudo. Os protocolos consistem nas regras e procedimentos a serem aplicados durante o desenvolvimento do estudo (Tellis, 1997).

Stravos e Westberg (2009) utilizaram o método de estudo de casos múltiplos no seu estudo relativo à “...contribuição de métodos e técnicas qualitativos na compreensão da teoria de marketing organizacional” (Stravos e Westberg, 2009:1). No processo de triangulação de informações, conseguiram compreender os factores de motivação relacionados com uma diferente perspectiva de marketing e contextualizar este fenómeno.

Assim, através da “triangulação”, estes autores conferiram rigor e objectividade às observações do seu estudo.

Cesar (2005) sublinha a vantagem deste método em relação aos restantes pela capacidade de recolha de informações de variadas formas. Stake (1978) refere como algumas fontes deste método a considerar os documentos, as observações e os relatos. Assim, as informações recolhidas podem ser qualitativas e quantitativas (Tellis, 1997).

Uma outra vantagem referida por Cesar (2005) centra-se na adaptabilidade deste método a estudos de fenómenos passados, contemporâneos ou que estejam a decorrer no próprio momento de estudo.

Tellis (1997) considera a flexibilidade e os requisitos necessários de aplicação deste método em comparação com outros métodos científicos. Este autor aponta o excesso de requisitos que outros métodos necessitam para que possam ser utilizados em estudos científicos. O estudo de caso "...não necessita de um número mínimo de caso, ou de uma selecção aleatória de casos" (Tellis, 1997: 3) para que possa ser considerado científico.

Stake (1978) defende a aplicação do método de estudo de caso em diversos trabalhos. Este argumenta que as referidas críticas não se encontram resignadas a este método, podendo ser apontadas a outros métodos. Assim, cabe ao investigador a correcta aplicação do método de forma a evitar os erros descritos.

Cesar (2005) refere que a adopção deste método depende da "...natureza da experiência enquanto fenómeno a ser investigado, [d]o conhecimento que ... [se] pretende alcançar e [d]a possibilidade de generalização de estudos a partir do método" (Cesar, 2005:3).

Segundo Stake (1978), a utilização deste tipo de método ocorre sobretudo em estudos de natureza social. Tal encontra-se relacionado à capacidade deste estudo em analisar as relações entre diversos agentes, a experiência vivida por estes e o meio em que estes actuam. Segundo o referido autor, o método do estudo de caso adequa-se sobretudo a estudos que pretendam explicar determinado fenómeno. Por ser um fenómeno que analisa as relações entre agentes e estuda o meio em que eles se encontram inseridos permite obter informações relativas à experiência vivida por estes, apurando a verdadeira causa dos fenómenos.

Assim, este método permite exprimir o fenómeno segundo relações de causalidade e obter as informações necessárias à explicação do mesmo. Stake (1978) refere ainda que a adopção deste método para um estudo simplesmente descritivo constitui uma desvantagem para o estudo em questão.

No que respeita à possibilidade de generalização das conclusões obtidas, Stake (1978) concorda com a limitação de tal possibilidade. Tal resulta de um caso ou um conjunto de casos (consoante o tipo de estudo realizado) poder não ser representativo da população. A mesma opinião formula Tellis (1997) referindo-se aos estudos de caso único.

No entanto, esta situação é considerada normal e reflecte somente uma limitação do estudo em si. Stake (1978) argumenta que um caso deve ser específico de forma a ser considerado como tal. Para

tal, pode-se ainda enquadrar o caso num determinado espaço temporal e espacial. Tellis (1997) apoia esta ideia considerando que um estudo de caso único é aceitável cientificamente desde que cumpra os objectivos a que se propôs. Por conseguinte, na opinião destes autores, o método do estudo de caso não perde a sua característica científica por não permitir a generalização das suas conclusões.

“Os casos de estudo são análises de várias perspectivas. Isto significa que o investigador considera não só a ideia e perspectiva dos actores, mas também dos grupos relevantes de actores e da interacção entre eles. Este aspecto salienta-se nas características que os casos de estudo possuem. Eles dão voz aos mais fracos e mudos.” (Tellis, 1997: 5).

De entre diversas fontes de recolha de informações, Tellis (1997) refere a observação participante. Esta pode ser realizada segundo uma simples recolha de dados ou segundo o protocolo definido de recolha de informações. Niaz (2009), num estudo que incidiu sobre um conjunto de 84 professores inscritos no curso Metodologia de Investigação em Educação, observou que estes acreditavam que a metodologia da observação participante confere uma maior probabilidade de autenticidade a um estudo.

3.3. Observação participante

Apesar de um estudo de caso não implicar a observação e participação enquanto técnica a ser praticada pelo investigador, esta requer normalmente o desenvolvimento do estudo segundo o método de estudo de caso. Quando este método e esta técnica de investigação são aplicados num mesmo estudo, este tende a descrever exhaustivamente um determinado fenómeno e a explicá-lo (Jorgensen, 1989).

Segundo a classificação de técnicas de pesquisa em ciências sociais de Almeida e Pinto (1982), a observação-participante corresponde a uma técnica não documental. Por esta caracterização, os autores pretendem denotar o tipo de principais fontes utilizadas por esta técnica. Tal classificação é reforçada pela opinião de Jorgensen (1989), referindo que a recolha de informações ocorre sobretudo de forma informal. Assim, as informações podem ser recolhidas através de conversas ocasionais e entrevistas não estruturadas.

Esta técnica distingue-se das restantes pelo facto do investigador se inserir no grupo que observa (Almeida e Pinto, 1982). Tal implica um envolvimento directo do investigador nas actividades quotidianas

das pessoas em estudo, permitindo apreender a perspectiva dos indivíduos sob estudo relativamente à sua vivência (Tellis, 1997).

Almeida e Pinto (1982) distinguem ainda esta técnica em observação-participação e participação-observação, segundo as actividades desenvolvidas pelo investigador. Enquanto no primeiro o investigador planeia o seu estudo e inserção no grupo antes de se integrar efectivamente neste, no segundo subtipo o investigador inicia o seu trabalho após estar integrado já no grupo.

A participação-observação pode ser desenvolvida através da “...observação introspectiva e da observação directa do objecto de estudo” (Almeida e Pinto, 1982: 97). A observação introspectiva permite captar a realidade social segundo as experiências vividas pelo investigador. No entanto, Almeida e Pinto (1982) alertam para a possibilidade de deturpação das observações pela própria consciência do investigador, pelo senso comum e pelas suas próprias ideologias. Assim, estas informações são geralmente meras informações que devem ser utilizadas num estudo e não ser apresentadas como resultado de um mesmo.

A observação directa permite a recolha de informações através do contacto com o grupo observado. Todavia, as relações interpessoais com o objecto de estudo também poderão deturpar os resultados do estudo. Assim, Almeida e Pinto (1982) alertam para a necessidade de analisar prudentemente os resultados obtidos.

Na técnica da observação participante, o investigador tem possibilidade de adquirir aspectos subjectivos da vivência dos indivíduos, apreender a sua ideologia de vida e as interacções que estes estabelecem com outros agentes. O investigador deverá relacionar-se com os indivíduos de forma a não ser entendido por estes como um elemento indesejado. Deste modo, o investigador deve garantir e manter o acesso a determinadas informações (Jorgensen, 1989).

No estabelecimento das relações de interacção, o investigador deverá consciencializar-se do tipo de relações que estabelecem e que observa. Neste tipo de estudo, o investigador deve contextualizar tais interacções entre três actores: o próprio investigador, os indivíduos sob estudo e os agentes exteriores. “O tipo de relações estabelecidas influencia significativamente a capacidade do investigador na recolha de informações precisas e verdadeiras” (Jorgensen, 1989: 21).

Tellis (1997) argumenta que esta técnica possibilita a recolha de informações em condições únicas. Contudo, o investigador necessita de verificar se durante a sua participação não altera o normal funcionamento do quotidiano dos indivíduos. Este é um dos problemas que o investigador deve tentar evitar.

Stravos e Westberg (2009) adoptaram esta técnica no desenvolvimento do seu estudo. Esta foi uma técnica que lhes possibilitou a recolha de muitas informações e a contextualização e a identificação de situações que se repetiam entre os diversos casos que estudaram. Permitiram-lhes ainda a identificação de diferenças entre perspectivas de agentes.

Na recolha de informações, Jorgensen (1989) enfatiza a necessidade dos resultados obtidos através desta técnica serem gravados periodicamente. Tais gravações podem ser realizadas através de um diário de investigação, podendo este ser escrito, gravado ou fotografado.

A observação participante é apropriada a diversos estudos. De entre eles, Jorgensen (1989) destaca estudos sobre objectos pouco conhecidos, que se encontram escondidos da opinião pública, que são distorcidos por determinados agentes e por diferenças de perspectivas entre os indivíduos que constituem o objecto de estudo e os exteriores ao objecto. No entanto, para que a referida técnica possa ser aplicada, o estudo deve reunir um conjunto de condições mínimas. O autor citado refere que o fenómeno deve ser observável na vida diária do objecto em estudo e o seu estudo deve incidir sobre as interações e perspectivas dos seus membros. O estudo deve ainda intentar a recolha de informação qualitativa à qual o investigador deve garantir o seu acesso.

Esta técnica encontra-se muitas vezes associada a estudos de caso. O facto de Jorgensen (1989) referir como outras condições mínimas a limitação do objecto de estudo a um determinado local e dimensão e das questões do estudo serem apropriadas à realização de um estudo de caso, enfatizam a extrema ligação desta técnica ao método do estudo de caso.

Segundo o referido autor, a observação participante pretende alcançar a verdade prática e teórica relativa à vivência humana. A teoria formulada compreende um conjunto de conceitos e generalizações que possibilitam ser entendidas como teorias interpretativas. Os conceitos, generalizações e interpretações resultantes da aplicação desta metodologia tendem a ser úteis na vivência prática dos indivíduos.

Uma dicotomia presente nesta técnica é a relação de subjectividade/objectividade que acompanha a sua aplicação. Por um lado, o investigador deve explorar a subjectividade inerente à vivência dos indivíduos sob estudo. Por outro lado, deverá elaborar o estudo com o propósito de ser objectivo na sua análise. Deste modo, esta técnica diferencia-se de outras por considerar ambas as características no seu desenvolvimento (Jorgensen, 1989).

Stravos e Westberg (2009) denotam esta dicotomia no seu estudo:

“Em diversas ocasiões, o investigador era capaz de interagir com os consumidores e de adicioná-las às suas observações. Uma das limitações da pesquisa observável, apesar da capacidade de verificação do que acontece, é a incapacidade de entender o porquê dos acontecimentos. Por estarmos presentes bem como pela capacidade de interagirmos com os fãs, foi possível clarificar a componente “porquê” na ocasião.” (Stravos e Westberg, 2009: 316)

Assim, estes autores recolheram informações subjectivas e tentaram disseminar as informações na tentativa de alcançarem resultados objectivos.

4. Objectivos, método e metodologia do relatório de estágio

4.1. Objectivos

Este trabalho pretende satisfazer os requisitos de estágio exigidos pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas para admissão de membros e pela obtenção de um contacto mais próximo com a realidade prática de um Técnico Oficial de Contas.

No momento inicial do trabalho, os requisitos relativos às matérias profissionais a abordar no estágio estavam definidos por um regulamento da CTOC. Em Julho de 2010, a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contabilidade (OTOC) – nova denominação da CTOC – elaborou um novo regulamento relativo aos requisitos mínimos a serem abordados no estágio. Considerando esta situação, o presente relatório de estágio foi elaborado de acordo com os requisitos constantes no novo regulamento. Tal decisão decorreu de, no momento da discussão pública deste trabalho, ser este o regulamento em vigor.

De forma a satisfazer também os critérios do plano curricular do mestrado em Contabilidade leccionado na Universidade do Minho, realizou-se ainda um estudo relativo ao impacto do SNC no trabalho prático dos contabilistas. Face às características da empresa onde decorreu este estudo e dos seus clientes, concentrou-se a análise nas informações relativas à adopção da NCRF-PE. Assim, pretendeu-se abordar as diversas dimensões do impacto da implementação da NCRF-PE no trabalho dos técnicos de contabilidade. Foram ainda recolhidas informações relativas à preparação dos técnicos da entidade, às suas percepções e opiniões e às influências sobre o seu trabalho, bem como do apoio disponibilizado pela CTOC através das suas revistas e acções de formação.

As informações relativas a clientes que não dispunham de contabilidade organizada não foram consideradas neste estudo na medida que estes não aplicam o novo normativo contabilístico no processo de contabilização dos seus documentos.

4.2. Método

Considerando os objectivos descritos, este relatório foi elaborado sob a forma de estudo de caso. Segundo os tipos de estudo de caso definidos por Yin (2003), desenvolveu-se um estudo de caso único. Este assume um carácter essencialmente descritivo na medida que se pretende descrever o impacto do novo normativo no trabalho dos colaboradores da empresa em estudo.

No entanto, pode-se considerá-lo como exploratório derivado das poucas informações existentes relativas a transições de normativos no trabalho dos profissionais. Este estudo é ainda passível de ser considerado como explicativo visto que se intentou também esclarecer as razões dos impactos que verifiquei (ou sua inexistência) na prática dos técnicos.

Segundo Tellis (1997) e Yin (2003), os estudos de caso devem possuir um protocolo contendo princípios e regras orientadores do estudo. Assim, foi elaborado um conjunto de protocolos. Dele constam regras e princípios para o enquadramento do estudo, a selecção do tipo de empresa, a aplicação da metodologia, a recolha de informações e a sua análise.

4.3. Metodologia

De forma a enquadrar o estudo foram consultados artigos científicos, revistas técnicas, documentos providos de carácter legal, livros e informações disponíveis na internet. Esta consulta pretendeu recolher informações relativas à harmonização contabilística, à evolução histórica da contabilidade em Portugal, a diferentes tipos de normativos, a processos de mudança e à teoria dos agentes. Além do enquadramento do tema, estes estudos foram importantes para demonstrar a relevância do nosso estudo.

Para desenvolver este estudo optou-se por seleccionar uma empresa de prestação de serviços de contabilidade. Esta selecção teve em vista a recolha de informações relativas ao impacto do novo normativo em diferentes empresas e na preparação que diferentes profissionais de contabilidade desenvolveram. Assim, foi considerada uma empresa de prestação de serviços de contabilidade como um caso adequado aos presentes objectivos e tipo de estudo desenvolvido.

No que respeita às conversas, objectivou-se a participação do investigador nas mesmas de modo à sua rápida integração no meio de trabalho. No entanto, houve preocupações relativas à não introdução de novos temas durante as conversas, de forma a não influenciar o comportamento dos técnicos. Desta maneira, os contabilistas exprimir-se-iam relativamente às suas principais preocupações e em momentos oportunos de forma natural.

Durante o estudo, não se revelou as observações aos colaboradores que foram sendo realizadas ao seu trabalho e comportamento. Esta opção teve como propósito evitar a influência do estudo no trabalho e comportamento dos profissionais da empresa durante o estudo.

Relativamente ao processo de recolha, as informações e observações recolhidas foram registadas ao longo do trabalho ao final dos dias. Estas informações eram registadas cumulativamente ao longo dos dias e alteradas no caso de se verificar que não correspondiam ao trabalho normal dos colaboradores ou que deixavam de ser relevantes para o estudo. Para facilitar esta forma de anotação, o registo era feito num computador.

Foram ainda recolhidas informações relativas a apoios disponibilizados pela OTOC. Os apoios considerados relacionavam-se com os frequentemente utilizados pelos contabilistas. Assim, foram consultadas as revistas da OTOC e os anúncios das acções de formação promovidas pela mesma. Relativamente às revistas, verificou-se o número de artigos relativos ao SNC. Através das acções de formação intentou-se demonstrar a preparação disponibilizada aos contabilistas pela sua associação profissional.

A CTOC foi renomeada em 31 de Outubro de 2009 por OTOC (DL n° 310/2009, de 26 de Outubro). Por uma questão de simplificação, o termo CTOC foi utilizado de ora em diante para designar actividades e elementos promovidos pela CTOC e OTOC. A preferência pela adopção desta designação resulta de a maior parte dos elementos recolhidos relativos a esta instituição terem sido elaborados ou prestados enquanto esta se designava por CTOC.

Considerando os objectivos definidos e o método adoptado, desenvolveu-se a técnica da observação participante. Através desta, recolheu-se informações relativas à percepção dos técnicos em relação ao novo normativo, à sua preparação e às implicações no seu trabalho. Para tal, as informações foram recolhidas através da observação do trabalho pelas conversas informais e pelas opiniões e comportamentos que estes exprimiam e praticavam.

Em algumas ocasiões, os colaboradores foram questionados no decorrer de conversas nas quais o investigador participava. Tal recurso visava o esclarecimento relativamente a alguns aspectos dos seus

comportamentos. Estas questões eram realizadas de forma ocasional e de forma a não alterar o comportamento destes.

Atendendo à classificação de Almeida e Pinto (1982), a observação participante foi desenvolvida segundo a observação-participação. Tal resultou deste estudo ter sido planeado antes da integração do investigador no grupo de observação. Com o desenvolvimento do estudo, o trabalho foi sendo adaptado segundo as informações que foram sendo recolhidas.

A metodologia aplicada permitiu a recolha de informações de modo informal. Tal possibilitou recolher opiniões e predisposições dos profissionais relativamente à alteração do normativo contabilístico nacional. Durante o decorrer do estudo existiu uma boa interacção entre os colaboradores e o investigador. Tal resultou em parte pela participação que este prestou durante o estudo, o que possibilitou a sua rápida integração no ambiente de estudo.

As informações que foram sendo recolhidas pretenderam demonstrar o impacto do novo normativo no trabalho prático global dos contabilistas. Através deste estudo não se pretendeu analisar o impacto da referida situação segundo a actividade dos clientes pelo que tais observações não foram consideradas na análise deste trabalho.

5. Apresentação da empresa acolhedora do estágio e do estudo

A empresa onde decorreu este estudo consiste numa pequena entidade registada em nome individual, localizada na zona norte do país, na região do Minho. Consiste numa empresa cuja actividade principal consiste na prestação de serviços de contabilidade a outras entidades. Os seus clientes são entidades de diferentes áreas industriais/comerciais exercidas em diversas áreas geográficas do país, sobretudo na região norte do país.

Durante o período de estágio, a entidade contava com vinte colaboradores na área de contabilidade. De entre estes, onze eram membros da CTOC, tendo cinco deles obtido a acreditação por experiência profissional.

5.1. Estrutura organizacional e organização do trabalho

A empresa apresenta uma estrutura organizacional hierarquizada em cinco secções. A primeira consiste no processamento de salários, sendo um elemento responsável por essa área. Neste nível, a interacção com os clientes ocorre no sentido de se obter informações relativas a faltas de trabalhadores, férias, baixas médicas, despedimentos, admissões de novos trabalhadores e alterações nas

remunerações atribuídas aos seus funcionários. Este nível é supervisionado pelas duas secções descritas a seguir.

A segunda secção, na qual está integrada a maior parte dos técnicos (doze), tem como principal função a classificação de documentos. As restantes funções destas secções envolvem a recepção dos documentos contabilísticos, a organização dos documentos em quatro diários (caixa, compras a crédito, vendas e operações diversas) e a interacção com os clientes para determinar a substância de algumas transacções. Este nível supervisiona o trabalho realizado na secção anterior (na medida em que o analisa e classifica) e na secção seguinte (que produz informações que irá necessitar para que possa desenvolver o seu trabalho no mês seguinte).

Na secção seguinte, a interacção com os clientes é reduzida, sendo a sua principal tarefa o lançamento dos documentos classificados pela anterior secção. O contacto com o cliente surge em momentos de necessidade de proceder a consultas no sistema informático. Neste nível procede-se ainda à verificação do trabalho desenvolvido pelos anteriores níveis e à sua correcção se oportuna. Este nível é composto por cinco colaboradores.

As duas últimas secções consistem na comunicação de dados necessários para a elaboração de estatísticas, requeridas pelo Instituto Nacional de Estatística, e no registo do imobilizado. Cada uma destas secções é desenvolvida por um colaborador. O colaborador responsável pelo registo do imobilizado assume ainda as responsabilidades relativas à classificação e lançamento de documentos relativos aos clientes que não possuíam contabilidade organizada.

5.2.Objectivos da sua actividade de prestação de serviços de contabilidade

A empresa, prestando serviços de contabilidade, assume a responsabilidade de satisfazer as obrigações legais exigidas. Tais responsabilidades compreendem a elaboração de documentos de demonstrações financeiras, comunicação de informações a entidades públicas, acompanhamento das actividades do cliente, actualização legislativa, aconselhamento contabilístico e realização de processos de admissão e despedimento de trabalhadores, entre outros assuntos.

O relacionamento entre empresa e cliente é fulcral para que esta elabore os documentos que reflectam a verdadeira situação económica e financeira dos seus clientes. Os seus clientes tendem a delegar-lhe a responsabilidade sobre os assuntos contabilísticos. No caso do cliente não entender que lhe esteja a ser prestado um bom serviço, este tenderá a procurar um outro prestador deste tipo de serviço.

Assim, a empresa tem incentivos a realizar um trabalho competente e a satisfazer as expectativas do cliente.

Cada cliente, tendo em conta a sua actividade e as suas estratégias comerciais, tem expectativas diferentes sobre o trabalho que lhe deve ser prestado. Assim, de forma a melhor satisfazer o cliente, a empresa tende a prestar um serviço personalizado. Na satisfação das necessidades do cliente, a empresa e os seus técnicos assumem sempre uma posição responsável, cumprindo o código deontológico da sua profissão. Em caso de conflito entre as exigências do cliente e o código deontológico inerente à profissão, a empresa requeria que o cliente assumisse a responsabilidade única pelas acções a realizar sob as suas orientações.

5.3. Os clientes

A empresa acolhedora do estágio possuía 123 clientes com contabilidade organizada, tendo 8 deles iniciado a sua actividade durante o exercício de 2009. Da carteira de clientes contavam 2 que possuíam Certificação Legal de Contas.

Na elaboração das Tabelas 1, 2 e 3, considerou-se as informações relativas a 2008, embora em 2009 a empresa tenha visto aumentar o seu número de clientes.

Tabela 1 – Intervalos do valor do Total de Balanço dos clientes (31/12/2008)

	Intervalos do valor do total do Balanço		
	≤500.000,00€	500.000,00€ < x ≤1.000.000,00€	1.000.000,00€<
Nº de clientes	85	22	8

De acordo com a Tabela 1, verifica-se que a maior parte dos clientes da empresa apresentava um valor de total de Balanço inferior ou igual a 500.000,00€, sendo que somente 30 clientes ultrapassavam este valor. Previu-se que os clientes que iniciaram a sua actividade no ano de 2009 não ultrapassassem o valor de 500.000,00€ referente ao total de Balanço.

Tabela 2 – Intervalos do valor do total dos rendimentos dos clientes (31/12/2008)

	Intervalos do valor do total dos rendimentos		
	≤1.500.000,00€	1500000,00€ < x ≤3000000,00€	3000000,00€<
Nº de clientes	97	13	5

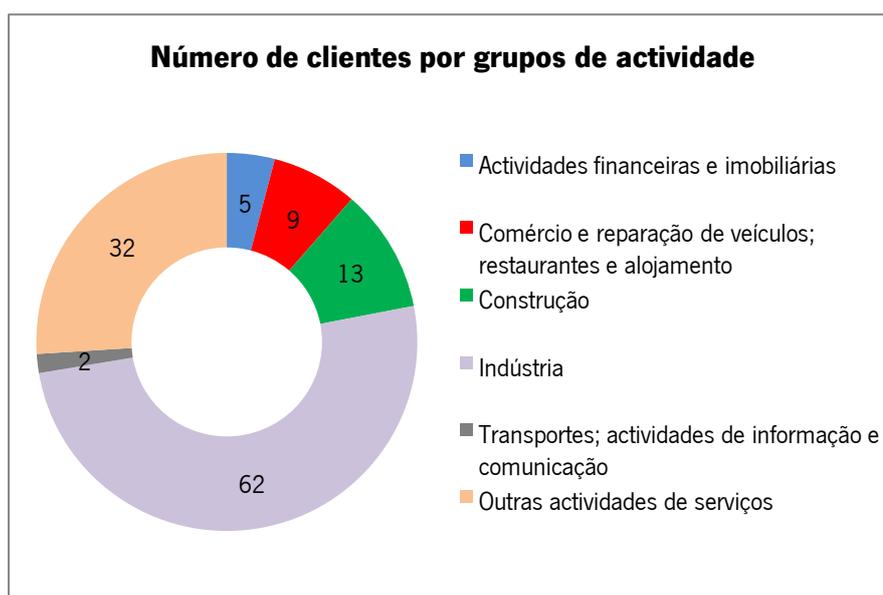
Através da análise da Tabela 2 constata-se que somente 18 clientes ultrapassam o valor de total de rendimentos de 1.500.000,00€. As estimativas relativamente ao valor total dos rendimentos para os clientes que iniciaram a sua actividade em 2009 indicam que estes não ultrapassariam 1.500.000,00€.

Tabela 3 – Intervalos do número médio de trabalhadores (2008)

	Intervalos do número médio de trabalhadores		
	≤20	20 < x ≤50	50 <
Nº de clientes	96	16	3

Segundo as informações da Tabela 3, verifica-se que os clientes empregavam maioritariamente um número médio de trabalhadores inferior a 20. No que respeita aos clientes que iniciaram a sua actividade em 2009, verificou-se que estes apresentavam um número médio de trabalhadores inferior a 20.

Gráfico 1 – Número de clientes por grupos de actividade



O Gráfico 1 resume as actividades exercidas pelos clientes em estudo. Através deste gráfico denota-se que a confecção é a actividade mais representativa, seguindo-se a construção civil e o comércio de materiais de construção. Salienta-se ainda a elevada diversidade das actividades dos clientes que da empresa de contabilidade.

6. O trabalho desenvolvido

6.1. As tarefas contabilísticas desenvolvidas durante o estágio

O estágio decorreu entre os meses de Setembro de 2009 e Fevereiro de 2010, atingindo um total de 824 horas efectivas. Tal período coincidiu com a mudança de sistema normativo contabilístico em Portugal, pelo que experienciei a classificação de documentos segundo o POC e o SNC.

Durante este período, as minhas funções consistiram principalmente na classificação de documentos de diferentes entidades empresariais. Tive ainda oportunidade de proceder ao lançamento e arquivo de documentos, apuramento de impostos de valor acrescentado e outras contribuições, realização de operações relacionadas com o processamento de salários e comunicação de informações às entidades competentes.

Os clientes com os quais tive oportunidade de trabalhar os seus documentos contabilísticos exercem actividades diversas. Esta diversidade de actividades contribui para o meu crescimento tanto a nível profissional (verificar como a contabilidade se ajusta a diferentes actividades) como a nível cultural (verificar as necessidades decorrentes de diferentes actividades económicas).

O resumo das actividades que desenvolvi pode ser consultado no Quadro I em anexo.

6.1.1. Aprendizagem prática dos procedimentos contabilísticos

As primeiras tarefas que tive de desenvolver consistiam na interpretação e análise de documentos contabilísticos. Neste processo, no sentido de identificar a substância das transacções, tinha em consideração a principal actividade da empresa que estava a classificar. Esta informação permitia diferenciar, por exemplo, os bens/serviços adquiridos em compras de matérias destinadas directamente ao processo produtivo, matérias destinadas à venda directa aos clientes ou outros bens e serviços que seriam utilizados em actividades afectas à actividade principal da empresa.

Para tal, os primeiros documentos contabilísticos que analisei e classifiquei consistiam em vendas a crédito de uma empresa de comércio de materiais de construção. Em seguida classifiquei as compras. Durante este processo consultei o balancete geral com as contas correntes e os balancetes de contas correntes de fornecedores e clientes relativos ao mês anterior do respectivo cliente. Estes documentos continham as contas necessárias às transacções realizadas pela empresa durante o ano respectivo. Estas ferramentas eram essenciais na medida em que continham os saldos das contas (sobretudo dos fornecedores, clientes e dos pagamentos ao estado e outros entes públicos) e por conterem as terminações das contas, sobretudo as contas referentes a clientes e fornecedores.

No desenvolvimento desta tarefa, não necessitei de consultar o Plano de Contas visto que, durante o mês em questão, as transacções comerciais efectuadas pelo cliente correspondiam na sua substância a transacções efectuadas durante o ano respectivo, pelo que as contas que necessitei constavam nos balancetes referidos.

Durante este processo, havia várias preocupações tendo em conta o tipo de documentos classificados. No que respeita à obtenção de produtos/serviços, verifiquei sempre o objectivo da sua aquisição. Nesta fase da contabilização, identifiquei o que era adquirido e diferenciei entre bens que eram directamente utilizados na actividade principal do cliente e o que respeitava a outros serviços/materiais utilizados indirectamente na actividade do cliente.

Em empresas com filiais e/ou com diferentes actividades na mesma empresa, diferenciei os produtos adquiridos segundo a filial e segundo a sua utilidade directa ou indirecta na actividade normal do cliente.

Sempre que se verificou a compra de um activo imobilizado, preenchi uma ficha de imobilizado. Nesta, de entre outras informações, constava a taxa de amortização do activo. Normalmente, a taxa aplicada identificava-se com a que constava no Decreto Regulamentar nº 2/90, de 12 de Janeiro, ou em legislação posterior que o actualizava.

Posteriormente à elaboração das fichas de imobilizado, entregava-as a um outro colaborador. Este era responsável pelo registo informático dos activos imobilizados de todas as empresas.

Relativamente aos documentos de venda, verificava o número dos documentos e os produtos que eram vendidos. No que respeita aos números dos documentos, verificava se dispunham de todos os documentos relativos à actividade desenvolvida pelo cliente. Relativamente à venda de produtos, confirmava se os produtos que eram vendidos respeitavam à actividade normal do cliente ou se correspondia à venda de imobilizado.

Normalmente conseguia diferenciar entre os produtos decorrentes da actividade normal da empresa e os activos imobilizados. Em caso de dúvida, recorriam ao contacto com os outros profissionais ou com o próprio cliente para confirmar o tipo de produto vendido. No caso da verificação de venda de um activo imobilizado, procurava obter informações que facilitassem a identificação do momento da compra do activo, nomeadamente o momento da compra do activo e a identificação do fornecedor do mesmo.

No caso da venda de imobilizado, recorria à documentação relativa a este tipo de elemento patrimonial para obter os dados necessários à contabilização desta operação, para determinar se a

operação possibilitou uma mais-valia ou menos valia para o cliente. O documento de consulta primordial neste tipo de operações era na ficha de imobilizado do respectivo bem.

Neste processo elaborava uma ficha de venda de imobilizado e um documento interno. A ficha de venda era entregue ao técnico responsável pelo registo do imobilizado dos diversos clientes, O outro documento interno era incluído no diário de Operações Diversas, o qual era entregue ao respectivo técnico de lançamento de documentos.

No documento interno constava a anulação do valor de aquisição do bem e de acréscimos do seu valor durante a sua vida útil e das correspondentes amortizações. Na ficha de venda do activo constavam, como informações mais relevantes, a identificação da ficha de imobilizado relativa à compra do activo e a verificação de mais ou menos-valia resultante da operação.

Uma das minhas preocupações relacionava-se com a correcta identificação do cliente e respectivos dados em caso de vendas intracomunitárias. Esta informação era essencial para a isenção da transacção intracomunitária para efeitos de IVA. Para tal, recorria aos recursos disponíveis na internet, de modo a verificar a validade do número de contribuinte do cliente da empresa para a qual prestavam o serviço. No entanto, este método conferia apenas uma relativa confirmação, pois os recursos não relacionavam o número de contribuinte e a entidade respectiva na maioria dos casos. De forma a ultrapassar este problema, comunica-se telefonicamente com a Direcção Distrital das Finanças. Através deste contacto estabelecia uma relação entre o número de contribuinte e as respectivas entidades.

Relativamente à classificação de notas de crédito e de débito, verificava se possuía todos os documentos necessários para proceder à contabilização da operação. Este procedimento pretendia assegurar que o agente económico com quem o cliente mantinha relações comerciais tinha documentação suficiente para que pudesse também proceder ao registo da transacção.

Em alguns clientes era necessário relacionar as notas de débito (ou crédito) emitidas por estes com notas de crédito (ou débito) dos vários agentes económicos com quem os clientes estabeleciam relações comerciais. No caso de notas de débito dos clientes, aguardava pela confirmação da transacção pelo agente económico com o qual o cliente tinha estabelecido a transacção.

No caso de notas de crédito dos clientes, observava se esta possuía os requisitos necessários que possibilitassem a dedução do valor de IVA. Para tal verificava se as notas se encontravam devidamente assinadas pelo outro agente económico ou se possuía uma nota de débito correspondente do outro agente económico. Quando tal não acontecia, o valor do IVA era classificado numa subconta constante do Plano de Contas criada internamente para este tipo de situações. Esta subconta constava

numa conta da classe 6, representativa de custos associados a uma transacção. Posteriormente, a mesma era regularizada no caso de o cliente enviar uma cópia da nota de débito assinada ou uma nota de crédito correspondente.

Em questões de relações entre o cliente e instituições bancárias, sobretudo no que respeita a operações de crédito, surgiam vários problemas. Um dos problemas resultava da falta de documentos com que os técnicos tinham de trabalhar. A falta de documentos era denotada através da observação do extracto bancário, do cruzamento de documentos/registos contabilísticos e do conhecimento dos profissionais sobre a extensão das operações dos clientes. Alguns destes documentos incluíam o pagamento de prestações referentes a empréstimos obtidos e a contratos de locação financeira.

Na falta deste tipo de documentos, comunicava com o cliente a solicitar o envio dos mesmos ou autorização para contactar a respectiva instituição financeira em nome do cliente. Por vezes, os documentos solicitados não eram entregues em tempo útil, pelo que este optava por elaborar um documento interno a demonstrar uma aproximação da substância da operação. Algumas operações incorporavam amortização de dívida e juros e outras despesas bancárias. Estes aspectos eram considerados no momento da elaboração do documento.

Uma outra opção consistia em levantar o montante para uma subconta da conta “11 – Caixa”, mantendo a dívida ao credor inalterada. Este montante era posteriormente regularizado aquando da entrega dos respectivos documentos contabilísticos. Segundo as informações recolhidas, a sua regularização ocorria sempre no exercício correspondente.

Relativamente às relações entre os clientes e as instituições financeiras, muitos clientes realizavam locações. As locações eram normalmente de características financeiras. A estas operações estava subjacente a utilização do crédito obtido para adquirir um activo. Tendo por base este princípio, a instituição financeira era considerada como um fornecedor de imobilizado e a dívida a este credor era contabilizada numa subclasse da conta “261 – Fornecedores de Imobilizado”. Esta forma de contabilização deste tipo de operações correspondia ao exigido contabilisticamente pela Directriz Contabilística nº 25 (Aviso nº 8129/2000, de 11 de Maio). A publicação da Circular nº 7/2003, de 28 de Março, um documento essencialmente fiscal, aproximou a interpretação fiscal e contabilística relativamente a este aspecto.

Após este trabalho, tive que organizar os documentos por data e em dois diários (Compras a Crédito e Vendas a Crédito), e apurar os saldos das contas do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

que movimenteí. Esta última tarefa tinha por objectivo assegurar um maior controlo sobre estas contas visto que a ocorrência de um erro pode implicar consequências financeiras negativas para o cliente.

Seguidamente à classificação dos documentos, estes eram entregues a outro contabilista para serem lançados no sistema informático. Após o seu lançamento, conferia o balancete geral com as contas correntes com o propósito de identificar erros de lançamento e/ou classificação.

O passo seguinte da minha formação profissional na empresa foi a distinção entre empresas que comunicavam o IVA mensalmente e as que comunicavam trimestralmente. Este passo acrescentava responsabilidades na medida em que me definia um prazo para a realização do meu trabalho. A comunicação mensal do IVA realizava-se até ao dia 10 do segundo mês seguinte a que respeitava o movimento contabilístico, enquanto a comunicação trimestral realizava-se até ao dia 15 do segundo mês seguinte após o término do trimestre correspondente.

Nos momentos finais em que decorreu o estágio, entrou em vigor um novo normativo contabilístico em Portugal. Assim, durante o meu período de estágio, tive ainda a oportunidade de contabilizar os documentos segundo as normas do SNC, sobretudo as respeitantes às pequenas entidades. Apesar desta alteração normativa, não verifiquei alterações significativas no meu trabalho prático. A maior alteração foi as alterações verificadas no Plano de Contas (Código de Contas no novo normativo).

6.1.2. Práticas de controlo interno

De forma a garantir um bom trabalho, realizei alguns procedimentos de forma a realizar um controlo sobre o trabalho que realizava. Um desses procedimentos consistia na verificação do balancete geral com contas correntes. Este procedimento permitia observar erros que eram detectados através de contas que surgiam movimentadas no mês em consideração e que não tinham sido movimentadas anteriormente ou de saldos de contas incorrectos.

Dado que as transacções efectuadas pelos clientes eram normalmente homogéneas ao longo do ano, a movimentação de contas naquele período que não tinham sido movimentadas anteriormente eram indícios de possíveis erros de contabilização. Apesar de ser meramente indicativo, estas informações poderiam constituir indícios de erros de contabilização.

No caso de suspeita de erro, consultava o sistema informático para identificar o documento e o diário respectivo e consultava em seguida o respectivo documento de forma a apurar a transacção registada. No caso de se verificar que efectivamente ocorreu um erro de contabilização, comunicava com

o lançador responsável ou, no caso da sua indisponibilidade, um outro técnico, de forma a corrigi-lo e a melhorar a informação contida nas demonstrações financeiras.

Estas tarefas foram posteriormente repetidas num outro cliente de forma a consolidar os conhecimentos adquiridos. As minhas tarefas foram aumentando progressivamente, classificando documentos cada vez mais diversificados. Ao fim da primeira semana tinha já a oportunidade de organizar os documentos em quatro diários. Tal resultou do acréscimo das tarefas de organização dos diários de Caixa e Operações Diversas dos clientes.

Um bom elemento de controlo que enquanto contabilista possuía era o extracto bancário. Através deste procedia à reconciliação bancária e ao registo das diversas actividades que o cliente realizava através das instituições bancária. Entre as quais constavam transacções das quais não possuía documentos contabilísticos, pelo que optava por exprimir a substância da transacção através da elaboração de um documento interno. Os documentos que por vezes não possuía relacionavam-se sobretudo com pagamentos a fornecedores e de despesas bancárias.

De forma a tentar transmitir uma imagem a mais verdadeira e apropriada possível, tentava identificar um padrão de pagamentos realizados pelo cliente aos fornecedores e tentava cruzar os valores constantes nos extractos bancários com os constantes nas contas correntes dos fornecedores. Quando identificava valores que cumpriam os aspectos referidos, elaborava um documento interno em que descrevia a substância da transacção e a classificava. Posteriormente, no caso do cliente enviar o documento que confirmava a transacção, consultava o documento interno que tinha elaborado e adicionava-lhe a informação.

Por vezes, através deste método não conseguia ultrapassar o problema pelo que era solicitado ao cliente as cópias dos cheques ou informações sobre a razão da transacção.

Estas tarefas foram posteriormente desenvolvidas em outros clientes, permitindo-me consolidar a experiência que adquiri.

A forma como a empresa está organizada permite também um bom controlo interno. O trabalho realizado no processamento de salários é posteriormente verificado pelos técnicos responsáveis pela classificação e lançamento de documentos. O trabalho realizado durante a classificação de documentos é supervisionado durante o lançamento dos documentos. Finalmente, o trabalho realizado durante o lançamento é analisado posteriormente pelos contabilistas responsáveis pela classificação e pelos próprios responsáveis pelo lançamento dos documentos.

Assim, os documentos relativos aos salários eram criados na primeira secção de trabalho. Posteriormente, na fase de classificação, os documentos contabilísticos entregues pelos clientes eram classificados e agrupados em quatro diários. Em seguida, os documentos eram entregues aos técnicos responsáveis pelo seu registo no sistema informático e arquivamento.

O trabalho realizado pelo técnico responsável pelo registo do imobilizado era verificado próximo do final do ano contabilístico de forma a apurar o valor das amortizações do exercício. A sua verificação relacionava o valor constante no registo informático da contabilidade e o valor constante no mapa de imobilizado do cliente respectivo. Esta forma de verificação pressupunha a adopção pelo regime de amortização anual.

6.1.3. Apuramento de contribuições e impostos e preenchimento das respectivas declarações

No trabalho dos contabilistas havia especiais preocupações relativamente às retenções efectuadas pelos clientes. Estas tinham de ser entregue pelas empresas até ao dia 20 do mês seguinte a que respeitava. Esta responsabilidade encontrava-se associada sobretudo à contabilização de salários, de rendas e de agentes individuais prestadores de serviços (quando prestavam serviços a entidades que possuíam contabilidade organizada). Em cada uma destas situações, a percentagem de retenção a considerar variava.

No que respeita aos serviços prestados por uma entidade registada em nome individual, a taxa de retenção a considerar seria de 20% no caso da sua actividade estar prevista na tabela de actividades do artigo 151º do Código do Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares ou de 10% em caso contrário. Relativamente ao pagamento de rendas, a taxa relevante era de 15%. As retenções na fonte realizadas aos funcionários dos próprios clientes variavam em função dos seus rendimentos e das suas condições pessoais.

Outros impostos relevantes que surgiram durante o trabalho que efectuei foram os impostos de selo, os impostos de pagamento por conta e os impostos de pagamento especial por conta. Os impostos de selo eram contabilizados mais frequentemente que os restantes por surgirem sobretudo associados a diversas transacções bancárias. Estes surgiam ainda associados a letras e alguns contratos.

Durante o tempo em que desenvolvi as minhas capacidades práticas, acompanhei as alterações legislativas que influenciavam o meu trabalho. Uma dessas alterações, a Portaria nº 987/2009, de 7 de Setembro, foi criada ainda em Setembro de 2009, com efeitos a partir de Janeiro de 2010. Este

documento introduziu a necessidade de preenchimento de uma declaração quando uma empresa efectuasse a transmissão de um bem ou a prestação de um serviço a uma entidade com sede, estabelecimento estável ou domicílio num Estado da União Europeia.

Esta situação consistiu na alteração do âmbito, forma e momento da comunicação das mesmas informações. Anteriormente, as informações englobavam somente as prestações de serviços. A partir de Janeiro de 2010, segundo o documento referido, as informações relacionavam-se também com a venda de bens ao mercado intracomunitário.

Relativamente à forma de comunicação, as informações referidas constavam num anexo no momento da comunicação dos valores referentes ao IVA dos clientes. Com esta alteração, a comunicação relativa às transmissões de bens e prestações de serviços era realizada através de um documento em separado específico para o efeito. O momento da comunicação relacionava-se com o valor a comunicar e o momento de reporte do IVA.

O envio deste documento tinha como limite o dia 20 do mês seguinte a que se referiam as operações para empresas que reportavam o IVA mensalmente e o dia 20 do mês seguinte ao trimestre respectivo para empresas que reportavam o IVA trimestralmente. Nesta última situação, a data limite correspondia para empresas que não ultrapassassem o montante de 100.000,00€ durante o respectivo trimestre. No caso de o ultrapassarem no primeiro e/ou no segundo mês do trimestre, necessitavam de reportá-lo até ao dia 20 do mês seguinte.

Na execução das minhas funções preenchi algumas declarações relativas à comunicação de IVA dos clientes (referentes a períodos mensais e trimestrais segundo os respectivos casos), de IVA das transmissões intracomunitárias e de IRS relativas a impostos de selo e retenções.

Durante o período que estagiei, tive ainda oportunidade de proceder ao lançamento de documentos, ao registo de imobilizado, a tarefas de processamento de salários e a tarefas de preparação de encerramento de contas.

6.1.4. Operações de processamento de salários

Relativamente a esta função, um contabilista responsável por esta secção demonstrou-me as tarefas que devem ser realizadas habitualmente. Entre estas constam o processamento de salários, a comunicação às autoridades competentes de informações relativas a despedimentos e contratações de funcionários e das respectivas contribuições a entregar.

Na execução destas tarefas era necessário consultar a legislação vigente relativa a diversos assuntos. No caso de contratação de um funcionário era necessário comunicar algumas informações do mesmo às entidades competentes. Neste caso, consultava-se ainda as entidades competentes na tentativa de conhecer o historial contributivo do novo funcionário.

Em situações de despedimento, abandono ou demissão, consultava-se a legislação vigente objectivando a determinação das compensações mínimas legais imputadas ao funcionário em questão.

No processo de processamento de salários era necessário a constante actualização da situação pessoal dos funcionários. Esta necessidade advinha da sua importância na aplicação da taxa de retenção pela entidade patronal sobre o rendimento auferido pelos mesmos.

Quanto às taxas de contribuição para a Segurança Social geralmente aplicadas ao trabalho dependente, estas variavam entre 21,25% para gerentes e 23,75% para trabalhadores dos restantes sectores. O valor das mesmas tinha de ser comunicado e pago à Segurança Social até ao dia 15 do mês seguinte ao mês a que respeitam.

6.1.5. Encerramento de contas e preparação de demonstrações financeiras

Saliento que, tendo em conta o momento em que decorreu o estágio, não tive oportunidade de observar e realizar o encerramento de contas de nenhuma empresa. No entanto, tive oportunidade de realizar algumas operações de preparação de encerramento de contas. Tais operações relacionaram-se com a circularização das contas.

Na tentativa de ultrapassar esta limitação e de contribuir para o meu crescimento profissional, o meu orientador técnico de estágio explicou-me os passos seguintes normalmente realizados neste processo. Demonstrou a importância do inventário realizado pelas empresas no processo de encerramento de contas e da sua contribuição para o cálculo do custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas durante o exercício.

Demonstrou ainda a importância da regularização das compras e do cálculo da estimativa de impostos. Nesta última operação, era necessário ajustar o resultado líquido ao resultado fiscal, somando (subtraindo) os custos (proveitos) não aceites fiscalmente e demais ajustamentos. Os impostos estimados resumem-se ao Imposto sobre os Rendimentos Colectivos, à derrama e à tributação autónoma.

Relativamente ao processo de amortização de imobilizado, este foi adicionalmente explicado por um outro contabilista responsável internamente por essa área.

Posteriormente, proceder-se-ia ao lançamento destas operações. Para finalizar este processo, proceder-se-ia ao apuramento do resultado e ao fecho das contas, as quais incluem, de entre outros arquivos, a constituição do dossier fiscal dos clientes.

6.1.6. Preparação da informação contabilística para relatórios e análise de gestão

De forma a facilitar a interpretação das informações contabilísticas por alguns clientes, ajudei a preparar os documentos necessários que permitiam aos clientes obter as informações que procuravam. Para que retirassem uma melhor informação dos documentos, explicava-lhes o significado de alguns indicadores, sendo observado pelo meu orientador técnico.

A necessidade de maiores explicações sucedeu-se aquando da alteração do normativo. Esta situação relacionou-se com os reduzidos conhecimentos técnicos de contabilidade que os clientes possuíam relativamente ao novo normativo.

6.1.7. Resolução de questões e contactos a entidades competentes

Durante o período de estágio, encontrei algumas dificuldades com a interpretação de documentos legais. Quando estas ocorriam, comunicava-as ao orientador técnico de forma a esclarecê-las. Por vezes, as dúvidas permaneciam pelo que o orientador me pedia que consultasse os documentos disponibilizados pela CTOC. Estes documentos consistiam nas informações disponibilizadas informaticamente e nos Compact Disc enviados.

Após a verificação destes elementos, e na permanência de dúvidas, consultava por via telefónica o consultório técnico da CTOC ou o Centro de Atendimento Telefónico da Direcção Geral das Contribuições e Impostos. Apesar de não ter utilizado, foi ainda me indicado a possibilidade de contacto com estas entidades via correio electrónico para esclarecimento de dúvidas.

6.1.8. Conduta ética e deontológica associada à profissão

No desenvolvimento do meu trabalho, tentei cumprir sempre o Código Deontológico dos Técnicos Oficiais de Contas. Um outro documento de referência no exercício das minhas funções foi o Estatuto dos Técnicos Oficiais de Contas. Para tal, consultava regularmente a página informática da CTOC (<http://www.ctoc.pt/>, sendo posteriormente actualizada para <http://www.otoc.pt/>), de forma a verificar o constante nestes documentos e a possível ocorrência de alterações.

6.2. Observações ao trabalho e comportamento dos contabilistas

Nesta secção do trabalho pretendeu-se identificar as alterações no trabalho dos contabilistas que ocorreram derivadas da transição entre os normativos em estudo. Verificando-se a reduzida dimensão da maioria dos clientes da empresa onde decorreu o estágio, o estudo incidiu sobre o impacto da aplicação da NCRF-PE no trabalho dos profissionais de contabilidade. As opiniões realizadas pelos profissionais relativamente a clientes foram consideradas no presente trabalho. No entanto, somente se consideraram as opiniões relativas a clientes que dispunham de contabilidade organizada.

Assim, durante o período de observação dos técnicos de contabilidade, o qual decorreu entre a terceira semana de Setembro e a segunda semana de Março, observou-se como os contabilistas recebiam dos seus clientes a informação e documentos necessários ao seu trabalho, como os tratavam e como se preparavam para o novo sistema contabilístico. Analisou-se ainda as interacções que ocorriam entre os próprios profissionais e entre estes e os clientes. Relativamente às informações emitidas pela CTOC, observou-se em que medida as mesmas afectavam o trabalho dos técnicos e como estes reagiam.

6.2.1. Período de contabilização segundo o POC

Durante o período em que vigorava o POC, constatou-se que as demonstrações financeiras tinham como principais utilizadores a Administração Fiscal e os próprios preparadores da informação financeira. Ocasionalmente surgia o interesse por parte de instituições financeiras relacionado com a concessão de empréstimos.

Durante o desenvolvimento do estudo observou-se que os técnicos actualizavam constantemente os seus conhecimentos, sobretudo actualizando-se a assuntos relativos à legislação nacional. Na maior parte das vezes, informavam os clientes de alterações da legislação que tinham impacto directo no seu trabalho, funcionando como o agente primordial de informação legal de algumas entidades.

No que respeita aos processos de actualização de conhecimentos técnicos, as suas formações baseavam-se nas actividades e elementos fornecidos pela CTOC. De entre estes salientamos as acções de formação promovidas, as revistas publicadas e os elementos publicados na sua página da internet. A actualização profissional dos técnicos era complementada pela consulta da legislação nacional e de livros técnicos da especialidade.

Relativamente às acções de formação, a opinião geral dos colaboradores que trabalhavam na empresa denotava uma despreocupação com as matérias expostas durante estas actividades. Uma

justificação adiantada por estes consistia na pouca relevância de algumas das matérias discutida para o desempenho do seu trabalho. Segundo os mesmos, por vezes as acções de formação discutiam assuntos demasiado específicos e de utilidade para um número restrito de profissionais. No entanto, os técnicos admitiram a existência de acções de formação relativas a assuntos bastante pertinentes relativamente ao seu trabalho prático.

A frequência das acções de formação pelos técnicos observados resulta das orientações instituídas pelo Regulamento de Controlo de Qualidade da CTOC com o objectivo de qualificar os seus membros. Este regulamento prevê a necessidade da "...obtenção de uma média anual de 35 créditos, nos últimos dois anos, em formação promovida pela CTOC ou por ela aprovada" (Anúncio nº 131/2004, de 27 de Julho: 13330).

Os colaboradores tinham conhecimento da discussão de um novo normativo que seria implementado em Portugal. Preocupados com a forma como tal situação lhes poderia afectar o seu trabalho, procuraram acompanhar o processo de instituição do novo normativo contabilístico. O processo de acompanhamento consistia fundamentalmente na consulta de documentos emitidos em Diário da República e pela informação disponibilizada no site da CTOC.

Neste processo de acompanhamento está subjacente a atitude de, durante o desenvolvimento dos seus trabalhos, os profissionais sentirem uma grande preocupação relativa ao cumprimento das exigências legais. Como as informações disponibilizadas informaticamente pela CTOC eram simplesmente informativas e estavam sujeitas a alterações, os contabilistas preferiam aguardar pela confirmação das normas efectivas a implementar. Os profissionais consideravam estas informações úteis para a realização do seu trabalho na medida em que as informações disponibilizadas através deste meio informavam-nos para a possibilidade de alterações legais.

Apesar de a maior parte dos técnicos considerar o estudo das normas como um passo importante da sua preparação, acreditavam que a execução do seu trabalho segundo o novo normativo era mais importante e que o mesmo não seria muito alterado. Durante os últimos momentos de aplicação do POC, alguns colaboradores ainda não se tinham consciencializado de que este estava prestes a ser substituído por um novo normativo contabilístico. Somente com a publicação do DL nº158/2009, de 13 de Julho a sua concepção se alterou. Assim, a preparação dos profissionais sob estudo e a adequação da própria empresa iniciou-se somente a cerca de 5 meses do início da aplicação do SNC.

Os 5 meses considerados englobam os meses de Setembro de 2009 a Janeiro de 2010. Apesar de Janeiro ser o mês de entrada em vigor do SNC (Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho), considerou-se como mês de preparação para o novo normativo. Tal resultou no facto de, durante este mês, os contabilistas classificarem exclusivamente documentos relacionados com actividades realizadas durante o exercício de 2009. Assim, os profissionais aplicaram durante este mês o constante no POC durante o desenvolvimento do seu trabalho.

O período de tempo de preparação verificado é claramente inferior ao aconselhado pela UNCTAD (2008), que variava entre doze e dezoito meses. O reduzido período de preparação é explicado pela elevada importância que os técnicos consideram relativamente aos elementos dotados de carácter legal. Denotou-se ainda a insignificância atribuída às declarações de prazos realizadas por diversas instituições face a este assunto. O anúncio da implementação do normativo já a partir de 2008 e o anúncio dos sucessivos adiamentos, descredibilizaram as entidades que anunciavam a data de início do normativo junto dos contabilistas analisados.

Um aspecto que contribuiu para o reduzido tempo de preparação relacionou-se com a tardia publicação dos documentos revestidos de carácter legal. Derivado da opção dos contabilistas em aguardar por estes documentos, e pela tardia publicação dos mesmos, os profissionais iniciaram a sua preparação de actualização de conhecimentos referente ao novo normativo a poucos meses da entrada em vigor do mesmo. A tardia publicação dos documentos referidos provocou um ambiente de frustração nos contabilistas por estes entenderem que deveriam ter sido publicados com maior antecedência.

6.2.1.1.0 sistema informático

Uma ferramenta essencial que necessitava de ser actualizado era o sistema informático. Face às constantes alterações contabilísticas e legais que se sucederam, a empresa acolhedora possuía um contrato mensal para a sua actualização com uma outra empresa especializada em serviços informáticos. Com a implementação do novo sistema normativo, foi solicitado a actualização do software informático, a qual foi iniciada em 2010 e concluída parcialmente em Fevereiro. Esta situação implicou a impossibilidade de lançamento de documentos segundo o novo normativo durante o primeiro mês de 2010. Tal deveu-se à necessidade de incorporação manual do novo Código de Contas no sistema informático. Este problema resultou da preparação tardia realizada tanto pela empresa acolhedora como pela empresa de prestação de serviços informáticos.

A empresa acolhedora pretendia que o sistema informático fizesse a correspondência automática do Plano de Contas para o Código de Contas, de forma a não ser necessária a elaboração de um novo Código de Contas. No entanto tal não veio a concretizar-se, pelo que foi um novo Código de Contas, o qual se procurou adequar às necessidades das empresas clientes.

Tendo em conta as especificidades dos clientes da empresa, foram criados dois Códigos de Contas. Um foi criado exclusivamente para empresas revendedoras de combustíveis e o segundo foi elaborado com o intuito de ser aplicável aos restantes clientes. Os Códigos de Contas foram desenvolvidos a partir do Código de Contas constante no anexo da Portaria nº 1011/2009, de 9 de Setembro.

Não foram analisadas as diferenças entre os Códigos de Contas que se desenvolveram por estes se centralizarem nas características específicas da actividade das empresas. Esta referência tem como objectivo denotar que os profissionais aproveitaram esta transição para aplicando a experiência adquirida para adequar os seus instrumentos às necessidades dos seus clientes.

No processo de elaboração do novo Código de Contas, a experiência dos técnicos foi essencial no sentido de este se adequar às transacções comerciais dos clientes das empresas. Apesar do esforço, e considerando o grande detalhe deste instrumento, este só ficou concluído em Fevereiro. Novamente denotou-se o reduzido tempo de preparação que a empresa e os seus profissionais tiveram para efectuar a transição entre os normativos.

Durante a sua elaboração, os técnicos tiveram oportunidade de verificar de que forma a nomenclatura das contas e subcontas tinha sido alterada. Esta alteração era vista sobretudo como um pormenor técnico. Assim, apesar da alteração das nomenclaturas das contas e subcontas, a maior parte das que são mais utilizadas não sofreram alteração relativamente ao seu âmbito.

6.2.1.2. Relação cliente-contabilista

A comunicação com os clientes era realizada sobretudo pessoalmente no momento da recepção dos documentos e no momento do pagamento das obrigações legais. O contacto era ainda realizado telefonicamente ou por meios informáticos. Os profissionais comunicavam frequentemente com os clientes tendo em vista o esclarecimento de algumas dúvidas na execução do seu trabalho, o pedido de documentos em falta e a comunicação de informações. Apesar de esta comunicação ser regular, não possuía características estratégicas para o desenvolvimento da actividade dos clientes, sendo que esta consistia muitas vezes em avisos para o cumprimento de obrigações legais.

Por vezes, os clientes necessitavam de algumas informações relativas a saldos de fornecedores e clientes, verificação de documentos e pedidos de informações relacionadas com dívidas ou créditos a entidades públicas. Denotava-se ainda uma elevada preocupação com o seu desempenho contabilístico e com as respectivas consequências fiscais. Globalmente, as informações pretendidas não tinham um carácter estratégico para o cliente. Estas tinham em vista sobretudo a informação por parte do cliente do trabalho que se realizava na empresa.

Assim, verificamos que os clientes delegavam autoridade nos técnicos relativamente aos seus aspectos contabilísticos e fiscais. No entanto, tentavam manter-se informados sobre o trabalho que lhe estava a ser prestado. Em alguns casos, requeriam mesmo a explicação dos procedimentos adoptados pelos técnicos. Esta situação resulta da limitação do controlo do cliente sobre o trabalho desempenhado pelos colaboradores, tal como referido por Aghion e Tirole (1997).

As informações requeridas pelos clientes respeitavam sobretudo à imagem contida nos documentos e não à sua substância. Esta situação vem de encontro ao defendido por Rodrigues (2009) que refere a subjugação de aspectos contabilísticos a matérias fiscais.

O SNC foi de aplicação obrigatória a partir de 1 de Janeiro de 2010 (DL n.º 158/2009, de 13 de Julho). No entanto, os documentos recebidos em Janeiro reportavam-se ao exercício de 2009. Assim, os técnicos começaram a executar as suas tarefas segundo os princípios constantes no novo normativo no mês de Fevereiro, momentos em que começaram a receber documentos relativos ao ano de 2010.

6.2.2. Contabilização segundo o SNC

Em Fevereiro de 2010, os contabilistas na empresa começaram a trabalhar os documentos contabilísticos segundo o novo normativo contabilístico. Uma das primeiras preocupações destes consistiu na interpretação do Código de Contas e na correspondência das contas relativamente ao Plano de Contas. Os colaboradores, ao fazerem a correspondência das contas, procuraram adaptar o novo normativo ao seu trabalho. Este método de transição permitiu-lhes identificar as alterações concretas ao seu trabalho de classificação.

6.2.2.1. O primeiro impacto

Os profissionais notaram imediatamente que as contas se encontravam mais subdivididas. A maior subdivisão do Código de Contas resultou da sua estrutura definida pela legislação na Portaria n.º.

1011/2009, de 9 de Setembro, e da adequação à realidade das empresas com que estes trabalhavam. Esta última justificação está relacionada com o maior detalhe do novo Código de Contas face ao anterior.

Podemos assim verificar que o novo normativo, através da imposição de um novo Código de Contas, incentivou a empresa a reformular o seu próprio Código de Contas. Uma outra opção poderia ter sido a simples adaptação do Plano de Contas em vigor ao novo Código de Contas. No entanto, os profissionais consideraram o momento oportuno para proceder à alteração deste instrumento, com o objectivo de melhorar a informação financeira produzida. A elaboração de um novo Código de Contas derivou também em consequência das sucessivas alterações que o Plano de Contas sofreu. Assim, optaram por estruturar o novo Código de Contas de forma a facilitar posteriores alterações.

Com a entrada do SNC, foi necessário definir o nível de aplicação do conjunto normativo que cada empresa iria utilizar contabilisticamente. Os técnicos não conheciam detalhadamente o impacto nos diferentes níveis nas demonstrações financeiras dos clientes resultante da adopção do novo normativo nem os que seriam mais adequados às empresas que contabilizavam os documentos. No entanto, estes esperavam que este acontecimento não tivesse grandes implicações no seu trabalho.

Para ultrapassar este problema, optaram por utilizar as definições constantes no DL n° 158/2009, de 13 de Julho, para identificar os níveis normativos que cada empresa utilizaria. Assim, todos os clientes que cumprissem os requisitos para a adopção das NCRF-PE, submetiam-se contabilisticamente a estas normas enquanto as restantes utilizariam as NCRF como normativos contabilísticos.

Assim, verificou-se que cento e cinco clientes cumpriam pelo menos dois dos limites impostos pelo artigo 9° no DL referido. Verificou-se ainda que o limite que os clientes menos cumpriam relativos aos constantes no artigo 9° do DL n° 158/2009, de 13 de Julho, se relacionava com o total do Balanço, sendo que noventa e três clientes não ultrapassavam o limite considerado para a adopção da NCRF-PE. Os dois restantes limites foram cumpridos por idêntico número de empresas.

Ao incluir as informações relativas aos clientes que possuem Certificação Legal de Contas, verificou-se que cento e quatro clientes podem optar pela adopção das NCRF-PE no âmbito do Decreto-Lei n° 158/2010, de 13 de Julho. De referir ainda que não existem grupos empresariais

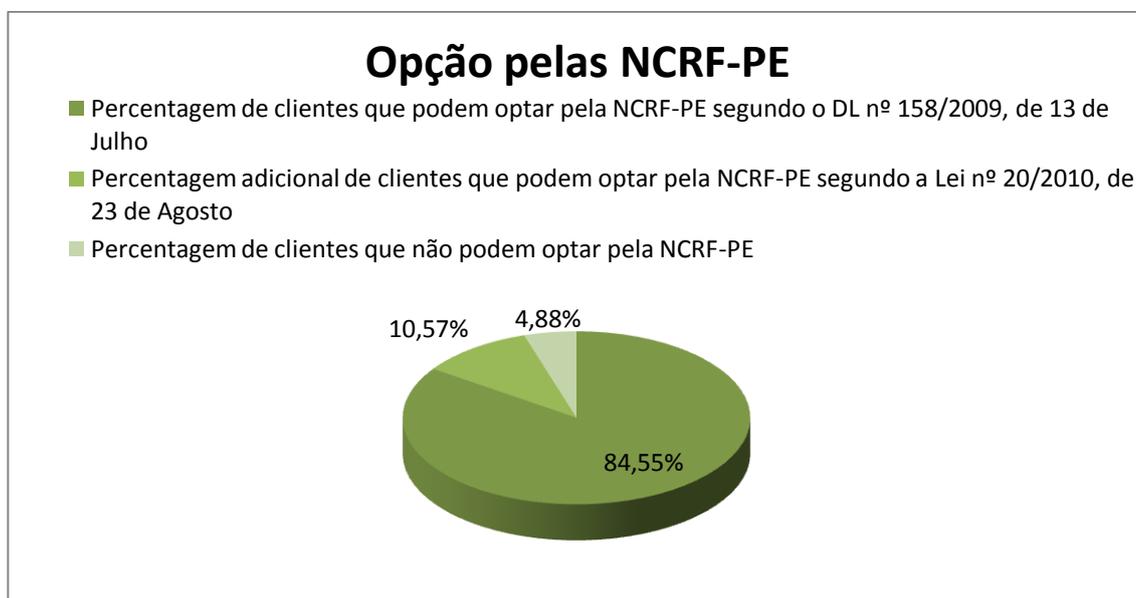
A Tabela 4 apresenta o número absoluto de clientes que podem optar pela adopção da NCRF-PE segundo o DL n° 158/2009, de 13 de Julho, e segundo a Lei n° 20/2010, de 23 de Agosto, e o número de clientes que não possuem tal opção. O Gráfico 2 apresenta os dados constantes na Tabela 4 em proporção do número total de clientes considerados neste estudo. Observa-se que a maior parte dos

clientes podem exercer a opção da adopção da NCRF-PE como o seu normativo de referência através da análise da Tabela 4. Através da análise do Gráfico 2, verifica-se que estes representam cerca de 84% do conjunto total de clientes da empresa.

Tabela 4 – Clientes que podem optar pela adopção das NCRF-PE

Número total de clientes	123
Número de clientes que podem optar pela NCRF-PE segundo o DL nº 158/2009, de 13 de Julho	104
Número de clientes que podem optar pela NCRF-PE segundo a Lei nº 20/2010, de 23 de Agosto	117
Número de clientes que não podem optar pela NCRF-PE	6

Gráfico 2 – Clientes que poderão optar pela adopção da NCRF-PE



Apesar de os limites terem sido alterados em Agosto, pela Lei nº 20/2010, de 23 de Agosto, não se considerou o impacto desta alteração no trabalho dos técnicos de contabilidade. Tal resulta de no momento da publicação do referido documento os profissionais já não se encontrarem sob observação e, como tal, já não estar a ocorrer o registo das alterações no seu trabalho prático. Contudo, verifica-se que segundo o novo normativo, somente 4% dos clientes não poderiam adoptar a NCRF-PE. Assim, observa-se que os novos limites aumentam consideravelmente o número de clientes que poderiam adoptar o conjunto de normas constantes na NCRF-PE.

6.2.2.2. Recepção de documentos

No que respeita ao trabalho quotidiano dos preparadores da informação financeira, alguns destes, antevendo dificuldades nos primeiros momentos de trabalho segundo o novo normativo, solicitaram aos clientes que estes enviassem os documentos mais atempadamente. Os colaboradores, conscientes de que os seus clientes poderiam não ter os documentos contabilísticos mensais completamente preparados, solicitaram o envio de parte dos documentos para que pudessem ir praticando a classificação segundo o novo normativo. Esta acção denota alguma falta de preparação dos técnicos para o novo normativo contabilístico.

Esta situação está relacionada com o espírito de que a prática assumia uma preponderância elevada no seu processo de preparação. Esta implicou que os técnicos desempenharam a sua principal preparação quando tiveram que trabalhar de acordo com os princípios definidos pelo SNC.

Um aspecto que veio facilitar a recepção mais antecipada dos documentos por parte dos profissionais foi a publicação da Portaria nº 987/2009, de 7 de Setembro, por incorporação da Directiva 2008/117/CE, de 16 de Dezembro. O documento legislativo nacional, em conjunto com os prazos disponibilizados no portal das finanças, pressionou os clientes da empresa a disponibilizarem com maior antecedência aos contabilistas os documentos referentes às suas vendas e prestações de serviços intracomunitárias.

Apesar de só abranger as vendas e prestações de serviços intracomunitárias, os clientes entregavam normalmente as vendas realizadas durante o mês respectivo. Assim, não sendo o objectivo da legislação a entrega com maior antecedência de documentos contabilísticos aos preparadores da informação financeira, esta situação acabou por acontecer e facilitar o trabalho destes no seu processo de adaptação ao novo normativo.

6.2.2.3. Processo de elaboração de salários

No que respeita à fase de elaboração dos salários, esta fase não sofreu alterações pela alteração do normativo contabilístico. Como todo o seu trabalho não é regulado pelo normativo contabilístico (é regulado pela legislação nacional vigente), esta secção não teve que se adaptar ao novo normativo contabilístico. No entanto, o contabilista responsável por esta área necessitou de actualizar os seus conhecimentos de forma a facilitar a comunicação com os outros contabilistas e a compreender a realidade na qual participa.

6.2.2.4. Classificação de documentos

No processo de classificação, com a alteração do novo normativo, o trabalho dos colaboradores sofreu enormes alterações. A alteração para o Código de Contas implicou o estudo da sua estrutura. Apesar de a sua estrutura facilitar a consulta do código das contas, o processo era muito demorado em comparação com a classificação segundo o POC. O elevado número de subcontas acrescentou maiores dificuldades a este processo.

Na classificação pela primeira vez de todas as empresas, os técnicos não possuíam um balancete das respectivas empresas com as contas segundo o SNC. Tal situação implicou a consulta regular do CC interno de forma a procederem à classificação dos documentos.

Considerando que o Plano de Contas estava já assimilado pelos profissionais, o processo de classificação de acordo com o novo normativo verificou-se mais moroso nos primeiros momentos. Esta morosidade foi mais significativa aquando da classificação de custos. Por se tratar de uma conta com um elevado número de subcontas, o seu processo de consulta revelava-se mais lento.

No sentido de amenizar estas consequências, criou-se um apontamento interno onde constava a forma como as subcontas da conta “62 – Fornecimentos e Serviços Externos” foram divididas. Neste constava as subcontas mais utilizadas desta conta. Este apontamento interno permitiu acelerar a consulta dos códigos das contas e acelerar o processo de classificação dos documentos contabilísticos.

Relativamente ao restante trabalho desta secção, não se sucederam alterações de grande relevância. A classificação realizava-se segundo a substância das transacções comerciais, pelo que muitos princípios subjacentes ao SNC eram já utilizados durante a contabilização dos documentos.

Um exemplo de tal situação é a classificação de transacções comerciais relacionadas com a aquisição de activos fixos tangíveis através de locações financeiras. Comparando o tratamento contabilístico exigido segundo a DC n° 25 (Aviso n° 8129/2000, de 11 de Maio) com o mesmo exigido pelo SNC, verifica-se que as diferenças são reduzidas. Verifica-se ainda que o âmbito de locações financeiras definido por ambos os normativos são muito parecidos.

Relativamente a este caso, relevamos ainda as orientações fiscais estabelecidas pela Circular n°7/2003, de 28 de Março. Esta situação denota novamente a extrema relação existente entre contabilidade e fiscalidade no panorama nacional, tal como referido por Rodrigues (2009).

As semelhanças entre o POC e o SNC resultam da harmonização contabilística constante nos mesmos. Enquanto o POC incorporou este processo através das DC, o SNC foi elaborado segundo as IFRS. Assim, no que respeita às locações financeiras, por exemplo, as diferenças de tratamento

contabilístico foram reduzidas. Tal resultou da incorporação no POC da IAS 17 revista, a qual foi considerada como referência na elaboração do SNC relativa a esta temática.

O novo normativo, através da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 8 (Aviso n° 15655/2009, de 7 de Setembro), pressupõe a necessidade de reconhecimento de um activo não corrente como activo não corrente detido para venda quando se espere que o seu valor recuperável se obtenha através da venda do activo. Segundo a mesma norma, a venda do activo deverá acontecer no prazo de um ano após a classificação do respectivo segundo esta norma. Segundo a NCRF-PE, este procedimento contabilístico não é considerado como necessário. Estas normas prevêem inclusivamente o desreconhecimento de um activo fixo tangível somente aquando da sua venda (Aviso n° 15654/2009, de 7 de Setembro). Tal situação facilitou o trabalho dos técnicos pois estes, maioritariamente, só tomavam conhecimento da disponibilidade dos clientes para vender activos no momento efectivo da transacção comercial.

Neste caso específico, verifica-se uma maior simplicidade da NCRF-PE face às NCRF, tendo sido optado neste caso pela não inclusão da NCRF 8 e pela adaptação da NCRF 7.

Relativamente ao método do justo valor, verificou-se uma grande importância atribuída a este assunto durante o processo de elaboração e implementação do SNC a nível nacional, observável através de artigos publicados na revista da CTOC, (ver por exemplo Albuquerque, 2009, Duque, 2008, Gouveia, 2009, Moreira, 2010, Sá, 2008a, Sá, 2008c, Sá, 2009a, Sá, 2009b). No entanto, o método de mensuração dos diversos produtos/serviços adquiridos/vendidos durante o processo de contabilização não se alterou, tendo-se verificado que o valor de justo valor coincidia na maior parte das situações com o valor de custo.

Verificou-se assim a reduzida influência dos novos métodos de mensuração no trabalho prático dos profissionais de contabilidade.

6.2.2.5. Relação cliente-contabilista

No que respeita ao interesse dos clientes em relação ao novo normativo, alguns expressaram preocupações relativamente às consequências que este teria na sua actividade. Os colaboradores esclareceram-os o mesmo de que o novo normativo não teria influência nas actividades dos clientes. Os profissionais indicaram que as suas alterações que se sucederiam resumiam-se ao seu trabalho prático.

6.2.2.6. Preparação e comportamento dos preparadores da informação financeira

No que respeita ao sistema informático, este não necessitava de ser actualizado. No entanto, face às suas limitações, este teve que ser adaptado de forma a corresponder às necessidades do novo normativo, da realidade dos clientes e das exigências legais. Esta adaptação foi iniciada somente em finais do ano de 2009.

No momento em que se terminou a observação dos profissionais da empresa em questão, a adaptação do sistema informático não se encontrava finalizada. Os aspectos que faltavam instalar prendiam-se com os modelos de demonstrações financeiras e demais modelos de documentos utilizados no encerramento de contas referente ao exercício de 2010 e com o programa de registo de imobilizado.

O custo relacionado com esta actualização não foi considerado significativo pela empresa. A existência de um contrato, com uma empresa especializada na prestação de serviços informáticos, de actualização periódica do sistema informático contribuiu para esta situação. No entanto, a empresa onde decorreu o estágio espera ainda incorrer em novos custos aquando da actualização em falta.

A adaptação do sistema informático revelou-se um processo demorado e ineficiente no que concerne ao nível da adaptação dos profissionais de contabilidade ao novo sistema normativo. Tal ineficiência relacionou-se desde logo com o Código de Contas. Como referido anteriormente, os colaboradores da empresa pressupõem que a actualização do sistema informático iria permitir a reconversão do Plano de Contas para o Código de Contas automaticamente. No entanto, tal situação implicaria a revisão manual da reconversão e a manutenção de um Código de Contas bastante genérico. A empresa de informática foi mesmo criticada por o Código de Contas proposto ser bastante simplificado. Esta situação, cumulativamente com o momento em que o novo sistema informático foi inicialmente actualizado, contribuiu para o atraso na elaboração do Código de Contas o SNC e da sua análise pelos técnicos.

O Código de Contas foi distribuído entre os profissionais no início de Fevereiro, tendo posteriormente sofrido algumas alterações. As alterações resultam do processo de adequação a cada cliente e às suas transacções comerciais. No final de Fevereiro, a empresa possuía em Código de Contas a ser aplicável pelos seus clientes. As alterações que ocorreram implicou a necessidade de revisão do trabalho realizado durante este período de forma a corrigir os documentos entretanto contabilizados.

Relativamente à abertura de contas em 2010, esta teve de ser realizada maioritariamente de forma manual. Tal situação adveio da não correspondência de contas entre os programas informáticos como exposto anteriormente. As únicas subcontas que permitiram a transposição automática de saldos

foram as contas de clientes com conta corrente e de fornecedores com conta corrente. Esta situação implicou um trabalho adicional aos profissionais que, apesar de se mostrarem relutantes a esta ideia, aproveitaram a oportunidade para praticar e observar as implicações da alteração de normativo no balancete das empresas.

Infelizmente, até ao final do período de observação, poucos colaboradores tinham procedido à abertura de contas dos clientes. A abertura de contas que se procedeu era meramente provisória e ocorreu sobretudo para as contas da classe 1 e 2, com o objectivo de facilitar o processo de classificação dos documentos. Tal situação derivou de ainda não se ter procedido ao encerramento de contas das empresas relativamente ao exercício de 2009. Este panorama não permitiu observar como os técnicos iriam proceder à reclassificação, avaliação e ajustamentos dos elementos patrimoniais.

Um outro problema associado ao sistema informático consistia no corte de informação que este cria entre os exercícios de 2009 e 2010. Apesar de se poderem consultar os saldos das contas no início de 2010 (e estes reflectirem os saldos finais de 2009 e os respectivos ajustamentos contabilísticos em resultado da alteração de normativos), os preparadores não tinham acesso aos movimentos (e transacções que lhes estão subjacentes) quando acediam ao sistema informático no exercício de 2010. Tal implicou que os técnicos tivessem que aceder várias vezes ao programa de forma a recolherem os dados de que possam necessitar ao seu trabalho.

A necessidade de verificar os movimentos de 2009 relacionou-se sobretudo com os pagamentos a fornecedores, recebimentos de clientes e pagamentos ao Estado e outros entes públicos. Os contabilistas necessitavam de confirmar se a empresa estava a liquidar a dívida registada na contabilidade, na tentativa de apurar a falta de algum documento e/ou de algum desconto. O mesmo se sucedia com os clientes e os pagamentos ao Estado.

Segundo as opiniões expressas pelos técnicos, este processo de consulta espera-se que seja bastante frequente nos primeiros momentos da transição e que se venha a desvanecer ao longo do tempo. Tal observação resulta no facto de que as informações relativas ao ano de 2009 e anteriores sejam cada vez menos relevantes para o trabalho destes ao longo do tempo.

Relativamente às impressões transmitidas pelos profissionais, a actualização de software não introduziu novas opções no programa relevantes para o seu trabalho. Em algumas opções foram efectivamente introduzidas melhorias mas de pouca relevância para o trabalho dos mesmos na sua opinião.

No que respeita aos apoios frequentemente recorridos pelos técnicos para a actualização de conhecimentos e actualização legal, estes englobaram sobretudo os apoios fornecidos pela CTOC (sobretudo através das revistas e das acções de formação), e os documentos que compõem o Diário da República. Outros meios que possibilitaram a actualização de conhecimentos foram as informações constantes no site da CNC.

Uma das maiores críticas apontadas pelos contabilistas relativamente ao processo de alteração de normativo foi a tardia promulgação de documentos reguladores pelos órgãos públicos da actividade contabilística em Portugal. De facto, após um longo período de discussão, a publicação do documento que revogou o POC a partir de 1 de Janeiro de 2010 foi realizada em Julho.

Os profissionais esperaram por uma nova publicação em que constassem as normas que seriam efectivamente aplicadas em território nacional. Esta surgiu em Setembro de 2009 através da publicação dos Avisos nº 15654/2009, de 7 de Setembro, e nº 15655/2009, de 7 de Setembro, e da Portaria nº 1101/2009, de 9 de Setembro, a cerca de 5 meses da sua aplicação prática. Considerando as observações da UNCTAD (2008) sobre o tempo de transição das empresas na Alemanha e as recomendações do ISAR (2008) de que as empresas devem iniciar o processo de transição de normativos pelo menos com 12 meses de antecedência, a tardia publicação das normas não facilitou o processo de transição entre os normativos.

A razão que os profissionais apontaram para a espera pela promulgação dos restantes diplomas resultava da incerteza de que as normas que se encontravam disponíveis para consulta no site da CNC seriam as promulgadas pelo governo. Esta incerteza resultou da desconfiança dos técnicos relativamente às comunicações realizadas pelos órgãos públicos que antecipavam acontecimentos futuros.

No entanto, alguns colaboradores consultaram as normas constantes no site referido e iniciaram parte da sua preparação através deste meio. Apesar de não terem certeza de que estas seriam efectivamente implementadas e/ou promulgadas por órgãos competentes da mesma forma que se encontravam elaboradas no momento, optaram por iniciar a sua preparação e aproximação a este normativo por considerarem que estariam bastante próximas daquelas que vigorariam em 2010. A consulta deste site por estes colaboradores, com o objectivo de actualização de conhecimentos, iniciou-se aquando da publicação do DL nº158/2009, de 13 de Julho.

Seguidamente ao Diário da República, as informações mais consultadas pelos profissionais consistiam nas divulgadas pela CTOC. Estas informações eram disponibilizadas sobretudo através do site da OTOC, das suas revistas e durante as acções de formação.

Apesar da alteração do tipo de normativo contabilístico em vigor e de Correia (2009) pressupor uma alteração da filosofia a nível de reporte financeiro advinda das características do novo normativo contabilístico, não se verificaram alterações significativas no trabalho realizado pelos contabilistas. Esta situação denota o reduzido impacto da NCRF-PE no trabalho prático dos contabilistas.

Em seguida analisa-se as características destes elementos entre 2007 e 2010.

6.3. Análise aos artigos da revista *TOC* e acções de formação da responsabilidade CTOC

No sentido de se tentar compreender o porquê do reduzido impacto no trabalho prático dos contabilistas procedeu-se a uma análise dos artigos publicados em revista profissional oficial da OTOC referente à entrada em vigor do novo sistema de normalização contabilístico.

6.3.1. Análise aos artigos da revista *TOC*

A revista *TOC*, de periodicidade mensal, consiste num dos instrumentos disponibilizados pela CTOC de forma a apoiar os seus membros no seu trabalho. Esta revista foi alterando a sua estrutura ao longo dos anos. No seu conteúdo constam artigos de opinião, entrevistas, artigos e informações relativos à instituição e à actividade dos seus profissionais, e um consultório técnico.

Na análise realizada considerou-se os artigos que se relacionavam com o SNC. A análise tem como objectivo demonstrar o apoio disponibilizado pela principal associação profissional de contabilidade que serve de referência aos profissionais de contabilidade da empresa em estudo. Para efeito desta análise consideraram-se somente os artigos que constavam nas secções de “Contabilidade”, “Gestão”, “Direito”, “Fiscalidade” e “Gabinete de Estudos” da revista.

Considerou-se o ano de 2007 como o ano de início de pesquisa por neste ano ter sido divulgado o projecto do novo sistema de normalização contabilística nacional na página da internet da CNC. A pesquisa relativamente aos anos de 2007 a 2009 considerou todos os meses desses anos enquanto o ano de 2010 somente compreende o primeiro trimestre, por este ter sido o momento em que terminou a observação do trabalho e comportamento dos contabilistas.

De forma a proceder a uma análise relativamente ao número de artigos publicados referentes ao SNC ou IAS, procedeu-se ao levantamento dos artigos que abordavam estas temáticas. Os resultados desse levantamento constam do Quadro II em anexo.

Tabela 5 – Número de artigos publicados mensalmente na *TOC* que abordaram assuntos relativos ao SNC ou IAS

	2007	2008	2009	2010
Janeiro	0	1	0	1
Fevereiro	1	1	1	4
Março	1	0	0	3
Abril	1	2	1	-
Maiο	1	3	2	-
Junho	1	0	2	-
Julho	0	0	1	-
Agosto	2	1	3	-
Setembro	2	5	1	-
Outubro	2	2	1	-
Novembro	3	0	2	-
Dezembro	0	1	2	-
	14	16	16	8

Na Tabela 5 consta o número de artigos publicados na revista TOC no período considerado, constantes no Quadro II em anexo, que abordaram assuntos relativos ao SNC ou IAS. O número de artigos refere-se ao respectivo mês e ano de publicação na revista referida.

Através da análise da Tabela 5, apuramos que entre os anos de 2007 e 2009, inclusive, um total de 46 artigos foram publicados relacionados com o SNC.

Tabela 6 – Números de artigos publicados trimestralmente na *TOC* que abordaram assuntos relativos ao SNC ou IAS

	2007	2008	2009	2010
1º Trimestre	2	2	1	8
2º Trimestre	3	5	5	-
3º Trimestre	4	6	5	-
4ª Trimestre	5	3	5	-
	14	16	16	8

Na Tabela 6 organizou-se os artigos constantes no Quadro II em anexo por trimestre de publicação para facilitar a análise comparativa.

Analisando os dados constantes na Tabela 6, verifica-se que o número de artigos considerados varia de entre um e oito por trimestre. No primeiro trimestre de 2010, verificou-se um aumento do número de artigos publicados referentes à temática do novo normativo nacional, sendo a maior publicação de artigos relacionados com o novo normativo contabilístico nacional num único trimestre. É

de realçar que este número corresponde a metade do número de artigos publicados em 2009 referentes à temática analisada.

Quando analisamos o peso relativo dos artigos sobre o tema SNC face à totalidade dos artigos publicados, obtemos os resultados que constam na tabela 7

Tabela 7 – Peso relativo dos artigos sobre SNC publicados na revista *TOC*

	2007	2008	2009	2010
1º Trimestre	11,76%	11,11%	4,17%	33,33%
2º Trimestre	15,79%	30,30%	23,81%	-
3º Trimestre	21,05%	24,49%	25%	-
4ª Trimestre	27,78%	12%	33,33%	-
	19,18%	19,05%	20%	33,33%

Pela análise da Tabela 7 verifica-se que existe uma variação considerável entre os períodos em análise. No entanto denota-se que os períodos com menor publicação relativa de artigos relacionados com a temática em questão correspondem aos primeiros trimestres dos anos de 2007, 2008 e 2009. Por outro lado, os artigos com maior publicação relativa correspondem ao 4º trimestre de 2009 e 1º trimestre de 2010.

Não considerando as variações verificadas na tabela em análise entre 2007 e 2009 como significativa, verifica-se um aumento significativo entre 2009 e 2010 no que respeita à relação de publicação anual. Assim, verifica-se uma maior importância atribuída pela CTOC ao novo normativo na publicação de artigos na *TOC*.

6.3.2. Análise às acções de formação da responsabilidade da CTOC

Repetimos a análise anterior mas agora na perspectiva das acções de formação conduzidas pela CTOC.

De forma a apoiar os seus membros, a CTOC organiza ainda algumas acções de formação. Estas permitem a actualização de conhecimentos dos seus membros e a troca de experiências entre estes.

A análise realizada às acções de formação da CTOC incidiu nas informações relativas ao tema a que se referiam e ao momento em que ocorreram. Para a sua análise recorreu-se do plano global de formação dos anos de 2007 a 2010. As acções de formação promovidas pela CTOC englobam seis tipos, variando segundo a duração da acção de formação e a forma como é desenvolvida.

As acções de formação eventual, segmentada e permanente são subordinadas a um determinado tema. A diferença entre estas reside no tempo de formação e na complexidade do assunto a ser abordado. As acções de formação eventual são realizadas tendo em vista a duração aproximada de 8 horas e abordam assuntos menos complexos que as restantes. As acções de formação segmentada são planeadas para entre 8 e 16 horas e abordam temáticas mais complexas. As acções de formação permanente decorrem normalmente durante cerca de 32 horas e abordam os assuntos mais complexos das acções de formação.

As restantes acções de formação resultam de condições especiais. As acções de formação recorrente resultam do pedido expresso por vários membros para a repetição de determinada acção de formação. As acções de formação à distância, abordando um determinado tema previamente definido, pretendem proporcionar maiores possibilidades de actualização de conhecimentos aos membros que se encontrem distantes dos centros onde decorrem habitualmente as acções de formação promovidas pela CTOC. As reuniões livres não assumem um tema pré-definido e decorrem durante cerca de duas horas de duas em duas semanas.

Considerando que as reuniões livres não definem um tema específico a abordar, não se incluiu este tipo de acções de formação na nossa análise. Não foram ainda consideradas as acções de formações recorrentes por estas não estarem planeadas nos planos anuais globais de formação da CTOC.

Tabela 8 – Número de acções de formação desenvolvidas pela CTOC entre 2007 e 2010 por tipo e ano da formação

	2007	2008	2009	2010	Total do tipo de formação
Formação Eventual	3	2	3	3	11
Formação Segmentada	8	7	8	30	53
Formação Permanente	11	1	7	2	21
Formação à Distância	0	23	33	36	92
Total anual	22	33	51	71	

Na Tabela 8 consta o número de acções de formação desenvolvidas pela CTOC entre 2007 e 2010. Através da análise da tabela verifica-se o crescente número global de formações ao longo dos anos. Verifica-se ainda que o maior número de formações desenvolvidas pela CTOC corresponde às acções de formação à distância.

No Quadro III em anexo constam as acções de formação consideradas nas quais se discutiram temas relacionados com o novo normativo nacional.

Tabela 9 – Número de acções de formação desenvolvidas pela CTOC entre 2007 e 2010 por tipo e ano da formação relacionadas com o novo normativo

	2007	2008	2009	2010	Total do tipo de formação
Formação Eventual	1	0	2	3	6
Formação Segmentada	2	2	3	15	22
Formação Permanente	0	0	2	0	2
Formação à Distância	0	3	10	15	28
Total anual	3	5	17	33	

Na Tabela 9 consta o número de acções de formação desenvolvidas pela CTOC entre 2007 e 2010 relacionadas com o novo normativo. Pela análise desta tabela verifica-se o crescente número de acções de formação desenvolvidas pela CTOC dedicadas à discussão do novo normativo nacional. Verifica-se ainda que as formações segmentada e à distância são aquelas que mais contribuíram para a discussão do SNC.

Conclui-se assim que a CTOC pretendeu expor determinados assuntos relativos a esta temática com maior detalhe através de acções de formação permanente. Observa-se ainda a importância atribuída pela instituição de transmitir as informações ao maior número de profissionais através das formações à distância.

Tabela 10 – Percentagem do número de acções de formação realizadas pela CTOC relativas ao novo normativo nacional em relação ao número total de acções de formação realizadas pela instituição

	2007	2008	2009	2010
Formação Eventual	33%	0%	66,7%	100%
Formação Segmentada	25%	28,6%	37,5%	50%
Formação Permanente	0%	0%	28,6%	0%
Formação à Distância	-	13%	30,3%	41,7%

A Tabela 10 apresenta a relação entre as acções de formação sobre a temática do novo normativo nacional e as acções de formação realizadas pela CTOC.

Através da análise desta tabela, verifica-se o aumento percentual ao longo dos anos da relação em questão. Isto significa um aumento do número de acções de formação relativa ao novo normativo em relação ao número de acções de formação dedicadas a outros temas.

Esta situação reforça a situação analisada no que respeita às revistas TOC. Assim, a referida conclusão justifica-se com a necessidade de a CTOC auxiliar os seus membros relativamente a outros temas importantes na actividade dos seus profissionais. No entanto, com a proximidade de adopção do novo normativo, as informações e instrumentos relativos a este foram aumentando ao longo do tempo.

7. Conclusão

Em 1 de Janeiro de 2010, Portugal adoptou um novo sistema normativo contabilístico. Este consistiu em mais um passo na harmonização do sistema contabilístico nacional com as normas internacionais de contabilidade. A concepção deste novo normativo constitui uma grande alteração face ao seu antecessor por definir princípios sobre a actividade contabilística em Portugal. Um outro aspecto de relevo foi a elaboração de uma norma exclusiva para pequenas entidades: NCRF-PE.

De forma a desenvolver as capacidades adquiridas durante a formação curricular, as quais incidiram sobre o SNC, inseri-me numa empresa de prestação de serviços de contabilidade sob a forma de estágio curricular. Este estágio obedeceu aos regulamentos exigidos pelo regulamento da OTOC e permitiu-me desempenhar as actividades diárias de um profissional de contabilidade de acordo com o POC e com o SNC (sobretudo a NCRF-PE). Esta experiência profissional permitiu-me adquirir um maior conhecimento sobre o exercício desta actividade e sobre o ambiente de actividade das empresas.

De forma a analisar o impacto do novo normativo nacional no trabalho prático dos contabilistas, observou-se o comportamento dos profissionais de contabilidade que colaboravam com a empresa onde decorreu o estágio. Segundo as informações recolhidas, constatou-se que estes não se encontravam plenamente preparados para o processo de transição entre os normativos contabilísticos. Tal derivou essencialmente do reduzido período de tempo de preparação, que correspondeu a somente 5 meses antes da aplicação do SNC.

Apesar das poucas alterações verificadas no trabalho dos contabilistas, a alteração do Plano de Contas (Código de Contas segundo o SNC) revelou-se a mais significativa. De facto, esta alteração dificultou o processo de classificação, lançamento dos documentos e verificação dos processos realizados. Esta situação derivou da reduzida preparação realizada pelos profissionais e pela completa reformulação do Plano de Contas.

Um elemento que dificultou o processo de mudança de normativos foi a tardia actualização do sistema informático. De facto, esta foi parcialmente realizada em Fevereiro e correspondeu às

necessidades básicas dos contabilistas neste momento, carecendo ainda de actualizações relativamente às demonstrações financeiras do final do ano segundo os princípios do SNC.

Como aspecto positivo desta transição, salienta-se o esforço dos técnicos de contabilidade em reformular o Plano de Contas de forma a adaptá-lo às necessidades dos seus clientes. De facto, apesar de se poder simplesmente corresponder o Plano de Contas ao Código de Contas, os profissionais preferiram elaborar um Código de Contas que correspondesse melhor às necessidades dos seus clientes.

Pelas informações recolhidas através da observação, revelou-se a existência de uma estreita relação entre o trabalho contabilístico e a fiscalidade. De facto, segundo as opiniões dos contabilistas, o principal papel do seu trabalho consiste na comunicação das informações dos seus clientes às entidades governamentais. Este tipo de informações consistia no pilar da relação entre o cliente e os técnicos de contabilidade. Esta situação não se alterou com a adopção do novo normativo nacional.

Apesar das considerações realizadas neste estudo, deve-se salientar as limitações inerentes ao mesmo. Neste estudo não foram considerados processos de abertura de contas segundo as normas do SNC pelo facto de as empresas ainda não se encontrarem encerradas no momento em que terminou o período de observação. Salienta-se ainda que este trabalho consiste num estudo de uma empresa de prestação de serviços de contabilidade com determinadas características específicas.

Assim, incentivamos à realização da observação do processamento de abertura das contas segundo o novo normativo em outras empresas, bem como à observação do trabalho de contabilistas realizadas em outras entidades.

8. Referências bibliográficas

Aghion, P. e Tirole, P. (1997), Formal and real authority in organizations, *Journal of Political Economy*, 105 (1), 1-29.

Albuquerque, F. (2009), Porque não há duas (opiniões) sem três..., *TOC*, (107), 26-27.

Almeida, J. F. e Pinto, J. M. (1982), *A investigação nas ciências sociais: estudo elaborado no gabinete de investigações sociais*, 3ª edição, Vila da Feira: Editorial Presença.

Amat, O., Blake, J., Gowthorpe, C. e Pilkington, C. (1998), International accounting harmonization – a comparison of spain, sweden and austria, *European Business Review*, 98 (3), 144-150.

Ball, R. (2006), International financial reporting standards (IFRS): pros and cons for investors, *Accounting and Business Research*, 5-27.

Benston, G. J., Bromwich, M., e Wagenhofer, A. (2006), Principles- versus rules-based accounting standards: the FASB's standard setting strategy, *Abacus*, 42 (2), 165-188.

Cairns, D. (1997), The future shape of harmonization: a reply, *The European Accounting Review*, 6 (2), 305-348.

Carmona, S. e Trombetta, M. (2008), On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: the logic and implications of the principles-based system, *Journal of Accounting and Public Policy*, 27 (6), 455-461.

Cesar, A. M. R. V. C. (2005), Método do estudo de caso (case studies) ou método do caso (teaching cases) – uma abordagem dos dois métodos no ensino e pesquisa em administração, disponível em http://www.unemat-net.br/prof/foto_p_downloads/cesar_-_metodo_do_estudo_de_caso_-_administracao.pdf, acessado em 19 de Agosto de 2010.

Comissão de Normalização Contabilística (2010), *Breve resenha histórica da CNC*, disponível em http://www.cnc.min-financas.pt/O_new_site/sobre_cnc/Historia_CNC.pdf, acessado em 11 de Outubro de 2010.

Correia, L. A. (2009), SNC vs POC – uma primeira abordagem, *Revisores e Auditores* (46), 28-42.

Costa, C. B. da e Alves, G.C. (2001), *Contabilidade financeira*, 4ª edição, Porto: Editora Rei dos Livros.

Crawford, C. S. (2005), *Actor network theory*, em *Encyclopedia on Social Theory*, Volume 1, Thousand Oaks: Sage Publications

Ding, Y., Jeanjean, T. e Stolowy, H. (2005), Why do national GAAP differ from IAS? the role of culture, *The International Journal of Accounting*, 40 (4), 325-350.

Duque, J. (2008), Em defesa do justo valor, *TOC*, (105), 34-35.

Evans, L., Gebhardt, G., Hoogendoorn, M., Marton, J., Pietra, R. D., Mora, A., Thinggard, F., Vehmanen, P. e Wagenhofer, A. (2005), Problems and opportunities of an international financial reporting standard for small and medium-sized entities – the EAA FRSC's comment on the IASB's discussion paper, *Accounting in Europe*, 2(1), 23-46.

Flyvbjerg, B. (2006), Five misunderstandings about case-study research, *Qualitative Inquiry*, 12(2), 219-245.

Financial Accounting Standards Board (2006), Discussion paper: preliminary views on an improved conceptual framework for financial reporting: the objective of financial reporting and qualitative

characteristics of decision-useful financial reporting information, Norwalk (Julho), disponível em http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/4651ADFC-AB83-4619-A75A-4F279C175006/0/DP_ConceptualFramework.pdf, acessado em 30 de Agosto de 2010.

Fontes, M. A. e Rodrigues, L. L. (2002), The portuguese accounting system and international accounting harmonization: a formal harmonization study, Núcleo de estudos em gestão (NEGE), Universidade do Minho, working paper.

Gouveia, J. B. (2009), Para um debate saudável: custo histórico versus justo valor, *TOC*, (113), 28-31.

Guimarães, J. F. C. (2008), As demonstrações financeiras – do POC ao SNC, *TOC*, (95), 29-38.

Hellman, N. (2008), Accounting conservatism under IFRS, *Accounting in Europe*, 5 (2), 71-100.

Hines, W. e Perrot, G. (2002), Fair value accounting compared to other accounting systems, *North American Actuarial Journal*, 6 (1), 62-90.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) (2007), EU implementation of IFRS and the fair value directive: a report for the European Commission, ISBN 987-1-84152-5820-4 (Outubro), disponível em http://ec.europa.eu/dgs/internal_market/docs/evaluation/2007-eu_implementation_of_ifrs.pdf, acessado em 31 de Agosto de 2010.

Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) (2005), Review of practical implementation issues of international financial reporting standards, TD/B/COM.2/ISAR/28, 22ª sessão, Genebra (21-23 de Novembro), disponível em http://www.unctad.org/en/docs/c2isard28_en.pdf, acessado em 31 de Agosto de 2010.

Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) (2006), Review of practical implementation issues of international financial reporting standards - case study in germany, TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.2, 23ª sessão, Genebra (10-12 de Outubro), disponível em http://www.unctad.org/en/docs/c2isard33a2_en.pdf, acessado em 31 de Agosto.

Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) (2008), Review of practical implementation issues relating to international financial reporting standards - case study of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, TD/B/C.II/ISAR/48, 25ª sessão, Genebra (4-6 de Novembro), disponível em http://www.unctad.org/en/docs/c2isard48_en.pdf, acessado em 31 de Agosto de 2010.

International Accounting Standards Board (IASB) (2004), Discussion paper: preliminary views on accounting standards for small and medium-sized entities, London: IASCF Publications Department (Junho), disponível em <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/40DFAE7D-3B5F-4764-AF05-0E2F0252F7E7/0/DPonSMEs.pdf>, acessado em 31 de Agosto de 2010.

International Accounting Standards Board (IASB) (2008), Exposure draft: improving disclosures about financial instruments: proposed amendments to IFRS7 (Outubro), disponível em http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/1EB5581B-A460-40AF-9F66-0B9314A46C32/0/ED_amendmentsIFRS7_WEBSITE.pdf., acessado em 31 de Agosto de 2010.

International Accounting Standards Board (IASB) (2009a), International financial reporting standard for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs), London (Junho), disponível em <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/3A0A908B-E521-45AA-BBAB-ADB3924AE2EB/0/0906SMEProjectUpdate.pdf>, acessado em 31 de Agosto de 2010.

International Accounting Standards Board (IASB) (2009b), International financial reporting standards for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs) Fact Sheet, London (Julho), disponível em <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/FBAE7BA8-8B32-43F8-AE3C-D4DA92D046C6/0/IFRSforSMEsfactsheet2.pdf>, acessado em 31 de Agosto de 2010.

Johnson, L. T., Robbins, B. P., Swieringa, R. J., e Weil, R. L. (1993), Expected values in financial reporting – commentary, *Accounting Horizons*, 7(4), 77-90.

Jorgensen, D. L. (1989), Participant observation – a methodology for human studies, Newbury Park: Sage Publications.

Kuhn, T. S. (1987), What are scientific revolutions? Em L. Kruger, L. J. Daston, & M. Heidelberg, *The probabilistic revolution, Vol. I: Ideas in history*, Cambridge: MIT Press.

Latour, B. (1996), On actor-network theory – a few clarifications. *Soziale Welt*, 47 (4).

Lew, J. (2005), The trend of international accounting harmonization, *Journal of Applied Management and Entrepreneurship*, 10 (1), 126-138.

Lin, H. e Paananen, M. (2009), The development of accounting quality of IAS and IFRS over time: the case of Germany, *Journal of International Accounting Research*, 8 (1), 31-55.

Moreira, J. A. C. (2010), Irá o método do justo valor reduzir a qualidade da informação financeira? Inferências a partir da aplicação das IFRS, *TOC*, (119), págs. 45-49.

Niaz, M. (2009), Qualitative methodology and its pitfalls in educational research, *Quality and Quantity*, 43 (4), 535-551.

Nobes, C. e Parker, R. (1998), *Comparative international accounting*, 5ª edição, Hemel Hempstead: Prentice Hall Europe.

Rodrigues, J. (2009), *Sistema de normalização contabilística explicado*, Porto: Porto Editora.

Sá, A. L. de (2008a), Normas internacionais e riscos sobre a expressão dos valores nas demonstrações contabilísticas, *TOC*, (98), 44-50.

Sá, A. L. de (2008b), O jogo de interesses e influências sobre as normas contabilísticas, *TOC*, (102), 40-41.

Sá, A. L. de (2008c), «Justo valor» e crise nos mercados, *TOC*, (103), 32-33.

Sá, A. L. de (2009a), Justiça de valor e justo valor, *TOC*, (111), 33-36.

Sá, A. L. de (2009b) Mitos derrubados e área contabilística, *TOC*, (114), 27-28.

Seidenstein, T. R. e Tweedie, D. (2005), Setting a global standard: the case for accounting convergence, *Northwestern Journal of International Law & Business*, 25 (3), 589-608.

Stake, R. E. (1978), The case study method in social inquiry, University of Illinois, Urbana-Champaign, disponível em http://education.illinois.edu/CIRCE/Publications/1978_Stake.pdf, acessado em 19 de Agosto de 2010.

Stake, R. (1995), *The art of case research*, Thousand Oaks, California: Sage Publications.

Stravos, C., e Westeberg, K. (2009), Using triangulation and multiple case studies to advance relationship marketing theory, *Qualitative Market Research*, 12 (3), 307-320.

Sunder, S. (2009), IFRS and the accounting consensus - commentary, *Accounting Horizons*, 23 (1), 101-111.

Tellis, W. (1997), Introduction to case study, *The Qualitative Report*, 3 (2).

United Nations Conference on Trade and Development (2008), Practical implementation of international financial reporting standards: lessons learned – countries case studies on IFRS, Nova Iorque e Genebra, disponível em http://www.unctad.org/en/docs/diaeed20081_en.pdf, acessado em 31 de Agosto de 2010.

United States Securities and Exchange Commission (SEC), 2003, Study pursuant to section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the adoption by the United States financial reporting system of a principles-based accounting system, modificado em 25 de Julho de 2003, disponível em <http://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm>, acessado em 26 de Agosto de 2010.

Vincent, L., Bartov, E., Fairfield, P., Hirst, D. E., Iannaconi, T. E., Maines, L. A., Mallet, R., Schrand, C. M. e Skinner, D. J. (2003), Evaluating concepts-based vs. rules-based approaches to standard setting - commentary, *Accounting Horizons*, 17 (1), 73-89.

Watts, R. L. (2003), Conservatism in accounting part I: explanations and implications, *Accounting Horizons*, 17(3), 207-221.

Yin, R. K. (2003), *Applications of case study research*, 2ª edição, Thousand Oaks, California: Sage Publications

Legislação consultada:

Decreto-Lei nº 49 381, Diário do Governo nº 268 Série I, págs. 1607-1613, de 15 de Novembro de 1969 – regime jurídico de fiscalização das sociedades anónimas.

Decreto-Lei nº 147/72, Diário do Governo nº 106, Série I, págs. 559-460, de 5 de Maio de 1972 – disposições legislativas sobre fiscalização das sociedades anónimas.

Decreto-Lei nº 47/77, Diário da República nº 31, Série I, 2º Suplemento, págs. 200(6)-200(53), de 7 de Fevereiro de 1977 – Plano Oficial de Contabilidade.

Decreto-Lei nº 262/86, Diário da República nº 201, Série I, Setembro, págs. 2293-2385, de 2 de Setembro de 1986 – Código das Sociedades Comerciais.

Decreto-Lei nº 410/89, Diário da República nº 268, Série I, págs. 5112(2)-5112(32), de 21 de Novembro de 1989 – 4ª Directiva Comunitária.

Decreto Regulamentar nº2/90, Diário da República nº 268, Série I – A, págs. 144-159, de 12 de Janeiro de 1990 – Tabela de taxas de amortização do imobilizado.

Decreto-Lei nº 238/91, Diário da República nº 149, Série I – A, págs. 3364-3389, de 2 de Julho de 1991 – 7ª Directiva Comunitária.

Directriz Contabilística nº1/91, Diário da República nº 13, Série II, págs. 571-574, de 16 de Janeiro de 1992 – tratamento contabilístico de concentrações de actividades empresariais.

Directriz Contabilística nº2/91, Diário da República nº 13, Série II, págs. 574, de 16 de Janeiro de 1992 – contabilização pelo donatário, de activos transmitidos a título gratuito.

Directriz Contabilística nº 13/94, Diário da República nº 79, Série II, págs. 3046-3047, de 5 de Abril de 1994 – conceito de justo valor.

Instrução n.º 2/97, Diário da República n.º 179, Série II, págs. 9415-9416, de 5 de Agosto de 1997 – Directriz Contabilística n.º 18 – objectivos das demonstrações financeiras e princípios geralmente aceites.

Decreto-Lei n.º 343/98, Diário da República n.º 257, Série I – A, págs. 5939-5946, de 6 de Novembro de 1998 – Alteração ao Código das Sociedades Comerciais

Decreto-Lei n.º 367/99, Diário da República n.º 219, Série I – A, págs. 6466-6470, de 18 de Setembro de 1999 – Comissão de Normalização Contabilística.

Aviso n.º 8129/2000, Diário da República n.º 109, Série II, págs. 8199-8204, de 11 de Maio de 2000 – homologação das Directrizes Contabilísticas n.º 24, 25 e 26 e aditamento à n.º 21.

Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, Jornal Oficial das Comunidades Europeias, págs. L243/1L243/4, de 19 de Julho de 2002 – relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade.

Circular 7/2003, Direcção de Serviços do IRC, de 28 de Março, disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/DB856B18-79D4-4FC3-B44B-60B14BB52311/0/circular_7-2003_de_28_de_marco_da_direccao_de_servicos_do_irc.pdf, consultado em 31 de Agosto de 2010.

Commission Regulation (EC) n.º 1725/2003, Official Journal of the European Union, págs. L261/1-L261/2 de 29 de Setembro de 2003 – adopção de certas normas internacionais contabilísticas de acordo com o Regulamento (CE) n.º 1606/2010 do Parlamento Europeu e do Conselho.

Anúncio n.º 131/2004, Diário da República n.º 175, Série II, págs. 11330-11332, de 27 de Julho de 2004 – Regulamento de Controlo de Qualidade da profissão Técnico Oficial de Contas.

Despacho n.º 20289/2005, Diário da República n.º 184, Série II, págs. 13809-13810, de 23 de Setembro de 2010 – revisão da Directriz Contabilística n.º 18.

Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, Jornal Oficial da União Europeia, págs. L320/1-L320/2, de 3 de Novembro de 2008 – que adopta determinadas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho.

Directiva 2008/177/CE do Conselho da União Europeia, Jornal Oficial da União Europeia, págs. L14/7-L14/9, de 16 de Dezembro – que altera a Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, a fim de lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias.

Decreto-Lei nº 158/2009, Diário da República nº 133, Série I, págs. 4375-4384, de 13 de Julho de 2009 – Sistema de Normalização Contabilística.

Portaria nº 986/2009, Diário da República nº 173, Série I, págs. 6006-6029, de 7 de Setembro de 2009 – modelos de demonstrações financeiras.

Portaria nº 987/2009, Diário da República nº 173, Série I, págs. 6029-6031, de 7 de Setembro de 2009 – Declaração Recapitulativa das Transmissões Intracomunitárias.

Aviso nº 15652/2009, Diário da República nº 173, Série II, págs. 36227-36234, de 7 de Setembro de 2009 – Estrutura Conceptual.

Aviso nº 15654/2009, Diário da República nº 173, Série II, págs. 36237-36260, de 7 de Setembro de 2009 – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades.

Aviso nº 15655/2009, Diário da República nº 173, Série II, págs. 36260-36359, de 7 de Setembro de 2009 – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.

Portaria nº 1101/2009, Diário da República nº 175, Série I, págs. 6148-6157, de 9 de Setembro de 2009 – Código de Contas.

Declaração de Rectificação nº 67-B/2009, Diário da República nº 177, pág. 6238-(8), de 11 de Setembro de 2009– alterações ao Decreto-lei nº 158/2009.

Decreto-Lei nº 310/2009, Diário da República nº 207, Série I, págs. 7999-8029 de 26 de Outubro de 2009 – Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

Anúncio nº 6106/2010, Diário da República nº 126, Série II, pág. 35958-35964, de 1 de Julho de 2010 – regulamento de inscrição, estágio e exames profissionais.

Lei nº 20/2010, Diário da República nº 163, Série I, pág. 3661, de 23 de Agosto de 2010 – alteração à Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades.

9. Anexos

Quadro I – Sumário das actividades diárias desenvolvidas

Data	Sumário do dia	Nº de horas
21-09-2009	Análise do Plano Oficial de Contas da empresa; Classificação das vendas da empresa “Xavier de Freitas, Lda.” relativas ao mês de Agosto	8:00
22-09-2009	Classificação dos documentos da empresa “José Carlos Costa Silva” relativos ao mês de Agosto	8:00
23-09-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “José Carlos Costa Silva”	8:00
24-09-2009	Classificação dos documentos da empresa “Cartonagem Alves, Lda.” relativos ao mês de Agosto	8:00
25-09-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Cartonagem Alves, Lda.”	8:00

Data	Sumário do dia	Nº de horas
28-09-2009	Classificação dos documentos da empresa “Rosefer – Aproveitamentos Têxteis e Confecções, Lda.” relativos ao mês de Agosto	8:00
29-09-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Rosefer – Aproveitamentos Têxteis, Lda.”	8:00
30-09-2009	Classificação dos documentos da empresa “André Martins Macedo Alves” relativos ao mês de Agosto	8:00
01-10-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “André Martins Macedo Alves”	8:00
02-10-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “André Martins Macedo Alves”	8:00
06-10-2009	Classificação dos documentos da empresa “Mercasuper – Supermercados, Lda.” relativos ao mês de Agosto	8:00
07-10-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Mercasuper – Supermercados, Lda.”	8:00
08-10-2009	Classificação dos documentos da empresa “Calçado Fortaleza, Lda.” relativos ao mês de Agosto	8:00
09-10-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Calçado Fortaleza, Lda.”	8:00
12-10-2009	Classificação dos documentos da empresa “Padaria Verinha, Lda.” relativos ao mês de Agosto	8:00
13-10-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Padaria Verinha, Lda.”	8:00
14-10-2009	Classificação dos documentos da empresa “JLS Maia & Filhos, Lda.” relativos ao mês de Agosto	8:00
15-10-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “JLS Maia & Filhos, Lda.”	8:00
16-10-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “JLS Maia & Filhos, Lda.”	8:00
19-10-2009	Classificação dos documentos da empresa “M. Pereira & Araújo, Lda.” relativos ao mês de Agosto	8:00
20-10-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “M. Pereira & Araújo, Lda.”	8:00
21-10-2009	Classificação dos documentos da empresa “Têxteis Pinto Coelho & Filho, Lda.” relativos ao mês de Setembro	8:00
22-10-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Têxteis Pinto Coelho & Filho, Lda.”	8:00
23-10-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Têxteis Pinto Coelho & Filho, Lda.”	8:00
26-10-2009	Classificação dos documentos da empresa “José Carlos Costa Silva” relativos ao mês de Setembro	8:00
27-10-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “José Carlos Costa Silva”	8:00
28-10-2009	Classificação dos documentos da empresa “André Martins Macedo Alves” relativos ao mês de Setembro	8:00
29-10-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “André Martins Macedo Alves”	8:00
30-10-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “André Martins Macedo Alves”	8:00
02-11-2009	Classificação dos documentos da empresa “FMIR – Fornecimento Materiais Isolamento, Lda.” relativos ao mês de Setembro	8:00
03-11-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “FMIR – Fornecimento Materiais Isolamento, Lda.”	8:00
04-11-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “FMIR – Fornecimento Materiais Isolamento, Lda.”	8:00

Data	Sumário do dia	Nº de horas
05-11-2009	Classificação dos documentos da empresa “Rosefer – Aproveitamentos Têxteis e Confecções, Lda.” relativos ao mês de Setembro	8:00
06-11-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Rosefer – Aproveitamentos Têxteis e Confecções, Lda.”	8:00
09-11-2009	Classificação dos documentos da empresa “Cartonagem Alves, Lda.” relativos ao mês de Setembro	8:00
10-11-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Cartonagem Alves, Lda.”	8:00
11-11-2009	Classificação dos documentos da empresa “Mercasuper – Supermercados, Lda.” relativos ao mês de Setembro	8:00
12-11-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Mercasuper – Supermercados, Lda.”	8:00
13-11-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Mercasuper – Supermercados, Lda.”	8:00
16-11-2009	Classificação dos documentos da empresa “Calçado Fortaleza, Lda.” relativos ao mês de Setembro	8:00
17-11-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Calçado Fortaleza, Lda.”	8:00
18-11-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Calçado Fortaleza, Lda.”	8:00
19-11-2009	Classificação dos documentos da empresa “Cleimag Construção, Lda.” relativos ao mês de Setembro	8:00
20-11-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Cleimag Construção, Lda.”	8:00
23-11-2009	Classificação dos documentos da empresa “JLS Maia & Filhos, Lda.” relativos ao mês de Setembro	8:00
24-11-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “JLS Maia & Filhos, Lda.”	8:00
25-11-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “JLS Maia & Filhos, Lda.”	8:00
26-11-2009	Classificação dos documentos da empresa “Costa & Sampaio Costa, Lda.” relativos ao mês de Outubro	8:00
27-11-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Costa & Sampaio Costa, Lda.”	8:00
30-11-2009	Classificação dos documentos da empresa “Têxteis Pinto Coelho & Filho, Lda.” relativos ao mês de Outubro	8:00
02-12-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Têxteis Pinto Coelho & Filho, Lda.”	8:00
03-12-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Têxteis Pinto Coelho & Filho, Lda.”	8:00
04-12-2009	Classificação dos documentos da empresa “Rosefer – Aproveitamentos Têxteis e Confecções, Lda.” relativos ao mês de Outubro	8:00
07-12-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Rosefer – Aproveitamentos Têxteis e Confecções, Lda.”	8:00
09-12-2009	Classificação dos documentos da empresa “Mercasuper – Supermercados, Lda.” relativos ao mês de Outubro	8:00
10-12-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Mercasuper – Supermercados, Lda.”	8:00
11-12-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Mercasuper – Supermercados, Lda.”	8:00
14-12-2009	Classificação dos documentos da empresa “Calçado Fortaleza, Lda.” relativos ao mês de Outubro	8:00
15-12-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “Calçado Fortaleza, Lda.”	8:00
16-12-2009	Classificação dos documentos da empresa “JLS Maia & Filhos, Lda” relativos ao mês de Outubro	8:00
17-12-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa “JLS Maia & Filhos, Lda”	8:00

Data	Sumário do dia	Nº de horas
18-12-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa "JLS Maia & Filhos, Lda"	8:00
21-12-2009	Classificação dos documentos da empresa "Costa & Sampaio Costa, Lda." relativos ao mês de Outubro	8:00
22-12-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa "Costa & Sampaio Costa, Lda."	8:00
23-12-2009	Classificação dos documentos da empresa "Padaria Verinha, Lda." relativos ao mês de Novembro	8:00
28-12-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa "Padaria Verinha, Lda."	8:00
29-12-2009	Classificação dos documentos da empresa "FMIR – Fornecimento Materiais Isolamento, Lda." relativos ao mês de Novembro	8:00
30-12-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa "FMIR – Fornecimento Materiais Isolamento, Lda."	8:00
31-12-2009	Continuação da classificação dos documentos da empresa "FMIR – Fornecimento Materiais Isolamento, Lda."	8:00
04-01-2010	Classificação dos documentos da empresa "Emília de Jesus Cunha Macedo da Silva" relativos ao mês de Novembro	8:00
05-01-2010	Continuação da classificação dos documentos da empresa "Emília de Jesus Cunha Macedo da Silva"	8:00
06-01-2010	Continuação da classificação dos documentos da empresa "Emília de Jesus Cunha Macedo da Silva"	8:00
07-01-2010	Classificação dos documentos da empresa "Costa & Sampaio Costa, Lda." relativos ao mês de Novembro	8:00
08-01-2010	Continuação da classificação dos documentos da empresa "Costa & Sampaio Costa, Lda."	8:00
11-01-2010	Classificação dos documentos da empresa "Pirotécnica – Armando Vieira, Lda." relativos ao mês de Novembro	8:00
12-01-2010	Continuação da classificação dos documentos da empresa "Pirotécnica – Armando Vieira, Lda."	8:00
13-01-2010	Participação na Formação Eventual 0110, da OTOC, subordinada ao tema "A aplicação da NCRF nº3 (aplicação pela 1ª vez do SNC – abertura das contas em 2010"	8:00
14-01-2010	Classificação dos documentos da empresa "J.L.S. Maia & Filhos, Lda." relativos ao mês de Novembro	8:00
15-01-2010	Continuação da classificação dos documentos da empresa "J.L.S. Maia & Filhos, Lda."	8:00
18-01-2010	Classificação dos documentos da empresa "J.L.S. Maia & Filhos, Lda."	8:00
19-01-2010	Classificação dos documentos da empresa "Calçado Fortaleza, Lda." relativos ao mês de Dezembro	8:00
20-01-2010	Continuação da classificação dos documentos da empresa "Calçado Fortaleza, Lda."	8:00
21-01-2010	Classificação dos documentos da empresa "Padaria Verinha, Lda." relativos ao mês de Dezembro	8:00
22-01-2010	Continuação da classificação dos documentos da empresa "Padaria Verinha, Lda."	8:00
25-01-2010	Continuação da classificação dos documentos da empresa "Padaria Verinha, Lda."	8:00
26-01-2010	Lançamento dos documentos da empresa "Costa & Sampaio Costa, Lda."	8:00
27-01-2010	Lançamento dos documentos da empresa "Pirotécnica – Armando Vieira, Lda." relativos ao mês de Dezembro; Processamento de salários	8:00
28-01-2010	Preenchimento de declarações em suporte informático	8:00
29-01-2010	Registo de imobilizado	8:00
01-02-2010	Processamento de salários	8:00
02-02-2010	Classificação dos documentos da empresa "Mercasuper – Supermercados, Lda." relativos ao mês de Dezembro	8:00

Data	Sumário do dia	Nº de horas
03-02-2010	Continuação da classificação dos documentos da empresa "Mercasuper – Supermercados, Lda."	8:00
04-02-2010	Continuação da classificação dos documentos da empresa "Mercasuper – Supermercados, Lda."	8:00
05-02-2010	Classificação dos documentos da empresa "Rosefer – Aproveitamentos Têxteis e Confecções, Lda." relativos ao mês de Dezembro	8:00
08-02-2010	Continuação da classificação dos documentos da empresa "Rosefer – Aproveitamentos Têxteis e Confecções, Lda."	8:00
09-02-2010	Continuação da classificação dos documentos da empresa "Rosefer – Aproveitamentos Têxteis e Confecções, Lda."	8:00
10-02-2010	Classificação dos documentos de venda a crédito e compra a crédito da empresa "Têxteis Pinto Coelho & Filho, Lda." relativos ao mês de Janeiro	8:00
11-02-2010	Classificação dos documentos da empresa "Calçado Fortaleza, Lda." relativos ao mês de Janeiro	8:00
12-02-2010	Continuação da classificação dos documentos da empresa "Calçado Fortaleza, Lda."	8:00
15-02-2010	Continuação da classificação dos documentos da empresa "Calçado Fortaleza, Lda."	8:00
17-02-2010	Lançamento de documentos no sistema informático da empresa "Calçado Fortaleza, Lda." relativos ao mês de Janeiro	8:00
18-02-2010	Processamento de salários; Comunicação de dados a entidades competentes; Registo de imobilizado	8:00
19-02-2010	Operações de fim de exercício	8:00

Quadro II - Artigos da revista *TOC* relacionados com o SNC e IAS

Número	Mês	Ano	Título	Autor	Páginas
83	Fevereiro	2007	A opção IAS/IFRS em contas individuais de sociedades	Carlos Grenha	28 e 29
84	Março	2007	30.º aniversário (1977-2007) do primeiro POC – O sistema de normalização contabilística	J. F. Cunha Guimarães	46 a 51
85	Abril	2007	O novo modelo de normalização contabilística nacional	Avelino Antão, Cristina Gonçalves, Rui de Sousa, António Pereira, Amadeu Figueiredo, Adelino Sismeiro e Guilhermina Freitas	23 a 35
86	Maio	2007	A harmonização contabilística internacional para as PME	Ana Fialho, Cláudia Teixeira, Manuela Malheiro e Mário Marques	32 a 40
87	Junho	2007	Normativo contabilístico internacional e o goodwill nas concentrações de actividades empresariais	Maria Dolores, Salvador Montiele, Fernando Ruiz Lamas	32 a 39
89	Agosto	2007	Juros dos contratos de leasing: reconhecimento de um passivo	Fábio Albuquerque	39 a 42
90	Setembro	2007	Fusões e aquisições na banca	Maria Manuela Vieira Reynolds de Melo	41 a 47
90	Setembro	2007	Normalização contabilística - desafio futuro	Filipe Libório	56
91	Outubro	2007	A utilização supletiva das NIC no âmbito da Directriz Contabilística n.º 18	Lino Bailão	35 a 41
91	Outubro	2007	A estrutura conceptual da Contabilidade – do POC ao SNC	J. F. Cunha Guimarães	42 a 56
92	Novembro	2007	Contas individuais, consolidadas e separadas: das IFRS para o SNC	António Gervásio Lérias	36 a 40

Número	Mês	Ano	Título	Autor	Páginas
92	Novembro	2007	O sistema de normalização contabilística	Avelino Antão, Cristina Gonçalves, Rui de Sousa, António Pereira, Amadeu Figueiredo, Adelino Sismeiro e Guilhermina Freitas	22 a 35
92	Novembro	2007	Impostos diferidos e concentração de empresas segundo as IAS(NIC)/IFRS(NIRF)	Carlos António Rosa Lopes	41 a 59
94	Janeiro	2008	Sistema de Normalização Contabilística: o modo e o tempo na transição	António Gervásio Lérias	30 a 37
95	Abril	2008	As demonstrações financeiras – Do POC ao SNC	J. F. Cunha Guimarães	29 a 38
97	Abril	2008	Novas tendências de tributação das sociedades - conclusões da II Conferência Internacional	António Carlos dos Santos e Carlos Lobo	25 a 29
97	Abril	2008	Activos não correntes detidos para venda e operações descontinuadas	António Gervásio Lérias	32 a 42
98	Maio	2008	Impostos diferidos (POC/SNC e CIRC)	J. F. Cunha Guimarães	34 a 43
98	Maio	2008	Normas internacionais e riscos sobre a expressão dos valores nas demonstrações contabilísticas	António Lopes de Sá	44 a 50
98	Maio	2008	A mensuração de activos que se qualificam: a formação do custo à luz do novo referencial normativo	Amélia Maria Martins Pires	51 a 55
101	Agosto	2008	A profissão e o ensino face à normalização contabilística	Luís Lima Santos	29 e 30
102	Setembro	2008	SIMPLEX – IES – SNC: duas realidades e uma incerteza	Mário Portugal	18 a 21
102	Setembro	2008	Questões em torno da IAS 41	Maria Manuela V. Reinolds de Melo	38 e 39
102	Setembro	2008	O jogo de interesses e influências sobre as normas contabilísticas	António Lopes de Sá	40 e 41
102	Setembro	2008	A globalização (economicista) piora também a ética contabilística	Rogério Fernandes Ferreira	42 e 43
102	Setembro	2008	Sugestões para o processo normativo	Rodrigo António Chaves da Silva	44 e 45
103	Outubro	2008	A Contabilidade está a perder rigor?	Rogério Fernandes Ferreira	30 e 31
103	Outubro	2008	«Justo valor» e crise nos mercados	António Lopes de Sá	32 a 33
105	Dezembro	2008	Em defesa do justo valor	João Duque	34 e 35
107	Fevereiro	2009	Porque não há duas (opiniões) sem três...	Fábio Albuquerque	26 e 27
109	Abril	2009	Relato contabilístico: dos valores históricos aos benefícios económicos futuros	António Gervásio Lérias	35 a 46
110	Maio	2009	Novo Sistema de Normalização Contabilística – alterações introduzidas após o processo de audição pública	Domingos Cravo, Isabel Castelão Silva, Carlos Grenha, Pedro Colaço e Sérgio Pontes (Comissão de Acompanhamento do SNC)	38 a 44
110	Maio	2009	Contabilidade – critérios valorimétricos	Rogério Fenandes Ferreira	45 a 51
111	Junho	2009	Sistema de Normalização Contabilística: Justo valor versus credibilidade contabilística	Rute Abreu, Fernando Pega Magro e Fátima David	33 a 39
111	Junho	2009	Justiça de valor e justo valor	António Lopes de Sá	47 a 49

Número	Mês	Ano	Título	Autor	Páginas
112	Julho	2009	Activos intangíveis e seu tratamento numa concentração de actividades empresariais	Alexandra C. R. Domingos, Rui D. Domingos e Sílvia F. Arsénio	33 a 36
133	Agosto	2009	Processo de documentação fiscal («dossiê fiscal») - novas exigências impostas pelo SNC	Mário Portugal	23 a 25
113	Agosto	2009	Para um debate saudável: custo histórico versus justo valor	João Baptista Gouveia	28 a 31
113	Agosto	2009	As pequenas entidades no SNC	Elsa Marvanejo da Costa	56 a 58
114	Setembro	2009	Mitos derrubados e área contabilística	António Lopes de Sá	27 e 28
115	Outubro	2009	SNC – oportunidades e desafios na mudança: estaremos preparados?	José Pedro Farinha	39 a 41
116	Novembro	2009	Aplicação das IFRS nas concessões de serviços públicos	António Gervásio Lérias	33 a 40
116	Novembro	2009	A tributação na transição do POC para o SNC	Carlos Alberto da Silva e Cunha	41 a 47
117	Dezembro	2009	Alguns aspectos a ter em conta na conversão do POC para o SNC	Mário Portugal	26 a 28
117	Dezembro	2009	As recentes alterações das normas contabilísticas no âmbito da concentração de actividades empresariais (SNC e IFRS)	Carlos António Rosa Lopes	44 a 50
118	Janeiro	2010	Gratificações de balanço no Sistema de Normalização Contabilística	Paula Franco e Amândio Silva	36 a 38
119	Fevereiro	2010	Conclusões da IV conferência internacional OTOC/IDEFF	Manuel Faustino e Mário Portugal	27 a 31
119	Fevereiro	2010	Acontecimentos após data de balanço – análise da NCRF 24	Alexandra Domingos, Rui Domingos e Sílvia Arsénio	32 a 35
119	Fevereiro	2010	A informação empresarial simplificada (IES) e o sistema de normalização contabilística (SNC)	Mário Portugal	36 a 38
119	Fevereiro	2010	Irá o método do justo valor reduzir a qualidade da informação financeira? Inferências a partir da aplicação das IFRS	José António C. Moreira	45 a 49
120	Março	2010	O balanço no SNC – activo e passivo, corrente e não corrente	Mário Portugal	21 a 24
120	Março	2010	O valor descontado na mensuração contabilística	António Gervásio Lérias	32 a 37
120	Março	2010	POC versus SNC - clientes de cobrança duvidosa	Jorge Carrapiço	41 e 42

Quadro III – Acções de formação desenvolvidas pela CTOC entre 2007 e 2010 subordinadas a temas relativos ao novo normativo contabilístico português

Acções de formação eventual			
Tema	Mês	Ano	Duração
Contabilidade e Finanças Públicas em Juntas de Freguesia; O novo Sistema de Normalização Contabilística	Outubro	2007	8h
Estrutura conceptual (SNC) e os novos Modelos de Relato Financeiro; Fiscalidade em função dos documentos	Junho	2009	8h
SNC – Exemplos práticos	Setembro	2009	8h
A aplicação da NCRF n.º3 (aplicação pela 1ª vez do SNC) - abertura das contas em 2010	Janeiro	2010	8h
SNC: Mensuração e Imparidades; IVA - Novas regras de localização	Junho	2010	8h

Tema	Mês	Ano	Duração
SNC - O processo de divulgação nas pequenas entidades; IRC - A Tributação no quadro do SNC	Outubro	2010	8h
Acções de formação segmentada			
Tema	Mês	Ano	Duração
Estrutura Conceptual da Contabilidade Financeira	Novembro	2007	8h
O Normativo Contabilístico Nacional	Novembro	2007	12h
SNC-PROJECTO-O Novo Normativo Contabilístico Nacional - Enquadramento e 1ª.Aplicação das NIRF	Junho	2008	8h
Contratos de Construção e Actividades Imobiliárias - Aspectos Contabilísticos e Fiscais (NIRF N° 19)	Setembro	2008	16h
Os impostos diferidos (normativo actual vs SNC)	Fevereiro	2009	8h
SNC - A Estrutura conceptual	Maio	2009	8h
O reconhecimento, mensuração e divulgação dos activos tangíveis e intangíveis (actual normativo vs. SNC)	Novembro	2009	12h
NCRF 3 - adopção pela primeira vez das NCRF	Janeiro	2010	16h
SNC - Pequenas Entidades	Janeiro	2010	16h
SNC - Activos correntes	Fevereiro	2010	16h
SNC - Activos não correntes	Fevereiro	2010	16h
Implicações contabilísticas pertinentes do CSC	Fevereiro	2010	8h
NCRF 25 - Imposto sobre o rendimento	Março	2010	8h
NCRF 12 - Imparidades de activos	Março	2010	8h
SNC - Passivos correntes e não correntes	Março	2010	16h
NCRF 21 - Provisões, Activos e Passivos contingentes	Março	2010	8h
NCRF 27 - Instrumentos financeiros	Abril	2010	16h
SNC - Demonstrações Financeiras (NCRF 1,2,4,5,24)	Abril	2010	16h
IRC/IRS - Dossier Fiscal (Organização e Preparação)	Abril	2010	16h
NCRF 28 - Benefícios dos empregados	Abril	2010	8h
NCRF 10 - Custo dos empréstimos obtidos	Novembro	2010	8h
NCRF 22 - Contabilização dos subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo	Novembro	2010	8h
Acções de formação permanente			
Tema	Mês	Ano	Duração
Investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos (normativo actual vs. SNC)	Março	2009	24h
O reconhecimento, a mensuração e a divulgação dos investimentos financeiros no SNC	Setembro	2009	32h
Acções de formação à distância			
Tema	Mês	Ano	Duração
Contratos de Construção e Actividades Imobiliárias - Aspectos Contabilísticos e Fiscais (NIRF 19)	Setembro	2008	16h
SNC - Projecto O Novo Normativo Contabilístico Nacional - Enquadramento e 1ª aplicação das NIRF	Setembro	2008	8h
SNC - Projecto O Novo Normativo Contabilístico Nacional - Enquadramento e 1ª Aplicação das NIRF	Dezembro	2008	8h
Investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos (normativo actual vs SNC)	Março	2009	24h
SNC - A Estrutura conceptual	Maio	2009	8h

Tema	Mês	Ano	Duração
SNC - Activos não correntes	Maio	2009	16h
SNC - Imparidade de Activos e Contingências	Junho	2009	16h
SNC - Passivos correntes e não correntes	Julho	2009	16h
SNC - Pequenas Entidades	Setembro	2009	16h
SNC - Adopção pela 1ª vez das NCRF	Outubro	2009	16h
SNC - Preparação das Demonstrações Financeiras	Novembro	2009	16h
O reconhecimento, a mensuração e a divulgação dos investimentos financeiros no SNC	Novembro	2009	32h
SNC- Activos Correntes	Novembro	2009	16h
SNC - Estrutura Conceptual	Janeiro	2010	8h
NCRF 3 - adopção pela primeira vez das NCRF	Fevereiro	2010	16h
SNC - Pequenas Entidades	Fevereiro	2010	16h
SNC - Activos não correntes	Março	2010	16h
SNC - Activos correntes	Março	2010	16h
NCRF 12 - Imparidades de activos	Abril	2010	8h
SNC - Passivos correntes e não correntes	Abril	2010	16h
NCRF 21 - Provisões, Activos e Passivos contingentes	Abril	2010	8h
NCRF 28 - Benefícios dos empregados	Abril	2010	8h
SNC - Reconhecimento e Mensuração dos Investimentos Financeiros	Maio	2010	16h
Análise de Balanços e Estudo de Indicadores Económicos com base nos Modelos SNC	Maio	2010	16h
SNC - Empreendimentos Conjuntos	Julho	2010	8h
SNC - Demonstrações Financeiras (NCRF 1,2,4,5,24)	Outubro	2010	16h
SNC - Preparação das notas anexas às Demonstrações Financeiras	Novembro	2010	16h
SNC - Preparação das notas anexas às Demonstrações Financeiras	Dezembro	2010	16h