

Clara Margarida Simões Gariso

**Perceção do impacto das alterações
às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro “O Caso Português”**

Orientadora: Prof^a. Doutora Catarina Kaizeler

Co-Orientador: Prof. Doutor João Miguel Capela Borralho

Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias

Escola de Ciências Económicas e das Organizações

Lisboa

2021

Clara Margarida Simões Gariso

**Perceção do impacto das alterações
às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro “O Caso Português”**

Dissertação defendida em provas públicas para obtenção do Grau de Mestre no Curso de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade, conferido pela Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias no dia 30 de abril de 2021, perante o júri, nomeado pelo Despacho de Nomeação nº126/2021 de 9 de abril de 2021, com a seguinte composição:

Presidente: Prof. Doutor Eduardo Manuel Machado de Moraes Sarmento Ferreira;

Arguente: Prof.^a Doutora Tânia Alves de Jesus;

Orientadora: Prof.^a Doutora Ana Catarina Pagarim Ribeiro Kaizeler

Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias

Escola de Ciências Económicas e das Organizações

Lisboa

2021

Clara Margarida Simões Gariso

**Perceção do impacto das alterações
às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro “O Caso Português”**

Lisboa, abril de 2021

Dissertação defendida em provas públicas na Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias no dia 30 de abril de 2021, perante o júri, nomeado pelo Despacho de Nomeação nº126/2021 de 9 de abril de 2021, com a seguinte composição:

Presidente: Prof. Doutor Eduardo Manuel Machado de Moraes Sarmiento Ferreira;

Arguente: Prof.^a Doutora Tânia Alves de Jesus;

Orientadora: Prof.^a Doutora Ana Catarina Pagarim Ribeiro Kaizeler

Co-Orientador: Prof. Doutor João Miguel Capela Borralho

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Mais informo, que este trabalho deu origem a um *papper* aceite para apresentação no XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, que decorreu no Porto nos dias 7 e 8 de novembro de 2019.

Agradecimentos

“Não há no mundo exagero mais belo que a gratidão”

Jean de La Bruyère

Agradeço a todos quanto, direta ou indiretamente, ajudaram na elaboração deste trabalho, facultando documentação, orientando na pesquisa e disponibilizando tempo para esclarecimento de dúvidas no âmbito teórico e crítico deste trabalho.

À orientadora desta dissertação, Professora Doutora Catarina Kaizeler, ao meu co-orientador e diretor de curso Professor João Borralho, o meu mais sincero agradecimento, pela disponibilidade, apoio, orientações, comentários e sugestões, compreensão e dedicação, que me permitiu esta reflexão, tão atual e de interesse corrente. Agradeço-lhes ainda toda a amizade.

Não sendo uma pessoa de exteriorizar grandes sentimentos, entendo, no entanto, que não poderei deixar de endereçar uma palavra de apreço, a todos os que tiveram a sua parte de importância neste trabalho: a família, amigos e colegas.

Por fim, quero agradecer à minha família a quem dedico este trabalho, aos meus filhos, Pedro, Inês, Salvador e ao meu marido Paulo, a quem privei de muito tempo para poder realizar este e outros trabalhos, no âmbito deste mestrado e ao longo do meu percurso profissional. Agradeço também à minha mãe, irmã e sobrinhos. Contudo, esta dissertação é especialmente dedicada ao meu pai, meu grande pilar e crítico. Foi o meu grande estímulo e fonte de inspiração nesta minha caminhada. Continuarei a seguir o caminho.

Resumo

Em janeiro de 2010 entrou em vigor um novo modelo de normalização contabilística denominado Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei nº 158/2009 de 13 de julho, que revogou o Plano Oficial de Contabilidade. Posteriormente, o Decreto-Lei nº 98/2015 de 2 de junho, transpõe para o ordenamento jurídico interno a Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas.

Este trabalho analisa as dificuldades e o impacto proveniente das alterações aos normativos que advém da harmonização contabilística. Para esse efeito é abordada a evolução da harmonização e normalização contabilística internacional e em Portugal, culminando na análise do impacto decorrente da aplicação das alterações ao normativo proveniente da publicação do Decreto-Lei nº 98/2015 de 2 de junho através da captação da perceção dos profissionais que lidam com as exigências inerentes à implementação de novos normativos. A metodologia empregue foi a da revisão de literatura e a técnica de questionário dirigido aos contabilistas certificados portugueses.

Os resultados deste estudo permitem concluir que a análise e avaliação de possíveis impactos do Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de junho às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro após entrada em vigor da mesma, têm uma forte aceitação das empresas no que respeita às alterações a implementar, encontrando-se os profissionais desta área preparados para aplicar estas alterações. Os contabilistas certificados consideram, ainda, haver algum impacto nos resultados e em alguns elementos da posição financeira das empresas. No que concerne à redução de custos com a preparação da informação financeira, os profissionais acreditam que o impacto será nulo. Na perspetiva dos Contabilistas Certificados, os procedimentos serão idênticos. A diversidade de normativos pode comprometer o processo de harmonização.

Palavras-chaves: Normalização Contabilística, Harmonização Contabilística, Processos Contabilísticos, Demonstrações Financeiras, Contabilistas Certificados

Abstract

In January 2010, came into force a new normalization accounting model called Accounting Normalization System, approved by the Decree-Law n° 158/2009 from July 13th that revoked National Plan of Accounts. Then, the Decree-Law n° 98/2015 from June 2nd transposes to the domestic legal system the Directive n°2013/34/EU, from the European Parliament and from the June 26th, 2013 Council relative to the annual financial statements, consolidated financial statements and reports regarding certain companies.

This document analyzes the difficulties and the impact arising from the changes to the regulations that result from accounting harmonization. To this end, the evolution of harmonization and accounting standardization in Portugal is addressed, culminating in the analysis of the impact resulting from the application of the changes to the regulations arising from the publication of Decree-Law n° 98/2015 of June 2nd, in order to capture the perception of professionals dealing with the requirements inherent to the implementation of new regulations. The methodology used was the literature review and the questionnaire technique directed to Portuguese certified accountants.

This study also allows achieving to the conclusion, that after the evaluation and analysis of the potential impact of Decree-Law n° 98/2015 to Financial Reporting Standards after being approved, it has a strong acceptance from the companies regarding the changes that needs to be done, with professionals within this area ready to implement these changes. The certified accountants also consider that there was some impact on the results and in few elements of the company's financial position. When it comes to reducing costs with the preparation of financial information, the professionals believe that there will be no impact. From the point of view of Certified Accountant, the procedures are identical. The diversity of normatives may compromise the harmonization process.

Keywords: Accounting Normalization, Accounting Harmonization, Accounting Processes, Financial Statements, Certified Accountants

Índice

Agradecimentos	v
Resumo	vi
Abstract.....	vii
Índice	viii
Índice de Figuras	x
Índice de Gráficos.....	xi
Índice de tabelas	xii
Lista de Siglas e Abreviaturas	xiii
1. Introdução.....	15
2. Revisão de literatura.....	19
2.1. Harmonização contabilística – Contextualização.....	19
2.2. Enquadramento	29
2.2.1. Normas Internacionais	29
2.2.2. Normas Nacionais.....	31
2.2.3. Estudos internacionais	35
2.2.4. Estudos em Portugal	39
3. Metodologia de investigação.....	44
3.1. Metodologia.....	44
3.2. Objetivos do estudo	45
3.3. Amostra e período de estudo	46
4. Análise e discussão dos resultados.....	50
4.1. Caracterização da amostra – Informação sobre o Contabilista Certificado.....	50
4.2. Impacto na qualidade das Demonstrações Financeiras.....	56
4.3. Informação sobre a entidade onde exerce funções	59
4.4. Nível de preparação das empresas para a adoção das alterações impostas pelo Decreto Lei nº 98/2015 de 2 de junho	60
4.5. Impacto das alterações ao SNC, nas diferentes fases do processo contabilístico, e de acordo com o normativo aplicável.....	62
4.5.1. Norma Contabilística para as Micro entidades	62
4.5.2. Norma Contabilística para as Pequenas Entidades	63
4.5.3. Normas Contabilísticas de Relato Financeiro	64

4.5.4. Normas Contabilísticas de Relato Financeiro para o Setor Não Lucrativo.....	65
4.6. Impacto derivado das alterações provenientes do Decreto-Lei 98/2015 de 2 de junho em rubricas do balanço de acordo com os contabilistas certificados.....	66
5. Conclusão.....	69
Referências Bibliográficas.....	72
APÊNDICES	I
Apêndice 1 – Carta Convite resposta a questionário	II
Apêndice 2 – Questionário	III
Apêndice 3 – Qualidade da Informação Financeira	XII
ANEXOS	XIII
Anexo 1 – Diretivas e regulamentos à contabilidade empresarial.....	XIV
Anexo 2 – Implementação das Diretivas contabilísticas como lei	XV
Anexo 3– Resumo das principais alterações ao SNC.....	XVI
Anexo 4– Resultado do questionário (resumo)	XXIX

Índice de Figuras

Figura 1: Processo de Harmonização ao nível Internacional	22
Figura 2: Resenha histórica de Investigadores da Harmonização Contabilística Internacional.....	23
Figura 3: Vantagens de harmonização contabilística internacional	26
Figura 4: Harmonização versus Normalização (Barbu, Ali e Lemos)	27
Figura 5: Linha temporal de alguns dos eventos mais importantes na HCI.....	30
Figura 6: Etapas normalização	32
Figura 7: Linha temporal Regulamentos e Decretos de Lei	33
Figura 8: Publicação do Inquérito na página da OCC.....	46
Figura 9: Blocos do questionário	47
Figura 10: Hierarquia das características qualitativas da informação financeira útil.....	XII

Índice de Gráficos

Gráfico 1: Faixa etária distribuição feminina e masculina.....	51
Gráfico 2: Anos que exerce a profissão.....	53
Gráfico 3: Concorde com as alterações impostas ao SNC pelo Decreto-Lei 98/2015	55
Gráfico 4: Sente-se preparado para aplicar as alterações ao SNC a partir de 2016	56
Gráfico 5: Impacto do Decreto-Lei 98/2015, na qualidade das demonstrações financeiros das empresas	57
Gráfico 6: Encargos Administrativos.....	58
Gráfico 7: Entidade cotada em bolsa e concentração de negócios	59
Gráfico 8: Pequenos Grupos e Consolidação de Contas ou dispensa da mesma	59
Gráfico 9: Pagamentos a Administração Pública.....	60
Gráfico 10: Processo Contabilístico e Sistema Informático.....	61
Gráfico 11: Custos Envolvido e reação dos Investidores.....	61
Gráfico 12: Formação do Pessoal.....	61
Gráfico 133: Reconhecimento e Mensuração NCRF – ME	62
Gráfico 14: Divulgação NCRF – ME.....	62
Gráfico 15: Reconhecimento e Mensuração NCRF – PE	63
Gráfico 16: Divulgação NCRF – PE	63
Gráfico 17: Reconhecimento e mensuração NCRF	64
Gráfico 18: Divulgação entidades aplicam NCRF	64
Gráfico 19: Reconhecimento e Mensuração NCRF - ESNL	65
Gráfico 20: Divulgação NCRF-ESNL	65
Gráfico 21: Impacto nos Ativos e Impacto nos Resultados	66
Gráfico 22: Ativos Fixos Tangíveis e Ativos Intangíveis	67
Gráfico 23: Impostos Diferidos e Benefícios aos empregados	67
Gráfico 24: Ativos não correntes e Inventários.....	67
Gráfico 25: Provisões, passivos e ativos contingentes	68
Gráfico 26: Capital próprio e interesses minoritários	68

Índice de tabelas

Tabela 1: Resultados da aplicação da fórmula de Arkin (1982)	48
Tabela 2: Número de respostas	50
Tabela 3: Distribuição das respostas – Faixa Etária.....	52
Tabela 4: Respostas feminino e masculino	52
Tabela 5: Anos em exercício na função	54
Tabela 6: Limites para as categorias entidades	XVI
Tabela 7: Normas Contabilística e de relato financeiro (NCFR) aplicáveis às microentidades.....	XVII
Tabela 8: Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) aplicáveis às pequenas entidades.....	XVIII
Tabela 9: Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) aplicáveis às Entidades do Setor Não Lucrativo	XIX
Tabela 10: Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) aplicáveis às Médias e Grandes Entidades	XX
Tabela 11: Limites para a dispensa de elaboração de contas consolidadas.....	XXI
Tabela 12: Portarias e avisos.....	XXII
Tabela 13: Respostas ao questionário (resumo).....	XXIX

Lista de Siglas e Abreviaturas

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

AFT – Activo Fixo Tangível

AI – Activos Intangíveis

BCE – Banco Central Europeu

BP – Banco de Portugal

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

CP – Capital Próprio

CC – Técnico Oficial de Contas

DC – Directrizes Contabilísticas

DF – Demonstrações Financeiras

ESNL – Entidades do Sector Não Lucrativa

FASB – Financial Accounting Standards Board

FMI – Fundo Monetário Internacional

GAAP - Generally Accepted Accounting Principles

IAS – International Accounting Standards

IASC – International Accounting Standards Committee

IASB – International Accounting Standards Board

IFRS – International Financial Reporting Standards

IOSCO – International Organization of Securities Commissions

OCDE - Nações Unidas, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

PE – Pequenas Entidades

PME – Pequenas e Médias Empresas

POC – Plano Oficial de Contabilidade

RLP – Resultado Líquido do Período

ROC – Revisor Oficial de Contas

SEC - Securities Exchange Commission

SFAS – Statement of Financial Accounting Standards

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

SNC-ESNL - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor não Lucrativo.

TIC`s – Tecnologias de Informação

UE – União Europeia

US-GAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles

1. Introdução

Neste capítulo é feito um prelúdio desta dissertação, referindo os seus objetivos em termos gerais, justificando as motivações que levaram à escolha do tema e apresentando, de forma sintética, a estrutura do trabalho.

A globalização da economia a nível mundial, fruto do desenvolvimento das Tecnologias de Informação (TIC's) exigiu informação mais granular e minuciosa. É premente a comparação entre entidades a nível mundial, sendo de extrema importância a harmonização contabilística nacional e internacional, de forma a assegurar o interesse de todos os utentes da informação financeira, ultrapassar barreiras de comparação e interpretação. Surge a necessidade de adotar um conjunto de normas contabilísticas mundialmente aceites e que venham atenuar os efeitos adversos da multiplicidade de normativos contabilísticos. É neste contexto que surgem o *International Accounting Standards Board* (IASB) e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), organismos responsáveis pela criação de um conjunto de normas de elevada qualidade. A União Europeia (UE), alia-se ao IASB no processo de harmonização contabilística, impondo a obrigatoriedade de adoção das normas internacionais do IASB, desde 2005, para todas as empresas cotadas em bolsa, na preparação das demonstrações financeiras consolidadas.

Portugal acompanha a evolução na adoção das normas internacionais. Desde a criação do Plano Oficial de Contabilidade (POC) em 1977 assistiu-se a uma evolução constante. Surge, em 2010, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que tem por base um conjunto de Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF) cuja inspiração advém das normas do IASB, caindo o POC.

Sendo parcos os estudos sobre este tema e, pela pertinência para a sociedade, no seu todo e para o universo das empresas em particular, considerou-se importante analisar o sistema contabilístico que precedeu a introdução do Decreto-Lei n.º 98/2015 e, desta forma, antever potenciais impactos decorrentes da aplicação deste diploma.

Perante este cenário, objetiva-se com este trabalho, a análise e avaliação de possíveis impactos do Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de junho às NCRF após entrada em vigor da mesma.

Na persecução dos resultados, foram delineados procedimentos/metodologias por forma a atingir os objetivos definidos: elaboração de um questionário (cf. apêndice 2), tendo por base a aplicação das NCRF nas Empresas Portuguesas a partir de 2016, após entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de junho.

Este questionário foi direcionado aos Contabilistas Certificados (CC's) uma vez que são os intervenientes de primeira linha no tratamento da informação e, lidam diretamente com a implementação deste diploma, obtendo as reações e impacto desta transição no decorrer da atividade diária dos CC's.

Para promoção do questionário foi feita a sua divulgação no site oficial da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC)¹ permitindo o acesso a todos os profissionais.

Com o questionário pretende-se obter respostas a diversas questões e analisar a opinião dos contabilistas certificados, nesse período, potenciando informação sobre o seu nível de preparação na implementação do SNC a partir de 2016 (Decreto-Lei nº 98/2015 de 2 junho). Apresenta-se assim de forma resumida os objetivos subjacentes neste trabalho.

Objetivos da Investigação

Pretendemos em termos gerais, analisar os efeitos das Decreto-Lei alterações às normas contabilísticas e de relato financeiro nas empresas Portuguesas a partir de 2016, estudando o impacto que o Decreto-Lei nº 95/2015 de 2 de junho teve na vida das empresas e dos profissionais da contabilidade. Para isso, temos como objetivos específicos:

1. Analisar como os efeitos decorrentes das alterações da Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho Europeu, de 26 de junho de 2013, transposta para o Decreto-Lei nº 98/2015 de 2 de junho, cujos objetivos são a redução de encargos administrativos das pequenas e médias empresas e a simplificação de procedimentos de relato financeiro, a redução da informação nas notas anexas às demonstrações financeiras e a dispensa da preparação de demonstrações financeiras consolidadas para grupos de pequenas empresas serão atingidos, de acordo com a opinião dos CC's;
2. Avaliar o nível de preparação dos CC's para implementar em 2016 as alterações previstas neste diploma;

¹ Link Site OCC - <http://www.occ.pt/pt/noticias/inquerito-sobre-impacto-das-alteracoes-as-normas-contabilisticas-e-ncrf-nas-empresas/>

3. Avaliar o nível de preparação das empresas, no que respeita à sua preparação e recetividade para a implementação das alterações provocadas pelo novo Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de junho;
4. Avaliar os impactos da adoção das alterações ao SNC, em função das novas normas, no que respeita ao desempenho (resultados) e posição financeira (capitais próprios).

Metodologia de Investigação

Para dar cumprimento aos objetivos anteriormente definidos, optamos como metodologia de investigação pelo estudo qualitativo, via questionário, com a análise e tratamento dos dados recolhidos.

Motivos que levaram à escolha do tema

Após uma forte consolidação do processo de normalização contabilístico, que abrangeu todos os setores da economia, através da aplicação das NCRF, quer no setor privado da economia, quer no setor das atividades sem fim lucrativo² e do setor público ao mesmo tipo de relato, com a introdução do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). Com base neste contexto, o objectivo principal deste estudo é analisar os potenciais impactos decorrentes da aplicação das alterações às normas, previstas pelo Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de junho, nas empresas portuguesas, segundo a percepção dos CC's, através da avaliação do nível de preparação das empresas portuguesas para adotarem o novo normativo; da análise e avaliação do impacto que estas alterações provocam nas empresas portuguesas, nomeadamente nos processos contabilísticos e nos elementos que compõem o balanço e os resultados; da avaliação da percepção que os profissionais da contabilidade têm do impacto destas alterações na qualidade das Demonstrações Financeiras (DF) e no valor do Capital Próprio das empresas.

Com a Diretiva n.º 2013/34/EU, e consequente transposição para a legislação nacional, a estabilidade anteriormente criada, parece de algum modo ter sido colocada em causa.

Este trabalho pretende contribuir para a compreensão do processo de alteração ao SNC, perpetuado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de junho, estudando os impactos que o mesmo

² Através da Norma contabilística e de relato financeiro para as entidades do setor não lucrativo.

terá na vida das empresas e dos profissionais da contabilidade. Torna-se relevante neste momento investigar:

- Se as alterações introduzidas desoneram as entidades, libertando-as de algumas obrigações e consequentemente reduzindo os encargos administrativos, como já em 2008, o Parlamento Europeu tinha sugerido;
- Se as empresas e CC`s estão devidamente preparados para receber estas alterações;
- E, qual o impacto que tais alterações provocam nos principais elementos da posição financeira e nos resultados das entidades.

Sendo um tema recente, relevante e pertinente urge que seja realizado um estudo ao seu impacto no panorama português, obtendo resposta aos efeitos deste diploma.

Estrutura do trabalho

O presente trabalho encontra-se organizado em cinco capítulos. O primeiro capítulo corresponde à introdução onde é feito um prelúdio ao trabalho e refere os seus objetivos em termos gerais; justifica ainda as motivações que levaram à escolha do tema e apresenta, de forma sintética, a estrutura do trabalho, o segundo capítulo é dedicado à revisão de literatura, onde apresentamos o conceito e enquadramento da harmonização contabilística, bem como o enquadramento legal nacional e internacional, com a respectiva revisão de literatura, expondo as diversas opiniões sobre a referida temática. O terceiro capítulo, apresenta a metodologia, procedimentos utilizados e a caracterização da amostra e, no quarto capítulo desenvolve-se a análise empírica do estudo e dos resultados obtidos e, por fim, no quinto capítulo apresentam-se as conclusões que sintetizam os objetivos que nos propusemos alcançar, contribuições e limitações do estudo, bem como pistas para investigação futura.

2. Revisão de literatura

Neste capítulo apresentamos o conceito e o enquadramento da harmonização contabilística, bem como o enquadramento legal nacional e internacional, com a respectiva revisão de literatura, expondo as diversas opiniões sobre a referida temática.

2.1. Harmonização contabilística – Contextualização

A globalização da economia, a nível mundial, fruto do desenvolvimento das Tecnologias de Informação (TIC's) veio potenciar a obtenção de informação mais granular e minuciosa, permitindo um maior suporte às decisões reduzindo o '*time-to-market*' nas ações a tomar. Tal originou um aumento das transações económicas e financeiras. Os investidores alargam os seus horizontes em termos de mercados e investimentos. Torna-se necessário aprender e dominar a linguagem dos negócios.

É premente a comparação entre entidades a nível mundial, sendo de extrema importância a harmonização contabilística nacional e internacional, de forma a assegurar o interesse de todos os utentes da informação financeira, ultrapassar barreiras de comparação e interpretação.

As normas devem estar em harmonia, evitando diferenças quer no apuramento de resultados, quer na avaliação da própria entidade. Estas diferenças existem, devido à adoção de diferentes normativos em cada país.

A ausência de informação financeira não harmonizada no seio da União Europeia, associada à complexidade existente em torno desta harmonização contabilística, levou à necessidade de implementação de medidas por parte da União Europeia, para que os seus estados membros adotem as normas internacionais do *International Accounting Standards Board* (IASB).

Surge a necessidade de adotar um conjunto de normas contabilísticas mundialmente aceites e que venham atenuar os efeitos adversos da diversidade de normativos contabilísticos. É neste contexto que surgem o IASB e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), organismos responsáveis pela criação de um conjunto de normas de elevada qualidade. A União Europeia (UE), alia-se ao IASB no processo de harmonização contabilística, impondo a obrigatoriedade de adoção das normas internacionais do IASB, desde 2005, para todas as empresas cotadas em bolsa, na preparação das demonstrações financeiras consolidadas. O

regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho da União Europeia, obriga todas as sociedades cotadas num mercado regulamentado a preparar e apresentar as demonstrações financeiras segundo as normas internacionais de contabilidade, as IAS e as *International Financial Reporting Standard* (IFRS), emitidas pelo IASB.

Portugal acompanha a evolução na adoção das normas internacionais. Desde a criação do Plano Oficial de Contabilidade (POC) em 1977 assistiu-se a uma evolução constante, no sentido de garantir a consonância com as normas internacionais, assegurando uma harmonização das mesmas. Desta forma várias medidas foram sendo tomadas ao longo destes últimos anos, por forma a garantir a harmonização e transição dessas mesmas normas para o panorama português.

Prosseguindo o objetivo anterior, Portugal, criou a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) e deixou cair o POC em 2009. Surge, assim em 2010, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que tem por base um conjunto de Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF) cuja inspiração advém das normas do IASB.

Desde então, muitos estudos têm sido feitos no que respeita ao impacto da adoção das normas internacionais em contexto internacional. Em Portugal, não existem ainda, muitos estudos que analisem o provável impacto decorrente da aplicação das normas do SNC e maisrecentemente das alterações promovidas pelo Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de junho que tem por finalidade a transposição da diretiva da UE n.º 2013/34/EU, de 26 de junho de 2013, referente a alterações ao relato financeiro das empresas.

Estas reformulações têm como objetivo uma harmonização das normas internacionais no plano nacional, sendo que a aplicação destas acabam por ter impacto direto sobretudo no dia-a-dia das empresas e dos profissionais da contabilidade. Estas alterações já foram alvo de diversos estudos a nível nacional e internacional nos anos que precederam a introdução do novo diploma, o Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de junho.

Sendo parcos os estudos sobre este tema e, pela pertinência para a sociedade, no seu todo e para o universo das empresas em particular, considerou-se importante analisar o sistema contabilístico que precedeu a introdução do Decreto-Lei n.º 98/2015 e, desta forma, antever potenciais impactos decorrentes da aplicação deste diploma.

A globalização trouxe uma nova dinâmica ao mundo empresarial e conseqüentemente aos mercados de capitais, uma vez que as empresas não atuam apenas a nível local, mas também, a nível internacional.

Este efeito da globalização levou à necessidade de harmonização ao nível internacional de regulação financeira, tendo em parte, essa necessidade sido originada também, por algumas das crises de mercados, atingidos por escândalos financeiros (escândalo financeiro da Enron³ e o da Worldcom⁴ empresas cotadas na bolsa de valores dos EUA e na Europa o exemplo da Parmalat⁵). Estes escândalos financeiros abalaram a economia como um todo e, a confiança financeira dos investidores.

Todo este processo levou à inevitabilidade de reformas evidentes, reforçando a ênfase na harmonização da informação, em virtude de assimetrias da mesma, associado à dificuldade de comparação, levando à necessidade de garantir uma melhor informação financeira associado a um aumento da qualidade da mesma. Entre as diversas diferenças verificadas salientam-se as seguintes:

- Dificuldade de comparação da informação financeira, entre os países;
- Dificuldade de comparação da informação financeira, entre empresas;

Neste contexto, assistem-se a mudanças no contexto da contabilidade, elemento essencial na construção da informação financeira. Verificam-se alterações profundas no âmbito da preparação e divulgação da informação financeira, com o objetivo de divulgar informação para além do contexto interno.

A diversidade legal contabilística, provoca grandes diferenças nas práticas de reporte financeiro, em empresas de diferentes países. Esta situação gera complicações para aqueles que elaboram, consolidam, auditam e interpretam os relatórios financeiros.

Com o objetivo de pôr em prática um processo que visa a redução das diferenças existentes empreendeu-se a nível internacional o processo da harmonização contabilística. Neste contexto existem vários órgãos envolvidos neste processo de harmonização e que apresentamos na seguinte figura nº 1:

³ “The Enron Scandal” – Chalmers University of Technology Fonte: http://www.math.chalmers.se/~rootzen/finrisk/GR7_TobiasPavel_MyleneEncontro_ENRON.pdf (acedido em Junho de 2016)

⁴ “THE ACCOUNTING FRAUD @ WORLDCOM: THE CAUSES, THE CHARACTERISTICS, THE CONSEQUENCES, AND THE LESSONS LEARNED.” – University of Central Florida Orlando Fonte: http://etd.fcla.edu/CF/CFH0003811/Ashraf_Javiriyah_201105_BSBA.pdf (acedido em Junho de 2016)

⁵ “The Parmalat Scandal” – World Finance Fonte: <http://www.worldfinance.com/special-reports/the-parmalat-scandal> (acedido em Junho de 2016)

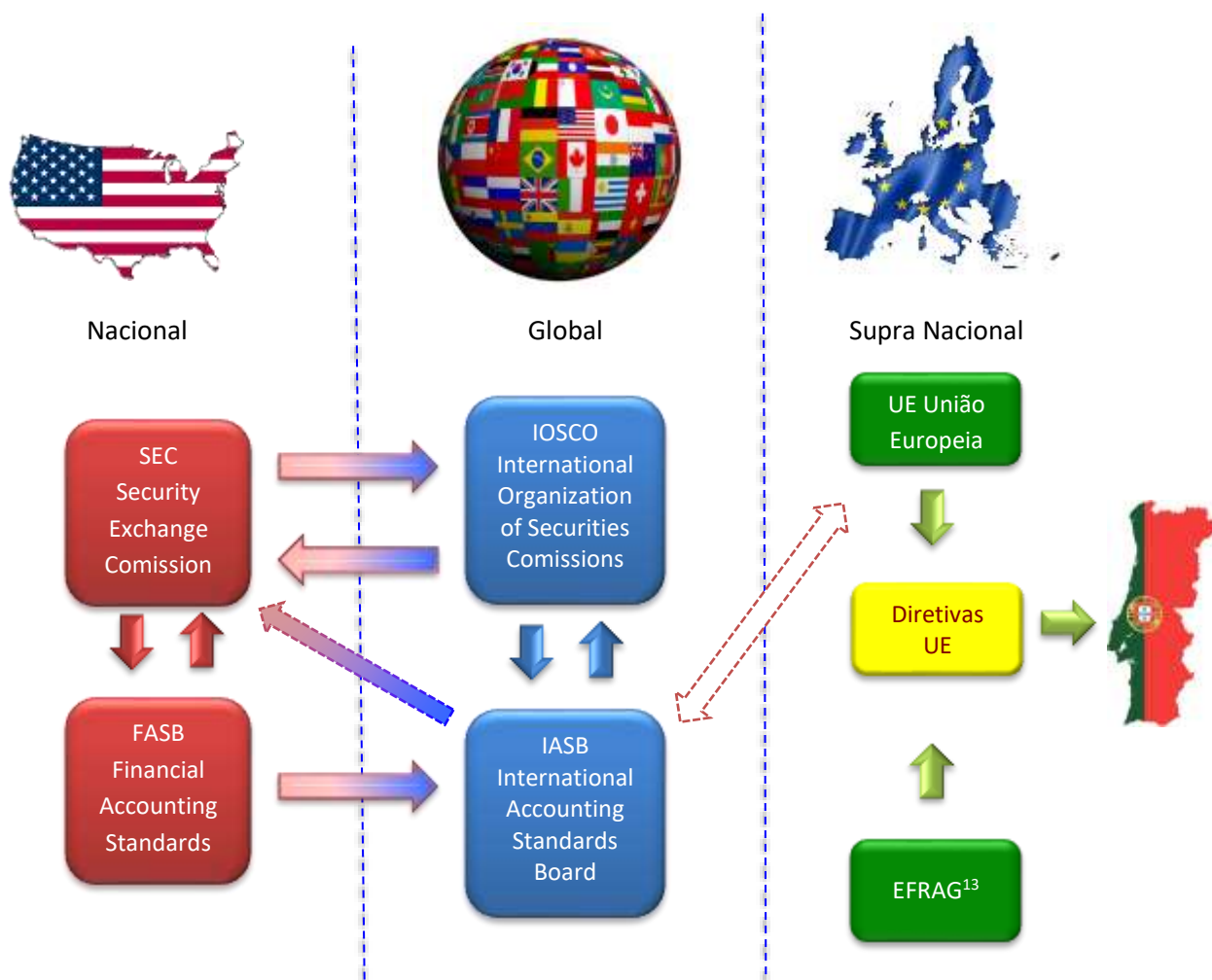


Figura 1: Processo de Harmonização ao nível Internacional

Fonte: Elaboração própria

Assiste-se a um aumento crescente em termos de relevância no estudo da Harmonização Contabilística Internacional, em virtude do efeito da globalização dos mercados e a consequente internacionalização dos negócios. Por forma a refletir o esforço dos diversos intervenientes neste estudo, é apresentada uma linha temporal (figura nº 2), onde apresentamos alguns dos principais investigadores nesta temática.

⁶ EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group, um órgão de nível técnico, cuja a principal missão consiste em assessorar a Comissão Europeia na apreciação das Normas Internacionais de Contabilidade, através de um envolvimento activo nos trabalhos desenvolvidos pelo IASB.

Fonte: CNC http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/Documentos/NCN_LO_CE_AprovadoCG.pdf

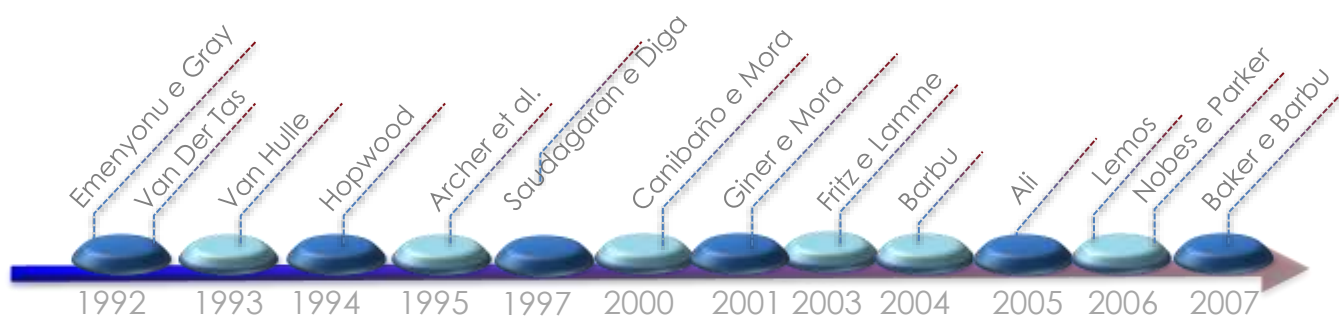


Figura 2: Resenha histórica de Investigadores da Harmonização Contabilística Internacional

Fonte: Elaboração própria

De acordo com Emenyonu e Gray (1992), a harmonização contabilística internacional é um tema que cativa o interesse de muitos profissionais, pouco tendo sido feito para quantificar o esforço em torno do mesmo. Ainda de acordo com os autores, uma variedade de organizações, incluindo o International Accounting Standards Committee (IASC), as Nações Unidas, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e claro a UE disponibilizaram um conjunto considerável de recursos procurando identificar os problemas contabilísticos a nível internacional e alcançar a harmonização contabilística internacional. Todavia e apesar de todos estes esforços para atingir a harmonização contabilística, pouco tem sido feito para mensurar o impacto de tais esforços

Van der Tas (1992), salientou que as demonstrações financeiras são objeto de harmonização e que a única forma de alcançar tal objetivo é definir/formular normas, fixando assim limites à diferença entre as demonstrações financeiras. As normas contabilísticas são também objecto de harmonização, consequentemente, a literatura existente faz distinção entre dois tipos de harmonização, a harmonização material ou de facto⁷ e, a harmonização formal ou *de jure*⁸.

Os dois tipos de harmonização estão inter-relacionados, i.e., a harmonização formal constitui normalmente um primeiro passo para a harmonização material, mas não é necessariamente o caso, uma vez que a harmonização material pode ter lugar sem ser precedida por uma harmonização formal. Esta diferente forma de harmonização, conhecida como harmonização espontânea, foi encontrada no nível das práticas contabilísticas dos chamados

⁷ A harmonização material ou de facto refere-se à harmonização na prática efetiva das empresas.

⁸ A harmonização formal ou de jure refere-se à harmonização das normas contabilísticas (leis e / ou normas contabilísticas).

‘*players*’ globais⁹. A harmonização espontânea resulta em consequência das influências do mercado e não como um efeito da regulamentação contabilísticas (Van der Tas, 1992).

Van Hulle (1993), refere que os procedimentos contabilísticos diferem significativamente de país para país. Salvaguarda que a forma de endereçar este desafio é através da harmonização e, uma das formas é o desenvolvimento de regras uniformes, uma vez que o objetivo da harmonização é a possibilidade de comparação das contas.

Por sua vez, Hopwood (1994) salienta que o ritmo acelerado da globalização levou ao aparecimento de um número significativo, de empresas de contabilidade, que atuam no mercado livre, enquanto a análise da procura por regulamentação contabilística internacional ainda apresenta algumas dificuldades. Encoraja, desta forma, os investigadores a considerar a contabilidade internacional com todos os seus processos e, impactos implícitos sendo que a reforma contabilística internacional do mercado livre, podendo ser vista como parte de um processo problemático de globalização.

As práticas correntes de investimento ao nível da expansão internacional inseridas nas estratégias das organizações, associadas ao “efeito” globalização levam a uma necessidade imediata de se proceder à harmonização das práticas contabilísticas internacionais, sendo um tema com extrema relevância e transversal à economia global no seu todo (Archer et al., 1995).

Segundo Meek e Saudagaran (1990), a investigação centrada na harmonização ou convergência das normas contabilísticas globais tendeu, a estudar a harmonização das normas contabilísticas de forma subjectiva, descritiva ou analítica.

Por seu lado, Saudagaran e Diga (1997), identificaram o nível de harmonização contabilístico em três etapas distintas, desarmonia total, harmonia regional e harmonia global. O paradigma regional da harmonização contabilística precedeu a harmonização como ocorrendo entre países geograficamente próximos. O paradigma global da harmonização contabilística prevê um ambiente sem fronteiras onde as informações contabilísticas são comparáveis entre países e estão prontamente disponíveis para os utilizadores internacionais. As grandes empresas que negociam os seus títulos são em mercados globais “*global players*”, como chamados por Cañibano e Mora (2000), são os primeiros que procuram a harmonização contabilística.

Giner e Mora (2001) defendem também, que a harmonização tem como objetivo principal, a satisfação das necessidades dos utilizadores e das empresas onde as demonstrações financeiras das empresas devem de ser comparáveis.

⁹ *Player* global – entidade que exerce atividade a nível internacional.

Segundo Fritz e Lamme (2003), a diversidade contabilística dos diversos países da União Europeia é a razão para a existência da harmonização contabilística.

Conforme explanado, a importância/relevância do tema harmonização internacional contabilística e a sua subdivisão em duas componentes, intrinsecamente interligadas nomeadamente a normalização e harmonização, são também apresentados por diversos autores, como por exemplo Barbu (2004) e Ali (2005) no sentido em que a normalização subentende a uniformização de normas e regulamentos nos diferentes países pertencentes à UE, sendo um termo associado à tradução de ‘*standardization*’ resultante do anglo-saxónico (Barbu, 2004). Por outro lado, a harmonização agrega o ajustamento de diferentes avaliações do ponto de vista contabilístico, resultante dos diferentes países membros da UE. Países com características diferentes, leva a que tenham necessidades contabilísticas diferentes, pressupondo que estas especificidades/características diferentes não criem entropia nos sistemas. Segundo Barbu (2004) harmonização tem como objetivo diminuir práticas contabilísticas e tornar a informação financeira mais comparável.

A evolução contabilística é comumente contextualizada na literatura atual entre os conceitos de harmonização e a normalização. De acordo com Lemos (2006) a normalização é um processo de uniformidade e, a harmonização como um processo que mapeia as especificidades económicas de cada país conforme entendido neste trabalho. Segundo o autor: “A normalização é um processo que visa a uniformidade das práticas contabilísticas, enquanto a harmonização contabilística é um processo que atende mais às especificidades económicas, sociais e culturais de cada país.” (Lemos, 2006).

O autor apresenta ainda as vantagens da harmonização contabilística:

- “Apresentação de um único conjunto de contas: redução de custos significativos.
- Aceitação directa das contas das entidades emitentes nacionais nas diversas praças internacionais: facilidade de “cross-border”.
- Facilidade de acesso à captação de recursos junto dos investidores internacionais: comparabilidade das contas e confiança na aplicação dos respectivos critérios contabilísticos.” (Lemos, 2006).

Na figura nº 3 podemos observar um esquema representativo das vantagens da harmonização contabilística internacional:

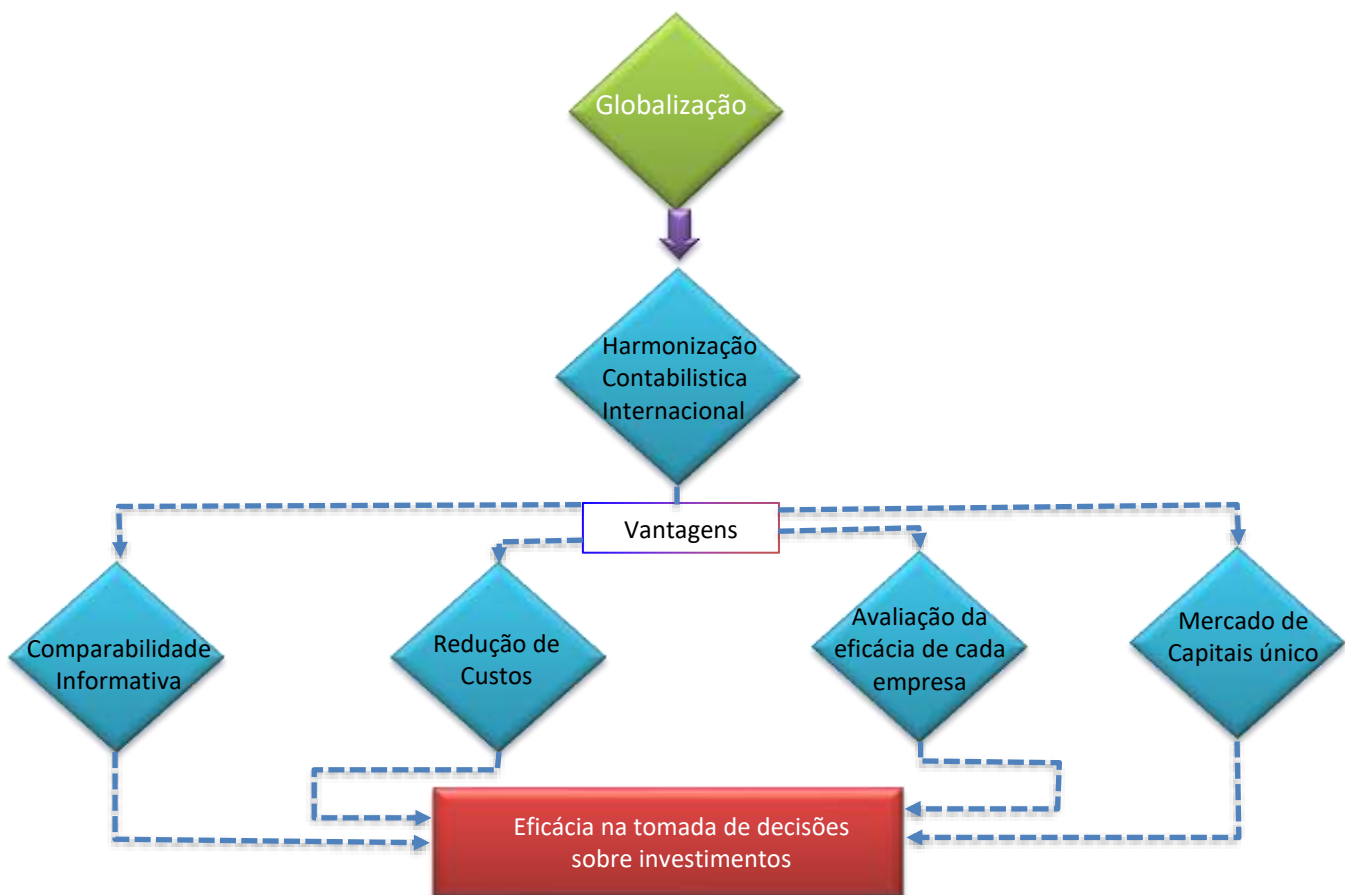


Figura 3: Vantagens de harmonização contabilística internacional

Fonte: Adaptado de Lemos (2006) com tratamento próprio

Através da harmonização contabilística internacional, proposta por Lemos (2006), é possível aumentar a eficácia da tomada de decisão sobre os investimentos a realizar pelas empresas, pelas vantagens que esta proporciona.

Os investidores acabam por ter uma diminuição nos custos de preparação das demonstrações financeiras, tendo acesso à comparação da informação financeira, aumentando o nível da qualidade da informação, credibilidade e confiança associada à mesma.

Na figura nº 4 apresenta-se a comparação da análise elaborada por Barbu (2004), Ali (2005) e Lemos (2006).

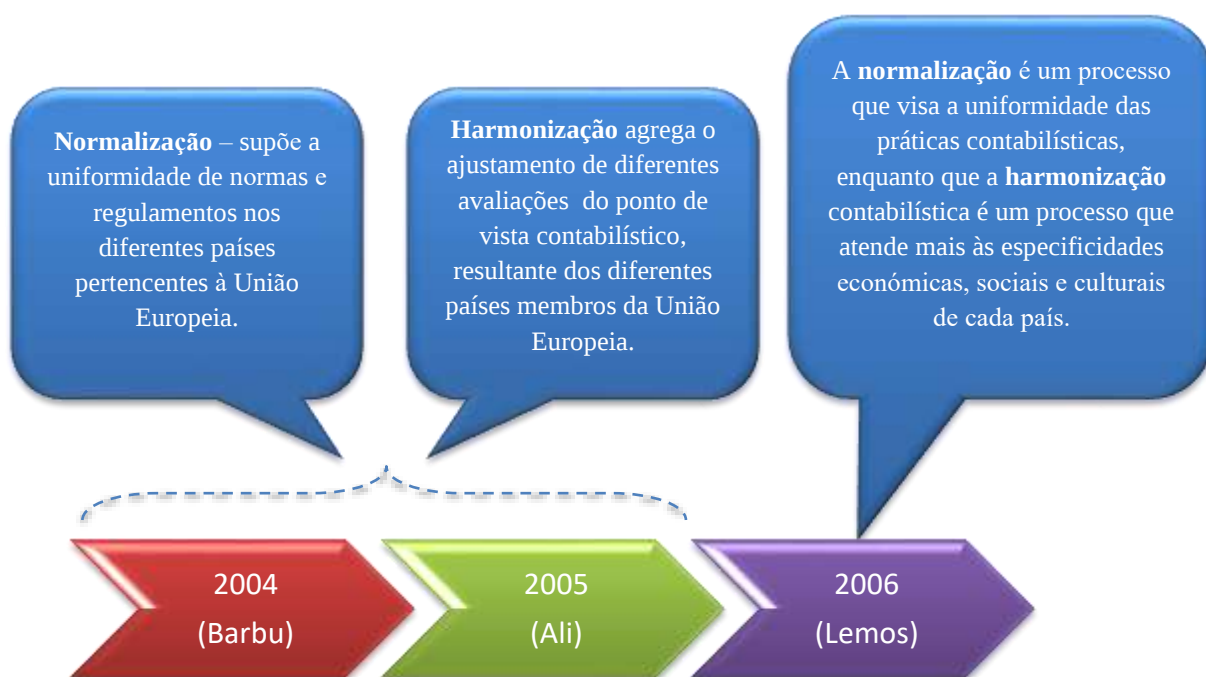


Figura 4: Harmonização versus Normalização (Barbu, Ali e Lemos)

Fonte: Elaboração própria

Segundo Nobes e Parker (2006) a "harmonização" é um processo de aumento da comparabilidade das práticas contabilísticas, estabelecendo limites para o seu grau de variação. "Harmonia" é o estado onde a comparabilidade foi alcançada.

Por sua vez, a "standardização" implica a elaboração de um conjunto mais rígido e estreito de regras, sendo, no entanto, dentro da contabilidade, as palavras quase se tornaram termos técnicos pelo que existe uma diferença muito ténue em termos de diferenças dos seus significados. A “harmonização” é uma palavra que tende a ser associada à legislação transnacional emanada da UE; A "normalização" está frequentemente associada ao IASB. (Nobes e Parker, 2006).

Baker e Barbu (2007) analisam, pesquisas sobre harmonização contabilística internacional de 1965 a 2004. Concluem que, no final dos anos 60 e no início dos anos 70, acreditava-se que a harmonização contabilística seria facilmente alcançada se as diferenças entre diferentes práticas contabilísticas fossem percecionadas. Mais tarde, percebeu-se que o entendimento de diferentes práticas contabilísticas não era suficiente, porque o passado histórico, a cultura e os fatores políticos são barreiras para a harmonização contabilísticas.

2.2. Enquadramento

Nesta secção pretende-se analisar o enquadramento legal da harmonização e da normalização contabilística, quer a nível internacional quer a nível nacional.

2.2.1. Normas Internacionais

São vários os estudos efectuados no âmbito da harmonização contabilística internacional nos últimos anos. A harmonização contabilística internacional, é uma necessidade permanente pelo crescimento associado ao desenvolvimento dos mercados de capitais.

A harmonização procura reduzir a variedade de escolhas contabilísticas e torná-las mais comparáveis. As definições variam de autor para autor. Definições “fortes” coexistem com definições “fracas”. A título de exemplo na categoria dos “fortes”, encontramos Nobes e Parker (1981) que defendem que a harmonização é um processo de redução de alternativas de escolhas contabilísticas, incrementando em simultâneo as práticas de uniformização contabilísticas. Por outro lado, Choi e Mueller (1984, 1992) defendem uma outra abordagem, que passa por aceitarem de forma positiva a ausência de contradições na prática contabilista.

Meek e Saudagaran (1990) pertencem a esta segunda categoria. Argumentam que a harmonização envolve a conciliação de vários pontos de vista evitando conflitos lógicos. Este nível de harmonização não previne a existência de escolhas entre as diferentes práticas contabilísticas. Uma visão semelhante da harmonização foi expressa por Tay e Parker (1990), que salienta a necessidade de flexibilidade no âmbito da harmonização. Van der Tas (1992) apresenta uma visão “intermédia” entre as visões de Nobes e Parker (1981) e a de Choi e Mueller (1984, 1992).

Van der Tas (1992) identifica a importância de um conjunto de regras contabilísticas, mas reconhece o seu carácter menos rígido. Tendo por base a revisão de literatura efectuada verifica-se numa primeira fase que a harmonização deve ocupar um papel primordial no processo global de harmonização contabilística internacional (Barbu, 2004).

A normalização é um conceito usado em especial na literatura Europeia, onde normalização resulta da tradução do termo inglês ‘*standardization*’. Os ‘*standards*’ ingleses são convertidos para “normas” em Português, sendo que o processo é traduzido do termo anglo-saxónico ‘*standardization*’ para “normalização”.

Com base no estudo realizado, a normalização, encontra-se “balizada” pela harmonização e pela standardização, os dois diferentes graus no processo de definição das normas (Barbu, 2004), ou seja, normas menos restritas e harmonizadas no sentido de Van der Tas (1992), com muitas opções, serão normalizadas tornando-se mais rígidas e reduzindo as opções.

De acordo com Nobes e Parker (1981) e Tay e Parker (1990) a normalização consiste na imposição de um conjunto de regras restritas. Tay e Parker (1990) chegam a assumir que a normalização é “um processo para a uniformidade”, sendo que a uniformização é alcançada durante o processo de normalização.

O “efeito” globalização refletido no mercado de capitais, leva a que as empresas por seu lado procurem aceder a capitais nos mercados internacionais com taxas de juro mais atrativas, por forma a dinamizarem as suas organizações e também, permitindo também a diversificação da carteira de títulos aos investidores.

O desenvolvimento económico associado a este efeito, assenta ainda na informação disponível para a tomada de decisões. Os mercados exigem informação financeira fornecida pelas empresas preparada, e apresentada com qualidade, a partir de princípios de aceitação geral conhecidos de todos os intervenientes e credíveis.

As empresas, sobretudo as multinacionais, sentem necessidade em harmonizar os seus procedimentos contabilísticos, entre a empresa-mãe e as suas subsidiárias, otimizando recursos associados a estes procedimentos. O acesso a financiamentos em mercados estrangeiros também seria facilitado, (o mercado de capitais mostra preferência por informação financeira comparável) bem como a elaboração de contas consolidadas. As demonstrações financeiras individuais deixam de ser elaboradas de acordo com as normas e legislação locais.

Na persecução de uma harmonização contabilística internacional, vários marcos/datas foram relevantes, razão pela qual se apresenta na figura nº 5 uma breve resenha de algumas das mais importantes:

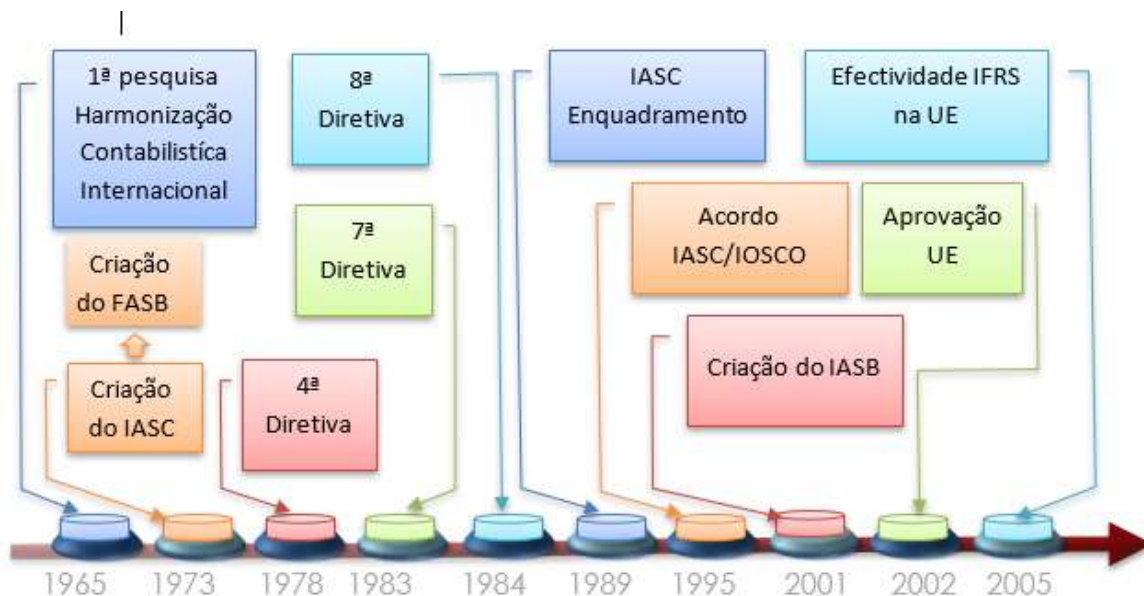


Figura 5: Linha temporal de alguns dos eventos mais importantes na HCI¹⁰

Fonte: Elaboração própria

¹⁰ HCI – Harmonização Contabilística Internacional

2.2.2. Normas Nacionais

A tradição portuguesa em termos de um sistema contabilístico, assenta num forte padrão legislativo. Nobes (1981) caracteriza o sistema contabilístico português como um sistema de influência continental, onde encontramos forte ligação entre a contabilidade e fiscalidade.

Diversas iniciativas foram desenvolvidas ao longo do século XIX com efeitos diretos nas práticas contabilísticas. Verifica-se que o processo de normalização sucede no decorrer do século XX, respeitando as seguintes fases, representadas na figura nº 6, conforme os respectivos instrumentos legais usados em cada uma das etapas (Guimarães, 2011):

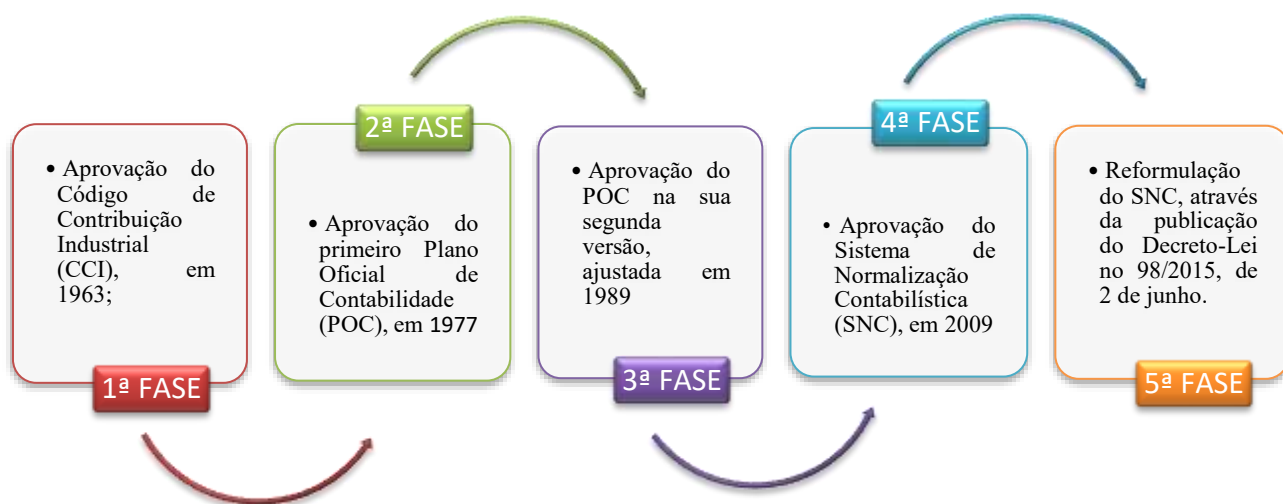


Figura 6: Etapas normalização

Fonte: Gariso (2019:11)

A primeira fase da normalização, teve a sua origem com a aprovação do Código de Contribuição Industrial, sendo identificado por Guimarães (2011) e por Caria e Rodrigues (2014), como o ponto chave da normalização contabilística. As características mais relevantes neste período incidem maioritariamente sobre a interligação entre a contabilidade, normalização e fiscalidade, sobressaindo a utilidade fiscal da contabilidade.

A segunda fase é assinalada com entrada em vigor do primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC). Portugal acompanhou sempre a evolução desde o seu início em direção à harmonização, através do Decreto de Lei n.º47/77 de 7 de fevereiro que originou também a criação da CNC.

A terceira fase teve início com uma atualização aos padrões Europeus passados doze anos, em 1989 após a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia em 1986, levando a um ajuste das normas nacionais às europeias através do Decreto-Lei no 410/89¹¹ de 21 de novembro. Em 1991 assistimos à transposição da Diretiva n.º 83/349 para o plano nacional.

A quarta fase teve a sua génese com a publicação do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho que aprova o SNC.

A quinta fase incide aquando da revisão do SNC através do Decreto-Lei no 98/2015, de 2 de junho, sendo garantida a sistematização dos diversos níveis identificados por Saraiva,

¹¹ DL 410/89 - Revoga o anterior Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro. Aprova o novo Plano Oficial de Contabilidade, em vigor em 1 de janeiro de 1990, cujo n.º 2 do art.º 6.º mantém em funções a Comissão de Normalização Contabilística e o n.º 3 do mesmo articulado sublinha que as entidades a integrar a Comissão são nomeadas por portaria do Ministério das Finanças.

Alves e Gabriel (2015). Destacam-se também alguns pontos entre a terceira fase e a quarta fase, de acordo com a figura nº 7, que contribuíram para consolidação da normalização, nesta evolução continua.

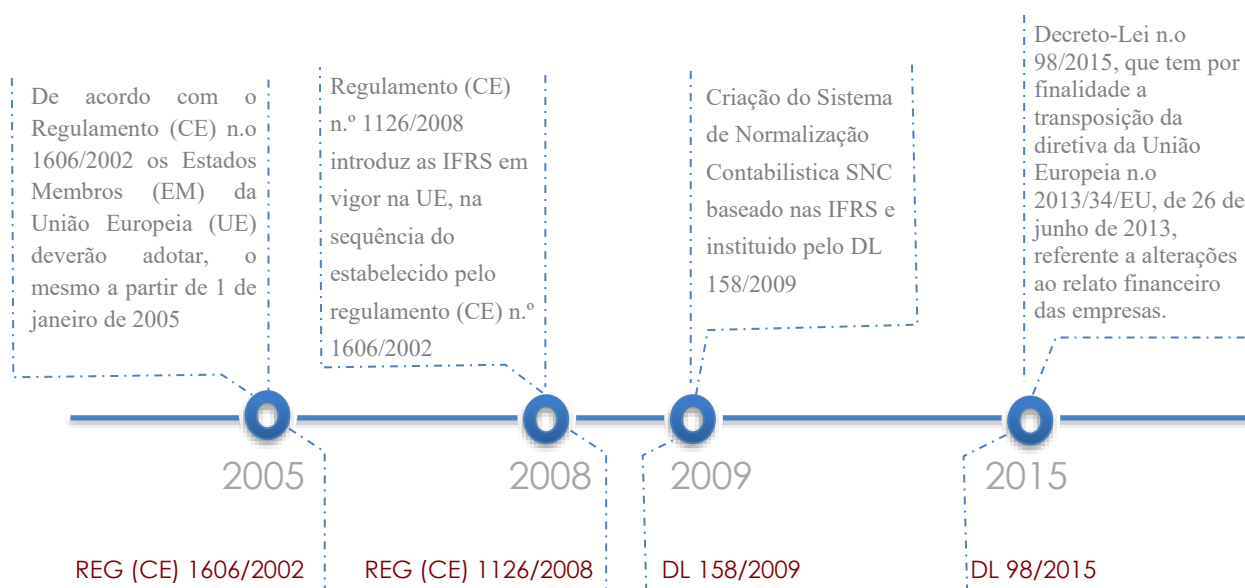


Figura 7: Linha temporal Regulamentos e Decretos de Lei
Fonte: Gariso (2019:11)

Este diploma, publicado no Diário da República n.º 106/2015 Série I, de 02/06, transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas. Incorpora as disposições relativas à Normalização Contabilística das Microentidades (NCM) – Decreto Lei nº36-A/2011 de 3 de setembro, e ainda as disposições relativas à normalização contabilística para as Entidades do Sector Não Lucrativo (ESNL) - Decreto Lei nº36-A/2011 de 3 de setembro, republicando o Decreto-Lei 158/2009, de 13 de julho (Aprovação do SNC), cria a obrigação de divulgação dos pagamentos relevantes feitos a Administrações Públicas em relato separado e de cariz anual para:

- i) Grandes empresas;
- ii) Entidades de interesse público ativas na indústria extrativa ou na exploração de floresta primária.

Verificam-se ainda a alterações aos limites de enquadramento (categorias) das entidades (Art. 9º), desagregação de “entidades” em médias e grandes entidades (Art. 9º), introdução do novo conceito “pequenos grupos” e possibilidade à dispensa e/ou exclusão da consolidação de contas (aditamento ao Art. 9º), alteração da obrigatoriedade à elaboração do

inventário permanente, em função da alteração dos limites das categorias das entidades (Art. 12º).

Este diploma, visa a redução de encargos administrativos, simplificar e facilitar procedimentos de relato financeiro, também no que respeita às notas que figuram no anexo, e a dispensa da preparação de demonstrações financeiras consolidadas para grupos de pequenas empresas, promovendo um desenvolvimento e aumento da produtividade das mesmas.

Desde 2008, que o Parlamento Europeu, instiga a Comissão Europeia a desenvolver procedimentos, dirigidos às microentidades, fomentando alterações no normativo contabilístico destas com o intuito de reduzir os encargos das referidas entidades, tornando-as mais competitivas e administrativamente mais simples. Com este objectivo, de simplificar, a Quarta Directiva nº 78/660/CCE e a Sétima Directiva nº 83/349/CEE respetivamente de 25 de julho de 1978 e de 13 de junho de 1983, a Comissão Europeia adota em abril de 2011 a comunicação intitulada «Ato para o Mercado Único», com o enfoque nas pequenas e médias empresas reduzindo os encargos administrativos referentes às obrigações de informação financeira. A Comissão Europeia objetiva também a redução dos encargos administrativos para as PME's com a estratégia «Europa 2020».

Verifica-se uma redução das divulgações exigidas pelas normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF), especialmente no que respeita às microentidades. São acolhidas algumas das definições constantes da referida directiva.

O Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, já alterado por algumas vezes, passa a incorporar as disposições relativas às entidades do setor não lucrativo e às microentidades, constantes do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março.

Com este diploma são alterados para além dos limites das entidades, também os limites para a dispensa de elaboração de demonstrações financeiras consolidadas para uma empresa-mãe que seja também uma subsidiária, incluindo algumas entidades de interesse público, sendo os limites atuais, os anteriormente referidos.

Com a redução dos limites, apesar de muitos pequenos grupos ficarem dispensados de consolidar as contas, parece-nos que um maior número de grupos de sociedades ficará obrigado a apresentar contas consolidadas.¹²

¹² Até 31 de dezembro de 2015, os limites eram os seguintes:

- a) Total do balanço: (euro) 7.000. 000;
- b) Volume de negócios líquido: (euro) 15.000 000;
- c) Número médio de empregados durante o período: 250.

Este diploma, prevê ainda a dispensa de aplicação do SNC, para entidades cujo volume de negócios líquido até 150.000€ para pessoas singulares e volume de negócios líquido até 200.000€ para pessoas colectivas, em convergência com o Código do Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e com o Código do Rendimento das Pessoas Coletivas CIRC (regime simplificado).

Devido a todas as alterações, são reformuladas também as demonstrações financeiras, portaria 220/2015, o código de contas, portaria 218/2015, republicação da estrutura conceptual (EC), das NCRF e das Normas Interpretativas (NI) (avisos 8254 a 8259 de 29 de julho de 2015).

2.2.3. Estudos internacionais

Existem estudos a nível internacional que caracterizam o impacto da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade nos países do estudo, sendo que alguns estabelecem uma comparação entre diversos países. Em Portugal também se verifica a mesma tendência em termos de análise, com poucos estudos sobre o tema, sendo que o trabalho desenvolvido neste projeto de mestrado, pretende apresentar um estudo inovador nesse sentido, refletindo o impacto da NCRF nas empresas Portuguesas.

Entre os diversos estudos realizados a nível internacional destaca-se o trabalho realizado por Manuel Branco e Isabel Lourenço (2015), que incide sobre estudos realizados sobre o efeito da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade.

Foram analisados artigos publicados em revistas de contabilidade que integram *Social Sciences Citation Index (SSCI)*¹³. Esta análise compreendeu o período de 2000 a 2013 abrangendo um conjunto de sessenta e sete artigos, concluindo que a adoção das IAS/IFRS regra geral, tem um efeito positivo na qualidade da informação, no mercado de capitais, na capacidade de previsão dos analistas, na comparabilidade e no uso da informação.

Van Tendelo e Vanstraelan (2005)

destacam quatro vantagens na adoção das IAS/IFRS:

- Primeira Vantagem – Aumenta a capacidade dos investidores tomarem decisões financeiras suportados com mais e melhor informação, reduzindo ou mesmo eliminando a confusão originada pelas diferentes formas de avaliar em diferentes países o desempenho e a posição financeira das entidades, levando a uma redução do

¹³ Fonte: <http://ip-science.thomsonreuters.com/cgi-bin/jrnlst/jloptions.cgi?PC=K>

custo de capital para as empresas associado a uma redução do risco para os investidores;

- Segunda Vantagem – Redução de custos associados à elaboração das demonstrações financeiras;
- Terceira Vantagem – Aumento dos incentivos ao investimento internacional;
- Quarta Vantagem – Aumento da eficiência dos recursos financeiros aplicadas a nível internacional.

Da análise realizada é possível verificar que as adoções das IFRS podem apresentar várias vantagens, quando comparadas com os sistemas contabilísticos que sofrem fortes influências de natureza política e fiscal, como o que decorreu por muito tempo na Europa Continental até 2005.

De acordo com Ball (2006), um sistema baseado nas IFRS reflecte mais a substância económica das transações do que a sua forma legal. Segundo este, tal sistema permite uma obtenção de resultados mais informativos, possibilitando informação contabilística de melhor qualidade e em simultâneo permite uma redução dos graus discricionários que o sistema contabilístico tradicional em vigência na Europa oferecia. O sistema em vigor na altura, permitia que os gestores tivessem uma maior facilidade na manipulação das provisões, criação de reservas ocultas, alisamento de resultados e ocultação de perdas económicas.

Verifica-se uma mudança de paradigma que leva a uma mudança da aplicação de um conjunto de regras, para um conjunto de princípios, orientados na tomada de decisões, tendo por base o fornecimento de informação útil para o decisor.

Constata-se também que a adoção das IFRS leva a que exista um aumento da complexidade do sistema contabilístico, associado a um maior envolvimento dos gestores de diferentes níveis da empresa. Não obstante uma das principais argumentações usadas a favor da adoção das IFRS é o facto de que, é este conjunto de normas como resultado do uso de critérios de reconhecimento e mensuração que melhor espelham a realidade económica das empresas, permitindo a obtenção de informação de maior qualidade.

A análise realizada permite verificar que a adoção das IFRS a nível global, permite um aumento da comparabilidade das demonstrações financeiras, bem como uma melhoria a nível mundial da alocação dos recursos financeiros. Segundo Jeanjean e Stolowy (2008), o uso de

regras iguais é uma condição necessária, embora não seja suficiente para a criação de uma linguagem universal da informação financeira.

Existe atualmente algum consenso em relação ao rigor aplicado nos mecanismos de controlo em termos de aplicação e, os respectivos incentivos de relato necessários à concretização dos benefícios da adoção das IFRS conforme defendidos por Ball (2006), Leuz (2010), Brown (2013) entre outros citados no trabalho realizado por Manuel Branco e Isabel Lourenço (2015). Brown (2011) realça a importância da formação associada aos agentes que estão directamente envolvidos na elaboração de informação financeira.

Por outro lado, no seguimento da análise realizada por Hail et al. (2010), que avaliam a adoção das IFRS nos EUA permite-lhes concluir que existe uma relação e um compromisso entre:

- Custos de transição no curto prazo para as empresas;
- Os efeitos positivos expectáveis em termos de comparabilidade são reflectidos no longo prazo;
- As multinacionais são as principais empresas a beneficiar com as reduções de custos de relato.

Esta avaliação permite aferir que a adoção das IFRS no que respeita aos benefícios, não será reflectida de modo uniforme, na aplicação destas normas pelos potenciais interessados.

Ainda no âmbito de revisão de literatura deste trabalho, realçam-se alguns autores como Soderstrom e Sun (2007), que se focam maioritariamente na análise do impacto da adoção voluntária das IFRS na União Europeia, por outro lado Pope e McLeay (2011), incidem os estudos sobre a adoção obrigatória das IFRS na União Europeia, Bruggemann et. al (2013) concentram-se maioritariamente em três categorias de consequências sobre a adoção das IFRS na UE, nomeadamente categoria de relato financeiro, mercado de capitais e de natureza macroeconómica.

Palea (2013) avaliou os efeitos desta adoção na qualidade de relato financeiro, incidindo a sua investigação sobre o valor relevante, Calixto (2010) na sua análise não se limitou às consequências económicas, avaliou também as opiniões sobre a implementação das IFRS, Ahmed, K. et al. (2013), realizaram uma análise sobre o efeito da adoção das IFRS na qualidade da informação.

Lara et al. (2008) demonstram a existência de um efeito positivo na adoção das IFRS pelas empresas de países europeus, sendo que Chalmers et al (2008) demonstram pelos estudos que elaboraram que esta adoção tem um efeito positivo no *Goodwill* e um efeito inverso (negativo) nos ativos intangíveis passíveis de serem identificados. Estudos realizados sobre empresas europeias por Devalle et al. (2010) e, Aubert e Grudnitski (2011), concluem que dentro do mesmo espaço económico a adoção das IFRS tem um efeito positivo em alguns dos países europeus e tem o efeito contrário em empresas de outros países dentro do mesmo espaço.

O estudo referido, pretendeu analisar alguns aspectos que seriam influenciados com o normativo internacional tais como:

- Qualidade de Informação;
- Mercado de capitais/Crédito;
- Analistas;
- Comparabilidade da informação;
- Custo da Informação;
- Uso da informação.

Na qualidade da informação o efeito da adoção das IFRS, apresenta um efeito positivo, pois a informação que é apresentada, tendo por base as IFRS, tem maior qualidade do a que a reflectida pelas normas locais.

No mercado de capitais, os estudos analisados demonstraram uma evidência empírica positiva na adoção das IFRS. Estas, têm melhorias significativas nas condições de funcionamento do mercado de capitais, uma vez que permite obter um custo mais reduzido do capital levando a um aumento de investidores institucionais e investidores estrangeiros.

A análise realizada demonstra uma evidência clara: a adoção das IFRS tem um efeito positivo sobre os analistas, sendo que esta adoção leva a um aumento da capacidade de previsão face às normas locais.

Na comparabilidade de informação, a adoção das IFRS apresenta também um efeito positivo, tornando a informação mais comparável no enquadramento do IFRS do que quando são aplicadas as normas locais.

Iatridis e Rouvolis (2010) estudaram empresas cotadas no mercado de capitais de Atenas e verificaram que, embora no ano de transição para as IFRS não se tenha verificado nenhuma mudança significativa, no ano seguinte o valor relevante dos resultados aumenta

significativamente. Paglietti (2009) analisou o impacto das IFRS das empresas cotadas no mercado de capitais de Itália num determinado período (2002 a 2007).

Com o objetivo de verificar o impacto que as IFRS tiveram na Europa, Barth et al (2007) estudaram uma amostra constituída por 21 empresas de vários países e, verificaram que as empresas que adotaram voluntariamente as IFRS antes de 2005 apresentavam uma maior relevância da informação contabilística, nomeadamente do resultado do período e do capital próprio, face às que aplicavam as normas nacionais. Também concluíram que a adoção das IFRS melhoraram o funcionamento dos mercados de capitais globais, fornecendo informações comparáveis e de alta qualidade para os investidores.

2.2.4. Estudos em Portugal

São poucos os estudos em Portugal que abordam o impacto da adoção das normas em Portugal. Existem alguns estudos científicos sobre a transição para o SNC, sobre algumas normas em particular, mas no que respeita ao impacto nas demonstrações financeiras são praticamente inexistentes e, tendo em conta que a transição só teve lugar no exercício que se iniciou a um de janeiro de 2010, os estudos efetuados são mais incisivos no impacto da transição para as IAS/IFRS e de POC para SNC.

Maria Couto e Madeira (2010), estudaram a relevância da informação financeira, no período compreendido entre 1998 e 2008. Para o estudo, recorreram a uma amostra constituída por empresas cotadas em Portugal, Holanda, Bélgica, França e Espanha. Concluíram que as informações financeiras são relevantes para o mercado financeiro, observando um aumento da sua relevância do período anterior para o período posterior. Também se verificou que o poder explicativo dos resultados por ação demonstrou ser bastante superior ao do valor do capital próprio por ação, facto que permite concluir que os mercados atribuem uma importância acrescida à capacidade das empresas gerarem fluxos financeiros suscetíveis de sustentar o normal funcionamento da sua atividade em períodos particularmente instáveis.

Irina Ribeiro, (2010) estudou o “Impacto das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro nas Empresas Portuguesas, de acordo com a perceção dos TOC’s. Concluiu que a aplicação das NCRF tem um impacto elevado nas empresas portuguesas, nomeadamente no incremento da qualidade nas demonstrações financeiras.

José Machado, (2012) investigou os primeiros impactos da adoção do SNC nas PME de excelência em Portugal. O estudo permitiu registar que existem diferenças significativas nas

rubricas individuais do balanço: ativos fixos tangíveis, reservas e resultados transitados, dívidas a terceiros não correntes, financiamentos obtidos não correntes, passivos por impostos diferidos, dívidas a terceiros correntes, financiamentos obtidos correntes. Permitiu também concluir que não existem diferenças significativas nas restantes rubricas individuais do balanço. Em termos de rubricas agregadas do balanço e da demonstração de resultados, assim como os rácios, não se verificam diferenças significativas no estudo e testes estatísticos realizados. Concluiu-se também que não existe uma evidência empírica que permita corroborar a existência de diferenças significativas, pela adoção dos SNC nos resultados e nos capitais próprios das empresas.

Paulo Costa, (2012), estudou o “O impacto da adoção do SNC no capital próprio das empresas portuguesas”. Este estudo permitiu concluir que na maioria das empresas (60%) se tenha verificado uma variação nula dos capitais próprios, ou uma variação inferior a 5%, sendo as restantes variações superiores. O estudo permitiu concluir que o normativo teve *per si* um impacto muito diverso nos capitais próprios das empresas. O estudo ainda conclui que a reclassificação dos subsídios ao investimento teve um maior impacto nos capitais próprios fruto de um critério de apresentação do SNC que contradiz as normas internacionais de contabilidade.

Maria Simões e Ana Lopes (2011), estudaram o “Processo de transição voluntária do normativo contabilístico nacional para o internacional nas demonstrações financeiras consolidadas através de um estudo de caso, utilizando para esse efeito um grupo português, o Grupo LeYa, com o objetivo da análise de impactos resultantes da adoção (voluntária) das IAS/IFRS. Procederam também à análise de diversas rubricas que compõem a demonstração de posição financeira do grupo em estudo.

Concluíram que existiam impactos positivos no balanço. Nos ativos (com um aumento de 4,2%), no capital próprio (com um aumento de 22,4%) e no resultado líquido (com um aumento de 57,5%). Estes aumentos eram resultantes dos ajustamentos efetuados no *goodwill* e na reversão da sua amortização.

Como efeito positivo resultante dos impactos identificados dos ativos, realça-se o efeito sobre o *goodwill*, em função da reversão da amortização e da reformulação do cálculo do justo valor dos ativos, passivos e passivos contingentes adquiridos nas concentrações de empresas. Resultado destes impactos positivos verificou-se um aumento de 13% do peso do *goodwill* no total do ativo. Observaram-se ainda impactos positivos resultantes dos restantes ajustamentos realizados no ativo, impactos positivos nos ativos não correntes detidos para venda e nos ativos por impostos diferidos, observando-se por outro lado impactos negativos mais evidentes nos ativos correntes (inventários, clientes e contas a receber e outros ativos correntes). Este estudo

apresenta ainda um impacto negativo no passivo (3,8%) com a adoção das IAS/IFRS. O impacto negativo é resultante do reconhecimento de instrumentos financeiros e outros passivos correntes, destacando-se neste âmbito a responsabilidade sobre as devoluções dos livros.

Este estudo permitiu ainda concluir que, se os ajustamentos previstos no anterior normativo tivessem sido reconhecidos, teriam tido um impacto positivo maior na transição para o normativo internacional, uma vez que os impactos inerentes à adoção das IAS/IFRS foram também positivos reflectindo-se um aumento dos ativos, capital próprio e diminuição do passivo.

Maria Simões e Ana Lopes (2011) constataram ainda, que se registou uma alteração com a adoção das IAS/IFRS, no ROA¹⁴ a diminuir de 2,3% para 0,9%. Depreenderam, também a existência de impactos positivos no grupo LeYa, quando compararam os impactos no capital próprio e nos resultados líquidos, com a média dos impactos decorrentes do ano 2005. Registaram também efeitos positivos em termos de impacto, nas entidades cotadas na Euronext Lisboa. Por último aferiram que a adoção voluntária ou obrigatória das IAS/IFRS não influencia os impactos ocorridos nas demonstrações financeiras.

Machado (2012), avaliou “Os primeiros impactos da adoção do SNC nas PME de excelência em Portugal”. Os objetivos deste estudo são: identificar e testar a existência de diferenças significativas nos rácios e nas rubricas das demonstrações financeiras (balanço e demonstração de resultados) quando apresentados sob POC e sob SNC; avaliar os impactos da adoção do SNC em termos de resultados líquidos e posição financeira (capitais próprios). O estudo incidiu sobre uma amostra composta por empresas nacionais (42 empresas) que nos anos de 2008, 2009 e 2010 cumprem os seguintes critérios: vendas iguais ou inferiores a 50.000.000 euros, total de balanço igual ou inferior a 43.000.000 euros e número de funcionários igual ou inferior a 250. Conclui que nas rubricas individuais do balanço: ativos fixos tangíveis, reservas e resultados transitados, dívidas a terceiros não correntes, financiamentos obtidos não correntes, passivos por impostos diferidos, dívidas a terceiros correntes, financiamentos obtidos correntes, resultados líquidos e nos capitais próprios, existem diferenças significativas.

Couto e Monteiro, (2013) realizaram um estudo intitulado “Normativo Contabilístico para Pequenas e Microentidades: implicações ao nível do Relato Financeiro”. Teve como objetivo conhecer o nível de preparação dos Técnicos Oficiais de Contas (TOC) aquando da

¹⁴ ROA – Return On Asset, rácio financeiro que relaciona o resultado líquido com o total do activos da empresa.

adoção da norma contabilística para as microentidades, analisando o seu impacto ao nível do processo contabilístico e do relato financeiro. Para o efeito foi utilizada a técnica do questionário, cujas respostas indicam que a maioria dos TOC concorda com a existência destes normativos, considerando estar razoavelmente preparado aquando da sua aplicação. Complementam ainda, que o nível de preparação dos profissionais está diretamente relacionado com as habilitações académicas, bem como a antiguidade na profissão.

Ao nível das alterações do relato financeiro, destacam-se algumas rubricas do Balanço (Ativos Tangíveis, Ativos Intangíveis, Subsídios e Capital Próprio) onde os inquiridos consideram ter havido um maior impacto na sequência da adoção dos novos normativos.

Canha (2016) estudou “Os impactos contabilísticos e fiscais com a transição para as NCRF”. Neste estudo analisou-se o impacto da aplicação pela primeira vez das NCRF. Para o efeito foram analisadas 370.712 declarações de IES¹⁵ referentes a pessoas coletivas, através dos dados extraídos das bases de dados AT, através da aplicação Datawarehouse. Conclui pela existência de impactos significativos nos capitais próprios, assim como no resultado fiscal das empresas. Concluiu ainda que os impactos ao nível dos capitais próprios e ao nível dos resultados fiscais, não seguiram a mesma tendência em todas as secções da classificação portuguesa de atividades económicas.

Carlos (2016) analisou “O Custo da Preparação do Relato Financeiro nas Pequenas Entidades”. O objetivo deste estudo foi analisar a aplicabilidade das normas simplificadas para as pequenas entidades. A análise é feita através da perceção do custo do relato financeiro, por parte dos contabilistas, via questionário. Concluiu que existe uma diminuição do custo do relato financeiro ao adotar as normas simplificadas relativamente às NCRF. Demonstra ainda, que a maioria das micro e pequenas entidades optam por aplicar os normativos simplificados. No entanto, não é diretamente a procura de encargos mais reduzidos que leva à adoção deste normativos, mas sim, a procura por procedimentos contabilísticos menos complexos. Após as evidências apresentadas conclui que de facto a adoção da NCRF-PE ou da NC-ME preveem um menor custo para os contabilistas ao preparar a informação financeira relativamente à adoção das NCRF. Carlos (2016) inferiu ainda não ser expectável que as alterações introduzidas através do Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de junho, proporcionem uma redução de encargos com a preparação da informação financeira. Esta invalidação, por consequência, não proporcionarão

¹⁵ Informação Empresarial Simplificada. Anexo A, contempla informação sobre a posição financeira e sobre o desempenho da entidade.

uma redução dos encargos administrativos às empresas, uma vez que os contabilistas não assumem ser justificada uma redução nos serviços contabilísticos prestados.

3. Metodologia de investigação

Neste capítulo será explicado o método de trabalho seguido, bem como os objetivos do estudo e as questões de investigação.

3.1. Metodologia

O método usado na elaboração deste trabalho, foi o da recolha de informação de janeiro de 2016 a dezembro de 2016 através da elaboração de um questionário¹⁶. Numa primeira fase, enviado via email e utilizando a ferramenta *Google Docs*, para amigos, ex-colegas, ex-alunos e docentes da Universidade Lusófona e do ISCAL.

Num segundo momento, e porque obtivemos um número reduzido de respostas, foi solicitada autorização à OCC para que o mesmo figurasse no seu *site*¹⁷. O acesso ao formulário é realizado através de um hiperlink que se encontra na página da OCC e que redireciona a solicitação para uma página do *Google forms*. Também podia ser acedido directamente através de um *link*¹⁸. Foi também distribuído em papel, em eventos (formações) organizadas pela OCC e pela APOTEC, na Grande Lisboa. Salientamos que esta foi a via onde conseguimos um maior número de respostas.

Esta recolha de informação permitiu obter dados de 474 questionários válidos, em termos de amostra final. Através de informação da OCC, encontram-se em funções cerca de 31.200 CCs (OCC, 2016). Assim, a nossa amostra representa cerca de 1,5% do universo dos profissionais no ativo. Trata-se, portanto, de uma condicionante, contudo julgamos que os resultados que a seguir apresentamos, proporcionarão dados importantes para o estudo em apreço.

É descrita a forma utilizada na recolha dos dados e os critérios definidos para constituir a amostra em estudo, bem como, a metodologia de análise.

- Objetivo – As interpretações são feitas de modo a compreender os conceitos que caracterizam o fenómeno,
- Tipo de análise – Análise qualitativa,

¹⁶ Poderá consultar o questionário no apêndice 2

¹⁷ “Com referência a 31 de dezembro de 2015, estavam inscritos 71 565 membros, o que faz dela a maior organização de regulação profissional existente em Portugal...” Fonte: <http://www.occ.pt/> (acedido em junho de 2016)

¹⁸ https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSchmeKN6UqBL8fkTA6Ujls7eeXQcjf7mbZArpz_JLU-GYUG2w/viewform?c=0&w=1

- Método – Descrição, interpretação e explicação de dados recolhidos,
- Tipo de informação – Dados secundários,
- Papel do investigador – O investigador deve compreender que o fenómeno não pode ser percebido objetivamente pelo facto de essa percepção ser influenciada pelas suas características pessoais, mesmo assim deve ser o mais objetivo e neutral possível.

3.2.Objetivos do estudo

Como forma de clarificar o método de trabalho serão definidos os objetivos deste estudo, bem como as questões de investigação para as quais se pretende dar resposta.

Com o presente estudo, pretende-se uma percepção do impacto das alterações às NCRF nas empresas portuguesas a partir de 2016, realçando os objectivos do estudo que se traduzem em:

- Avaliar o nível de preparação dos Contabilistas Certificados para implementar em 2016 as alterações previstas neste diploma, bem como se se verifica uma eventual redução dos custos administrativos com a preparação da informação financeira, já preconizada na Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013,
- Avaliar o nível de preparação das empresas, para adoção das alterações provocadas pelo Decreto Lei n.º 98/2015 de 2 de junho;
- Avaliar os impactos da adoção das alterações ao SNC, em função dos normativos, e no que respeita ao desempenho (resultados líquidos) e posição financeira (capitais próprios).

Foram assim definidas duas grandes questões em termos de conclusão deste trabalho:

- A primeira pretende verificar se os profissionais de contabilidade, se encontravam preparados para procederem às alterações ao SNC, avaliando também o nível de preparação das empresas e simultaneamente aferir se a produção das demonstrações financeiras através da adoção deste diploma contribuem para a redução do custo do relato financeiro face ao aplicável anteriormente,
- A segunda pretende perceber qual o impacto, do Decreto-Lei 98/2015, na qualidade das demonstrações financeiras das empresas quer ao nível da posição financeira, quer ao nível do desempenho;

3.3.Amostra e período de estudo

A amostra que constitui a população deste estudo, incide sobretudo nos principais intervenientes de fazer cumprir a aplicação deste decreto de lei, os contabilistas certificados, que são também as “figuras” principais no processo de elaboração de relato financeiro publicado pelas entidades.

A autorização de acesso foi endereçada à Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) que teve a amabilidade de publicar o mesmo, na sua página oficial permitindo alcançar o número de respostas apresentadas neste trabalho, em conjunto com os questionários (cf. apêndice 2) apresentados em alguns dos eventos e formações realizadas pela OCC e APOTEC.



Figura 8: Publicação do Inquérito na página da OCC

Fonte: Site OCC¹⁹

O acesso ao formulário foi realizado através de um *hiperlink* que se encontrava na página da OCC, que redireciona a solitação para uma página do *Google Forms*, que também podia ser acedido diretamente através de um *link*²⁰:

As recolhas dos dados para elaboração do presente trabalho, tiveram por base a informação recolhida no questionário promovido entre janeiro de 2016 e dezembro de 2016. Por forma a incrementar o número de respostas, foram também recolhidas presencialmente em ações de formação e em eventos realizados pela OCC a nível nacional. A opção de divulgação

¹⁹ <http://www.occ.pt/pt/noticias/inquerito-sobre-impacto-das-alteracoes-as-normas-contabilisticas-e-ncrf-nas-empresas/>

²⁰ https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSchmeKN6Uqbl8fkTA6Ujls7eeXQcjf7mbZArpz_JLU-GYUG2w/viewform?c=0&w=1

do questionário através da Internet, tem a ver com a facilidade de chegar a um maior número de profissionais sendo complementado pelas respostas obtidas em papel.

O questionário encontra-se dividido em três grandes blocos. O primeiro bloco de questões tem como objetivo obter informações sobre o contabilista, de forma a aferir sobre a representação sociodemográfica da amostra, o segundo bloco incide sobre as entidades onde o contabilista certificado exerce as suas funções e um último bloco, onde são formuladas algumas questões sobre o nível de preparação das empresas para a adoção das alterações previstas no Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de junho.

Estrutura do questionário:

- I. Informação sobre o contabilista certificado: género, faixa etária, experiência profissional (número de anos), opinião do CC sobre o Decreto-Lei 98/2015 de 2 de junho, preparação dos CC, impacto na qualidade das DFs das empresas e eventuais reduções dos encargos administrativos;
- II. Informação sobre a entidade onde exerce funções atualmente: pretende-se sobretudo aferir sobre a dimensão da entidade e qual a(s) norma(s) aplicável;
- III. Nível de preparação das empresas para a adoção das alterações: fontes de informação para se atualizarem e impacto que o diploma em estudo terá nas microentidades, pequenas, médias e grandes entidades no que respeita a reconhecimento, mensuração e divulgação. Será ainda aferido o impacto das alterações ao nível dos resultados e em algumas rubricas da posição financeira das entidades.

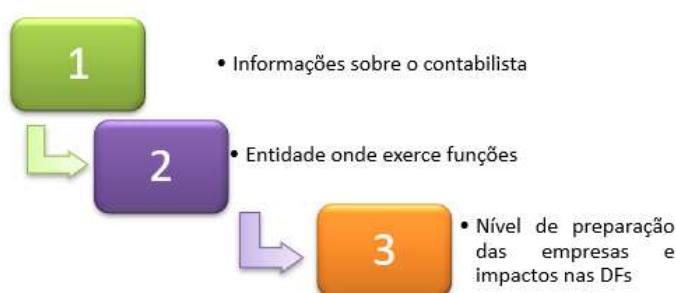


Figura 9: Blocos do questionário

Fonte: Elaboração própria

Através do relatório de contas da OCC referente a 2016 verifica-se que existem 71 565 membros inscritos na ordem.

“ ... Com referência a 31 de dezembro de 2016, estavam inscritos 71 565 membros, o que faz dela a maior organização de regulação profissional existente em Portugal...”²¹ (OCC, 2016), estimando que à data cerca de 31.200 Contabilísticas Certificados se encontram a exercer a profissão.

Em conformidade com o apresentado na tabela 1 e, tendo por base o método sugerido por Arkin (1982) para o cálculo da dimensão mínima da amostra (n), verifica-se que a nossa cumpre os critérios relativos à amostra mínima necessária. Desta forma verificou-se que para uma população (N) de 71.565 profissionais, necessitaríamos de uma amostra mínima de 377 respostas e foram obtidos na amostra (n) 474 respostas ao questionário.

A fórmula abaixo (1.0) apresentada foi aplicada no cálculo da amostra mínima, tendo por base os parâmetros usados na tabela nº 1.

$$n = \frac{p(1-p)}{\left(\frac{SE}{Z}\right)^2 + \left(\frac{p(1-p)}{N}\right)} \quad (1.0)$$

Dimensão da amostra e população	
Amostra(n)	474
Amostra mínima	379
População (N)	31.200
Outros dados	
Nível de significância (<i>p-value</i>)	p < 0,05
Nível de Confiança (NC)	95%
Variável aleatória normal padronizada (Z)	1,96
Precisão (SE)	5%
Probabilidade de sucesso (p)	50%

Tabela 1: Resultados da aplicação da fórmula de Arkin (1982)

Fonte: Gariso e Kaizeler (2019: p.13)

²¹ <http://www.occ.pt/fotos/editor2/rc2015d.pdf>

O questionário foi elaborado com perguntas fechadas e múltiplas. Utilizamos a escala de Likert. Esta permite capturar a intensidade dos sentimentos dos inquiridos. Pretendemos assim, avaliar as respostas dos CC`s, no que respeita à adoção do Decreto-Lei 98/2015 de 2 de junho, grau de preparação do CC e das entidades onde presta serviços e as áreas de maior impacto deste diploma.

Após a recolha de dados, efetuámos e sua análise e tratamento da informação.

Um outro aspeto a destacar, é a inexistência de estudos similares ao nosso sobre o SNC no geral. Encontram-se alguns com os quais podemos estabelecer algumas relações para efeitos comparativos.

Ribeiro (2010), estudou “O impacto das NCRF nas empresas portuguesas de acordo com a perceção dos Técnicos Oficiais de Contas (TOC`s), Machado (2012), que avaliou os primeiros impactos da adoção do SNC nas PME de excelência em Portugal, Couto e Monteiro (2013) que estudaram sobre o Normativo Contabilístico para Pequenas e Microentidades e as suas implicações ao nível do Relato Financeiro. Canha (2016) que investigou os impactos contabilísticos e fiscais com a transição para as NCRF e Carlos (2016) que analisou O custo da preparação do relato financeiro nas Pequenas Entidades”.

Assim, sempre que entendermos relevante analisaremos se há correspondências nos resultados, ao nível das questões objeto de análise.

4. Análise e discussão dos resultados

Neste capítulo, será efetuado o tratamento dos dados recolhidos através dos questionários online e em papel, desenvolve-se a análise empírica do estudo e dos resultados obtidos.

Para elaboração de qualquer estudo científico há, necessariamente, que ter em atenção a coerência dos dados recolhidos, a sua aderência à realidade e a forma como são recolhidos, sob pena de obtermos resultados e chegarmos a conclusões que não refletem a realidade dos factos.

Após a recolha de dados e a definição como missing values as «não respostas». Foi obtido um total de 474 questionários válidos (a amostra mínima seria de 379). Pese embora a dimensão da amostra ser reduzida, consideramos que os resultados da análise, que a seguir se apresenta, proporcionarão dados importantes, de carácter exploratório, para o estudo em causa.

4.1. Caracterização da amostra – Informação sobre o Contabilista Certificado

A amostra deste estudo é constituída por 474 CCs, com distribuição geográfica nacional. Verificamos que existiu um maior número de respostas femininas (65,19%) face à população masculina (34,81%). Carlos, (2016) obteve idênticos resultados. No estudo efetuado por Couto, e Monteiro, (2013) responderam 47,9% do sexo feminino e 52,1% do sexo masculino.

Respostas Feminino	%	Respostas Masculino	%	Total Respostas
309	65,19%	165	34,81%	474

Tabela 2: Número de respostas
Fonte: Elaboração própria

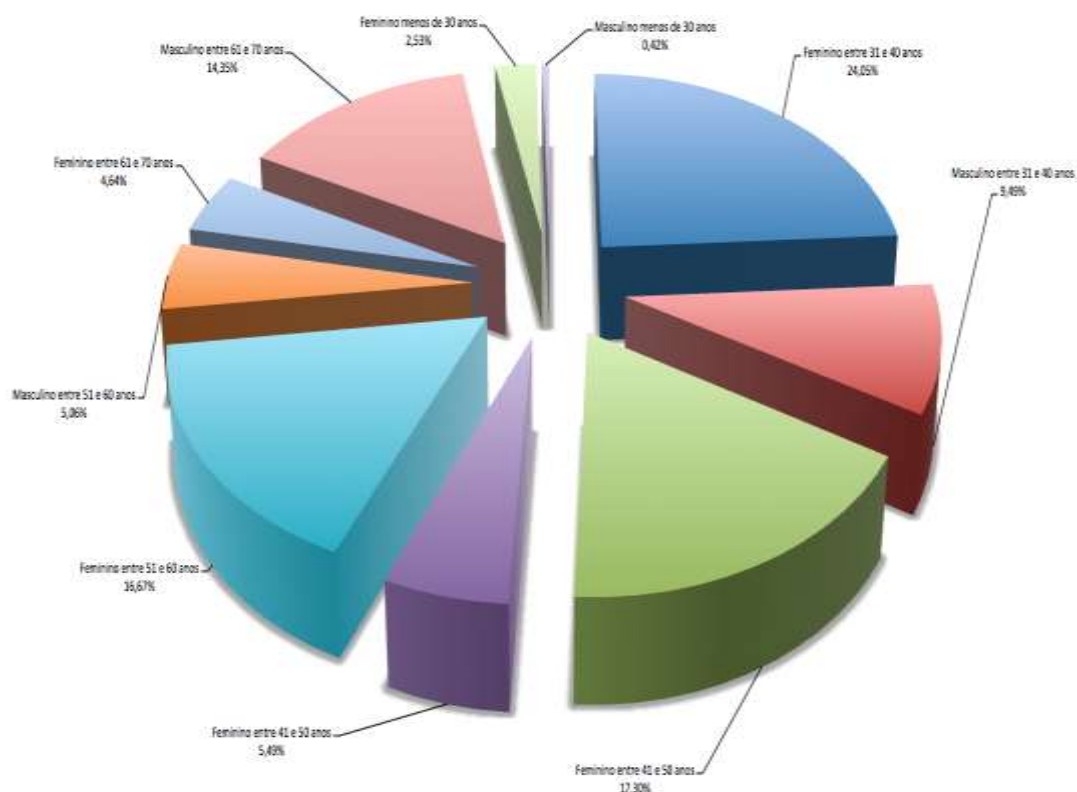


Gráfico 1: Faixa etária distribuição feminina e masculina

Fonte: Elaboração própria

No gráfico nº 1 (correspondente à tabela nº 2), analisamos as respostas por faixa etária e por género. Verifica-se que a maior parte da população em análise, apresenta uma idade acima dos 31 anos de idade, cerca de 35%. Estes resultados demonstram que cerca de um quarto das respostas obtidas, são provenientes de público feminino e na faixa etária do 31 aos 40 anos. Cerca de 19% da população em estudo tem entre 60 e 70 anos. Os restantes 40% do total feminino, encontram-se distribuídos pelas restantes faixas etárias.

Por outro lado, os homens têm uma maior representatividade na faixa dos 61 aos 70 anos, representando 41,21% das respostas masculinas e 14,35% do total de respostas obtidas, conforme é possível verificar pela tabela nº 3. Esta distribuição etária está de acordo com o estudo desenvolvido por Carlos (2016) que obteve 36% de respostas na faixa etária entre os 31 e 40 anos, contudo, grande parte dos inquiridos por este autor, correspondendo a cerca de 38%, encontravam-se na faixa etária abaixo dos 30 anos.

Faixa Etária Feminino e Masculino	Percentual de respostas
Menos de 30 anos	
Feminino menos de 30 anos	2,53%
Masculino menos de 30 anos	0,42%
Entre 31 e 40 anos	
Feminino entre 31 e 40 anos	24,05%
Masculino entre 31 e 40 anos	9,49%
Entre 41 e 50 anos	
Feminino entre 41 e 50 anos	17,30%
Feminino entre 41 e 50 anos	5,49%
Entre 51 e 60 anos	
Feminino entre 51 e 60 anos	16,67%
Masculino entre 51 e 60 anos	5,06%
Entre 61 e 70 anos	
Feminino entre 61 e 70 anos	4,64%
Masculino entre 61 e 70 anos	14,35%
Total	100,00%

Tabela 3: Distribuição das respostas – Faixa Etária

Fonte: Elaboração própria

Na Tabela 4 encontram-se estratificadas o número de respostas por género e por faixa etária.

Faixa Etária Feminino e Masculino	Total de respostas
Menos de 30 anos - Total	14
Feminino menos de 30 anos	12
Masculino menos de 30 anos	2
Entre 31 e 40 anos - Total	159
Feminino entre 31 e 40 anos	114
Masculino entre 31 e 40 anos	45
Entre 41 e 50 anos - Total	108
Feminino entre 41 e 50 anos	82
Feminino entre 41 e 50 anos	26
Entre 51 e 60 anos - Total	103
Feminino entre 51 e 60 anos	79
Masculino entre 51 e 60 anos	24
Entre 61 e 70 anos - Total	90
Feminino entre 61 e 70 anos	22
Masculino entre 61 e 70 anos	68
Total	474

Tabela 4: Respostas feminino e masculino

Fonte: Elaboração própria

No que respeita à antiguidade no exercício das suas funções, conforme demonstra o gráfico nº 2 e correspondente tabela nº 5, as respostas obtidas, caracterizam-se pelo seu elevado nível de profissionalismo associado a profissionais que contam com mais de quinze anos de experiência, conforme podemos verificar no gráfico 2 e na tabela nº 4. Do total dos inquiridos, 65,82% exerce a profissão de CC há mais de 15 anos, destes 40,93% são do sexo feminino. Couto e Monteiro, (2013) segmentaram esta representatividade de forma diferente, mas concluíram que cerca de 46,6% dos CC exercia a profissão entre 11 anos e 25 anos. Carlos (2016), conclui quanto à antiguidade de exercícios de funções, que a maioria dos contabilistas exercia a profissão há menos de 5 anos, tal deve-se ao facto de na sua amostra existirem CC's predominantemente abaixo dos 30 anos.

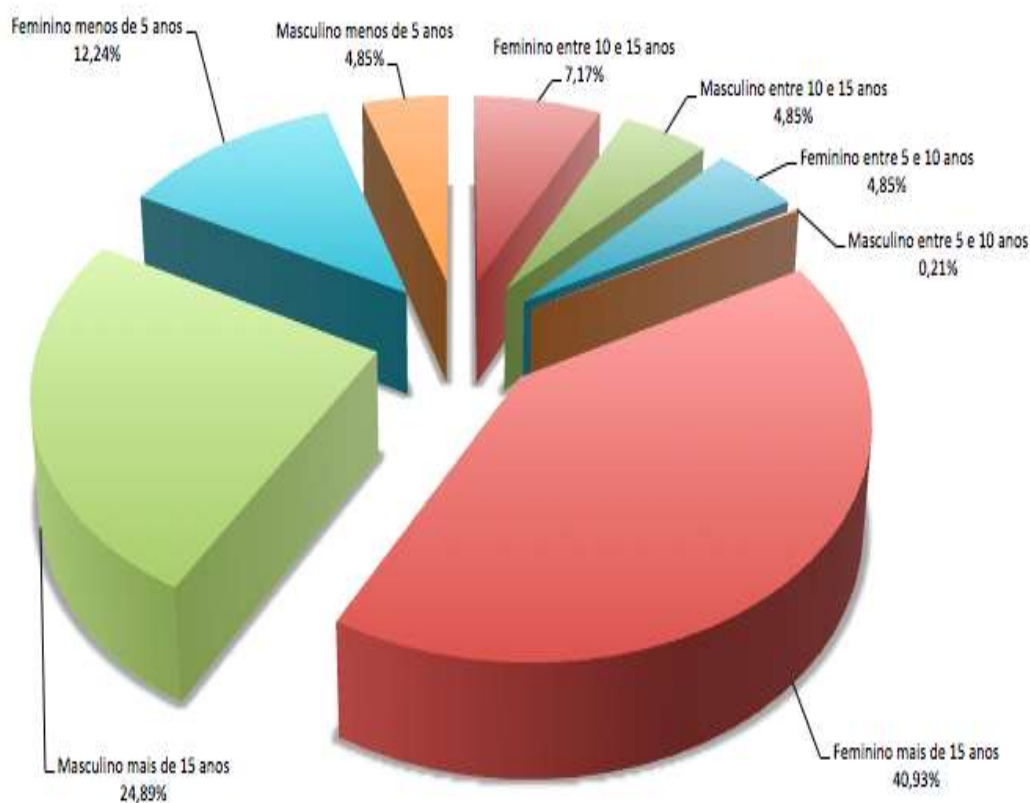


Gráfico 2: Anos que exerce a profissão

Fonte: Elaboração própria

Faixa Etária Feminino e Masculino Número de Anos que exerce a função	Total	%
Entre 10 e 15 – Total	57	
Feminino entre 10 e 15 anos	34	7,17%
Masculino entre 10 e 15 anos	23	4,85%
Entre 5 e 10 – Total	24	
Feminino entre 5 e 10 anos	23	4,85%
Masculino entre 5 e 10 anos	1	0,21%
Mais de 15 – Total	312	
Feminino mais de 15 anos	194	40,93%
Masculino mais de 15 anos	118	24,89%
Menos de 5 – Total	81	
Feminino menos de 5 anos	58	12,24%
Masculino menos de 5 anos	23	4,85%
Total	474	100%

Tabela 5: Anos em exercício na função

Fonte: Elaboração própria

Para compreender a perceção dos CC, quanto ao impacto das alterações provocadas pelo Decreto-Lei 98/2015 de 2 de junho, foi necessário aferir o seu grau de concordância. Através da análise do gráfico n.º 3, verificamos que mais de metade dos profissionais inquiridos (59%) concordam totalmente com as alterações impostas pelo Decreto-Lei 98/2015 de 2 de junho ao SNC, contra 15% que discordam e 26% que não têm opinião. Concluimos assim, que a maioria dos CC considera útil as alterações propostas ao SNC.

Conclusão idêntica, obtiveram Couto e Monteiro, (2013), que afirmam “...verificamos que mais de metade dos inquiridos (cerca de 63,2%) concorda com a NCRF-PE, contra 11,4% que discorda da sua utilização.” (p.16)

Também Ribeiro (2010) relativamente às NCRF, concluiu que a maioria dos inquiridos acreditam que as NCRF, aproximam o normativo nacional ao internacional, tendo vantagens, como o aumento da comparabilidade e incremento na qualidade das DF's das empresas.

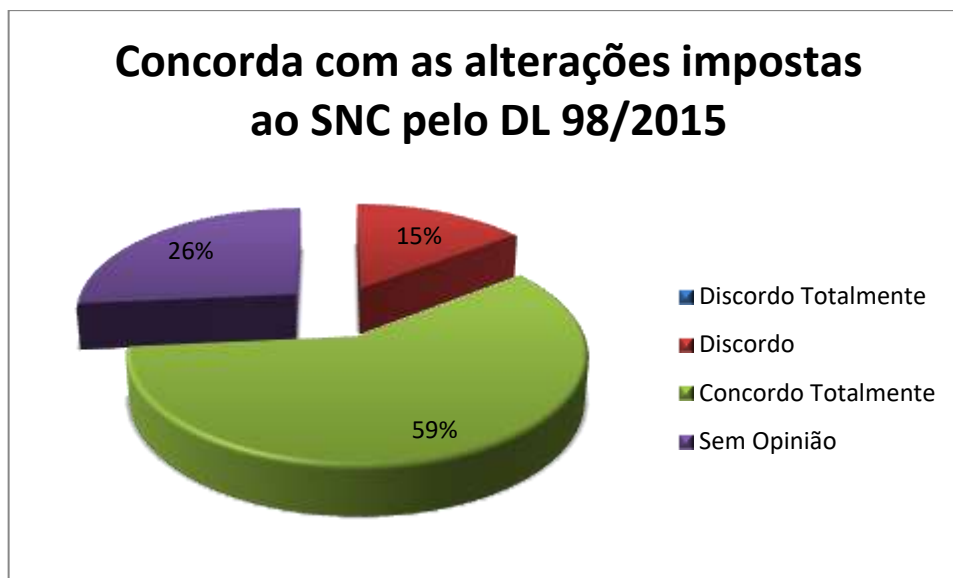


Gráfico 3: Concorda com as alterações impostas ao SNC pelo Decreto-Lei 98/2015
Fonte: Elaboração própria

Quanto ao nível de preparação dos CC para aplicar este diploma, mais de metade (58%) consideram-se “razoavelmente preparados”. Cerca de 10% “pouco preparados” e apenas 9% dos inquiridos, se encontram totalmente preparados para a aplicação das alterações a realizar, conforme se pode verificar no gráfico 4.

Couto e Monteiro, (2013) concluíram que 54% não tiveram grande dificuldade no momento da transição, no entanto, uma percentagem elevada (34%) apontou como difícil a passagem para o novo normativo.

Carlos, (2016) conclui que “Quanto ao conhecimento dos inquiridos relativamente aos normativos simplificados a maioria assume possuir um conhecimento razoável sobre os mesmos. Cerca de 88,23% dos inquiridos revela que tem «algum» ou «muito» conhecimento sobre a NCRF-PE e a NC-ME.” (p.97)

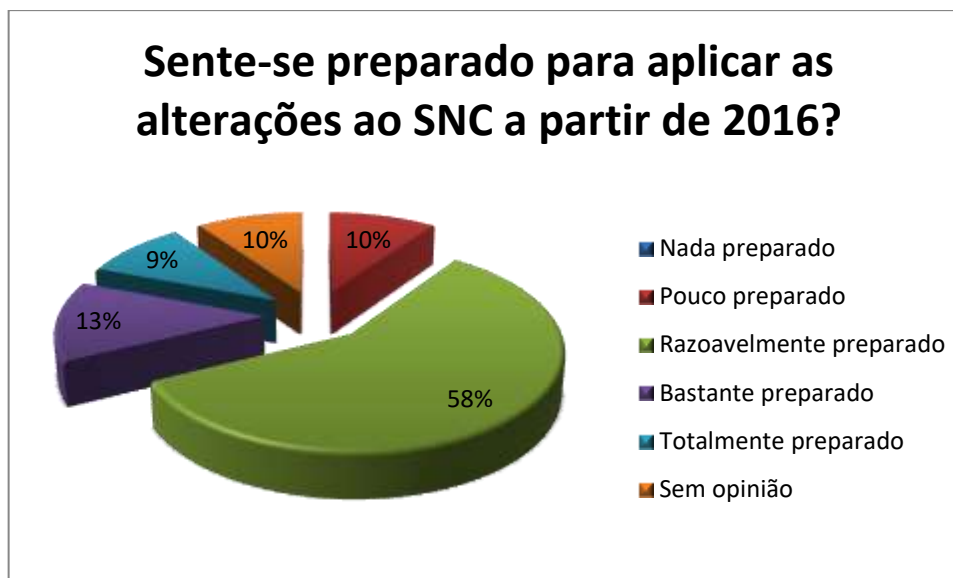


Gráfico 4: Sente-se preparado para aplicar as alterações ao SNC a partir de 2016

Fonte: Elaboração própria

4.2. Impacto na qualidade das Demonstrações Financeiras

Existe uma perceção generalizada e significativa, de que o Decreto Lei 98/2015 de 2 de junho tem um impacto positivo na qualidade da informação obtida nas demonstrações financeiras das empresas, quer ao nível da posição financeira, quer ao nível do desempenho. Assim, 59,49% dos inquiridos acreditam num impacto positivo, contra 9,49% que entendem que o impacto será negativo e 14,14% de CC não identifica opinião, como podemos observar no gráfico nº 5.

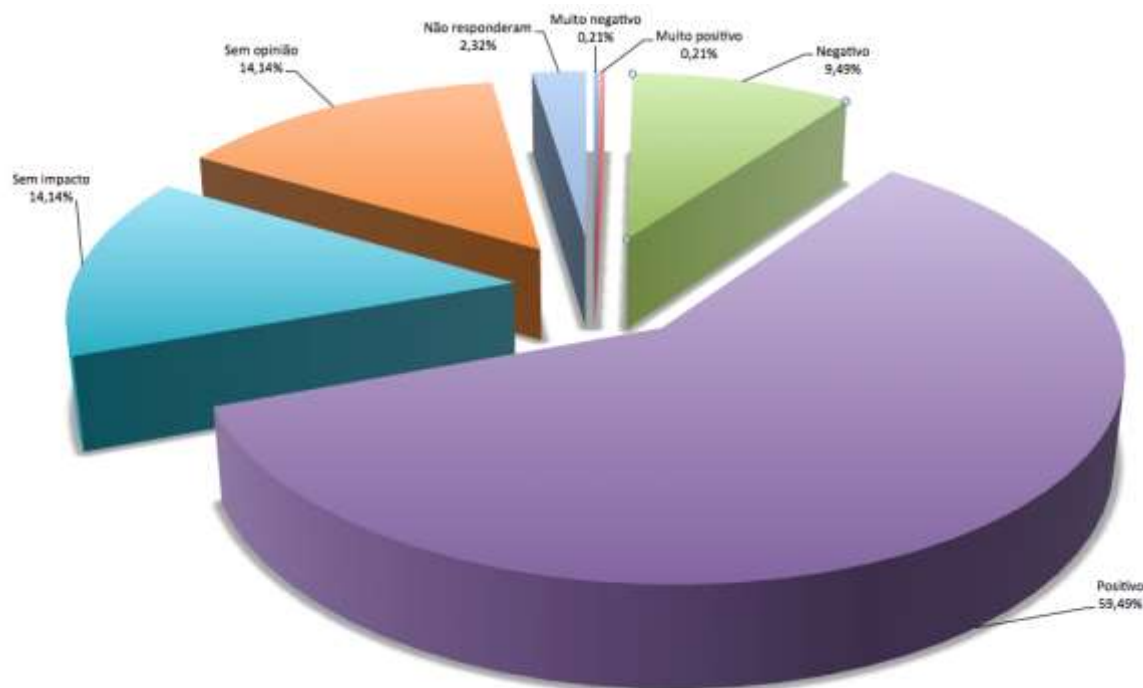


Gráfico 5: Impacto do Decreto-Lei 98/2015, na qualidade das demonstrações financeiros das empresas

Fonte: Elaboração própria

Estes resultados, vêm de encontro a conclusões obtidas noutros estudos realizados.

No que diz respeito às NCRF, Ribeiro (2010) refere que a maioria dos inquiridos acreditam que aproximam o normativo nacional ao internacional, transportando inúmeras vantagens, como o aumento da comparabilidade e incremento na qualidade das DF's das empresas. Também Couto e Monteiro (2013), argumentam que relativamente à aplicação do Normativo Contabilístico para Pequenas e Microentidades e as suas implicações ao nível do Relato Financeiro, “mais de metade dos inquiridos, 63,2% concordam, no entanto no que respeita à sua preparação, a maioria apenas se sente razoavelmente preparado, considerando ainda que o forte impacto será ao nível da divulgação da informação financeira.” (p.16)

Branco e Lourenço (2015), concluíram que a adoção das IFRS, têm um efeito positivo na qualidade da informação, no mercado de capitais, na capacidade de previsão dos analistas, na comparabilidade e no uso da informação financeira.

Carlos (2016), no seu estudo concluiu que as NCRF são mais flexíveis do que as NCRF-PE e a NC-ME, considerando que as NCRF, por serem mais complexas, permitem uma imagem mais verdadeira e apropriada dos elementos das demonstrações financeiras. Contudo,

a autora, identifica que as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de junho dificultam o processo de harmonização contabilística internacional, sobretudo no que respeita à NC-ME, pois o Decreto-Lei ao promover um maior grau de simplificação, para além de prejudicar a comparabilidade da informação financeira, afasta cada vez mais os normativos nacionais das NCRF e em maior escala das normas internacionais de contabilidade.

Pela análise do gráfico nº6, e no que respeita aos encargos administrativos das entidades, as alterações impostas pelo Decreto-Lei 98/2015 de 2 de junho, ao SNC são para 4,64% dos inquiridos de “altamente reduzidos”, para 24,68% “razoavelmente reduzidos”, e 22,3% acreditam que são “pouco reduzidos”. Apenas 10,13% dos inquiridos acreditam que os encargos administrativos serão muito reduzidos.

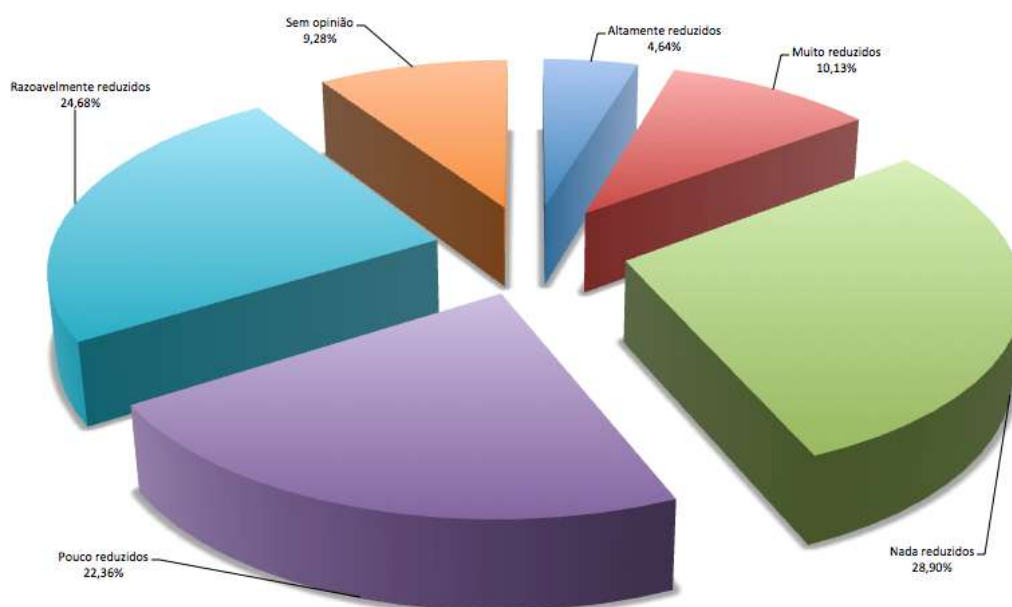


Gráfico 6: Encargos Administrativos

Fonte: Elaboração própria

Esta nossa conclusão, está em conformidade com autores que também estudaram o impacto da adoção das normas internacionais ao nível dos encargos administrativos. Van Tendelo e Vanstraelan (2005) referem que na adoção das IFRS a nível internacional, existem vantagens, ao nível da redução dos custos associados à elaboração das demonstrações financeiras, bem como o aumento da eficiência na aplicação dos recursos financeiros.

Carlos (2016), constatou, no seu estudo que os inquiridos não preveem uma redução efetiva dos custos na preparação da informação financeira para as micro e pequenas entidades.

4.3. Informação sobre a entidade onde exerce funções

Como se pode observar nos gráficos nº 7 a 9, os contabilistas certificados por nós inquiridos, exercem funções em entidades não cotadas em bolsa. Desta análise, apenas 11% das entidades fazem parte de concentrações de negócios e, dessa percentagem, 42% dos profissionais consideram que se enquadram no novo conceito “Pequenos Grupos” onde 51% desses 11%, consideram a possibilidade de dispensa e/ou exclusão da consolidação de contas. A maior parte das empresas onde os contabilistas certificados exercem a sua atividade não estão obrigados a relatar os seus pagamentos Administração Pública.

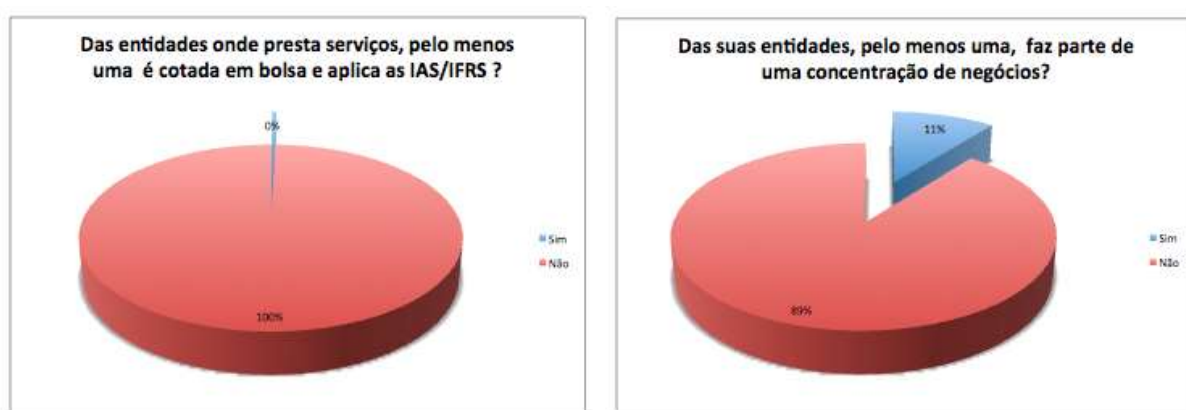


Gráfico 7: Entidade cotada em bolsa e concentração de negócios

Fonte: Elaboração própria



Gráfico 8: Pequenos Grupos e Consolidação de Contas ou dispensa da mesma

Fonte: Elaboração própria



Gráfico 9: Pagamentos a Administração Pública
Fonte: Elaboração própria

4.4. Nível de preparação das empresas para a adoção das alterações impostas pelo Decreto Lei nº 98/2015 de 2 de junho

Neste ponto, foi avaliado o nível de preparação das empresas Portuguesas para acomodar a nova legislação, analisando as diferentes fontes de informação utilizadas para atualização das mesmas. Esta análise permitiu perceber a opinião dos CC, relativas aos impactos provocados no processo contabilístico, sistema informático e da formação do pessoal no dia-a-dia da empresa. Assim, em conformidade com o gráfico nº 10 que diz respeito ao processo contabilístico e sistema informático, 57% dos inquiridos é da opinião que haverá algum impacto no processo contabilístico, 31% entende que o impacto será reduzido. Em relação ao sistema informático, o impacto será semelhante ao verificado no sistema contabilístico (51% dos CC, entende existir algum impacto e 33% é da opinião que o impacto será reduzido). Em relação aos custos envolvidos (52% entende que haverá pouco impacto, e 38% algum impacto) e reação dos investidores (a maioria entende que haverá algum ou pouco impacto, 65%) de acordo com o gráfico nº 11. Ao analisarmos o gráfico nº 12 concluímos que 90% dos inquiridos entende existir algum ou pouco impacto na formação do pessoal.

Couto e Monteiro (2013), no seu estudo, apontaram a formação do pessoal, o sistema informático e custos envolvidos como as áreas onde se fez sentir maior impacto com a aplicação da NCRF-PE, o que vai de encontro ao estudo elaborado pela Pricewaterhouse (2009) relativo aos impactos esperados com a adoção do SNC.



Gráfico 10: Processo Contabilístico e Sistema Informático
Fonte: Elaboração própria

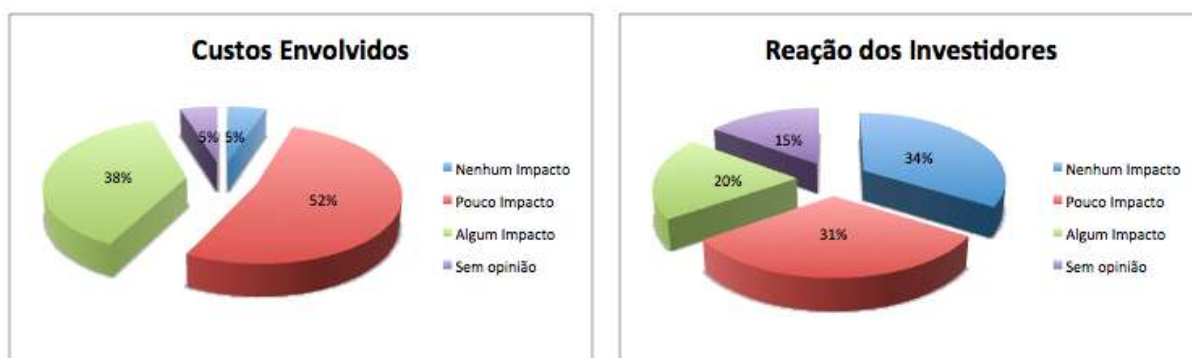


Gráfico 11: Custos Envolvido e reação dos Investidores
Fonte: Elaboração própria



Gráfico 12: Formação do Pessoal
Fonte: Elaboração própria

4.5. Impacto das alterações ao SNC, nas diferentes fases do processo contabilístico, e de acordo com o normativo aplicável

Neste subcapítulo analisam-se os resultados inerentes à aplicação dos diversos normativos atualmente em vigor.

4.5.1. Norma Contabilística para as Micro entidades

Através da análise dos gráficos nº 13 e nº 14, é possível ter perceção do impacto em termos de reconhecimento, mensuração e divulgação nas entidades, que aplicam a NC-ME. Assim, na opinião dos CC's, o maior impacto verifica-se na fase de divulgação. Cerca de 20% dos inquiridos entende existir muito impacto, cerca de 40% acredita que que nas fases do reconhecimento, mensuração e divulgação haverá algum impacto.

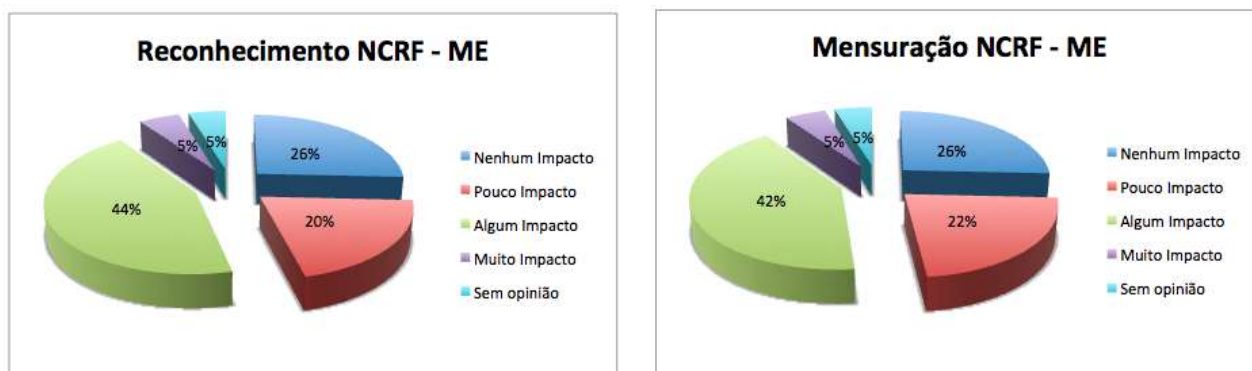


Gráfico 13: Reconhecimento e Mensuração NCRF – ME

Fonte: Elaboração própria

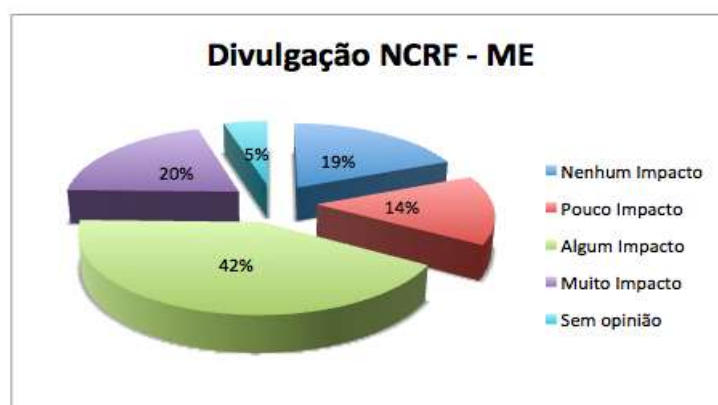


Gráfico 14: Divulgação NCRF – ME

Fonte: Elaboração própria

4.5.2. Norma Contabilística para as Pequenas Entidades

As pequenas entidades (PE) têm um comportamento análogo às micro entidades no que concerne ao impacto verificado nas fases do processo contabilístico, como se pode verificar nos gráficos nº15 e 16. Cerca de 30% das respostas dos CC, situam-se entre algum impacto e pouco impacto nas três fases do processo contabilístico. Cerca de 10% dos CC, entende haver muito impacto nas referidas fases.

Estes nossos resultados vão de encontro aos estudos de Couto e Monteiro (2013) que consideram, a fase de divulgação como sendo aquela que sofreu um maior impacto com este novo normativo, os requisitos de divulgação são mais exigentes em prol de um relato mais completo e transparente.

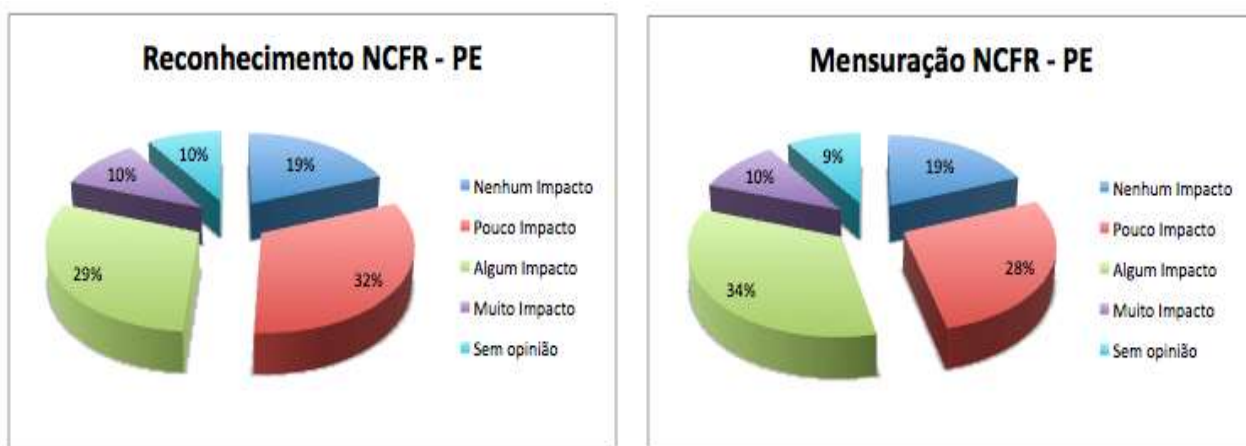


Gráfico 15: Reconhecimento e Mensuração NCFR – PE
Fonte: Elaboração própria

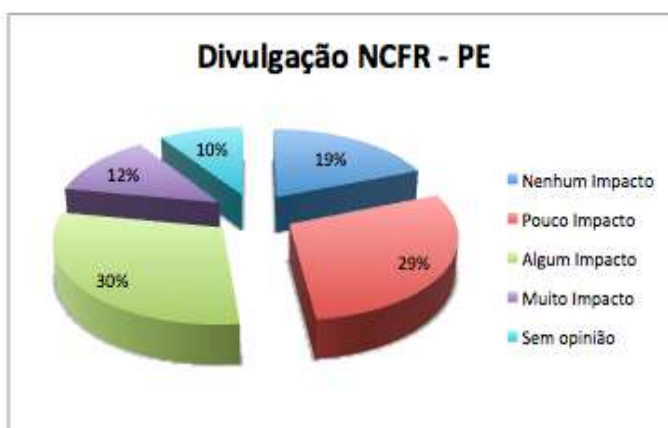


Gráfico 16: Divulgação NCFR – PE
Fonte: Elaboração própria

4.5.3. Normas Contabilísticas de Relato Financeiro

Conforme se observa nos gráficos nº 17 e 18, as entidades que aplicam as NCRF (médias e grandes entidades, ou outras por opção) avaliam as fases do reconhecimento, mensuração a divulgação com algum impacto, cerca de 25% dos inquiridos. Cerca de 10% entende que haverá muito impacto nestas fases, nas empresas que aplicam as NCRF.

Este resultado está em conformidade com o estudo de Ribeiro (2010), onde, relativamente às fases do processo contabilístico apontava a mensuração e a divulgação como as fases que sofriam maior impacto com adoção das NCRF.

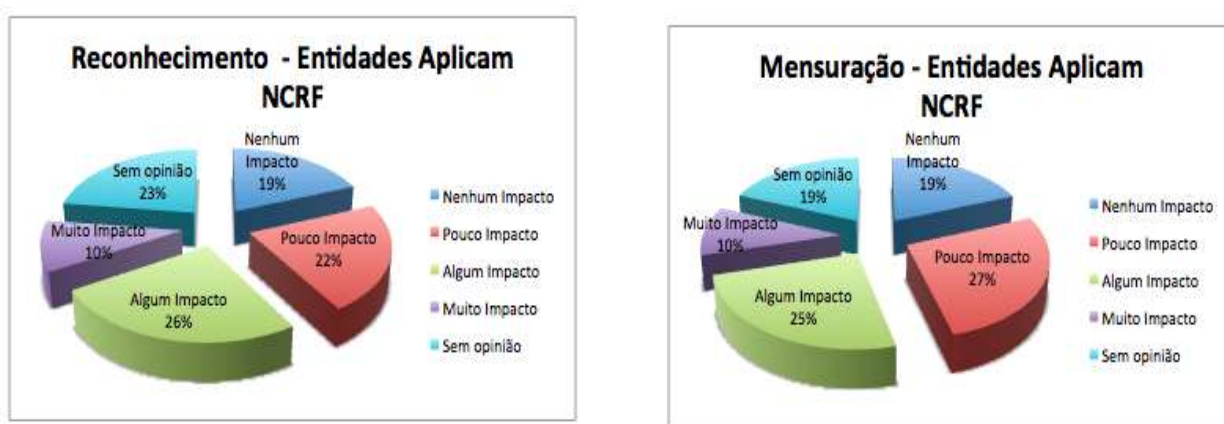


Gráfico 17: Reconhecimento e mensuração NCRF
Fonte: Elaboração própria

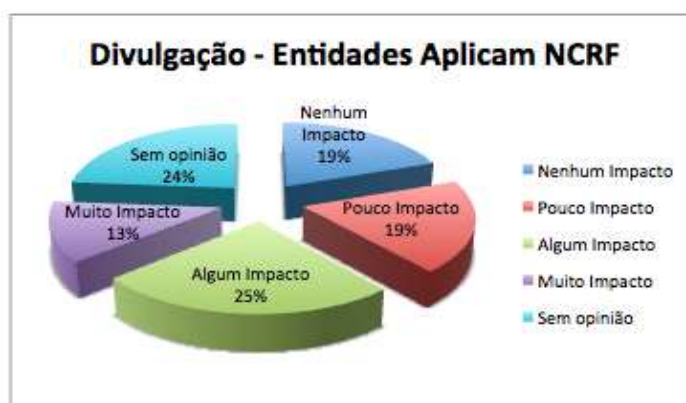


Gráfico 18: Divulgação entidades aplicam NCRF
Fonte: Elaboração própria

4.5.4. Normas Contabilísticas de Relato Financeiro para o Setor Não Lucrativo

Nas Entidades do Sector Não Lucrativo (ESNL), 22% dos inquiridos acredita que haverá muito impacto nas fases do processo contabilístico. Cerca de 32% dos CC's respondem com algum impacto, no que respeita ao reconhecimento, mensuração e divulgação, de acordo com a informação esquematizada nos gráficos nº 19 e 20.

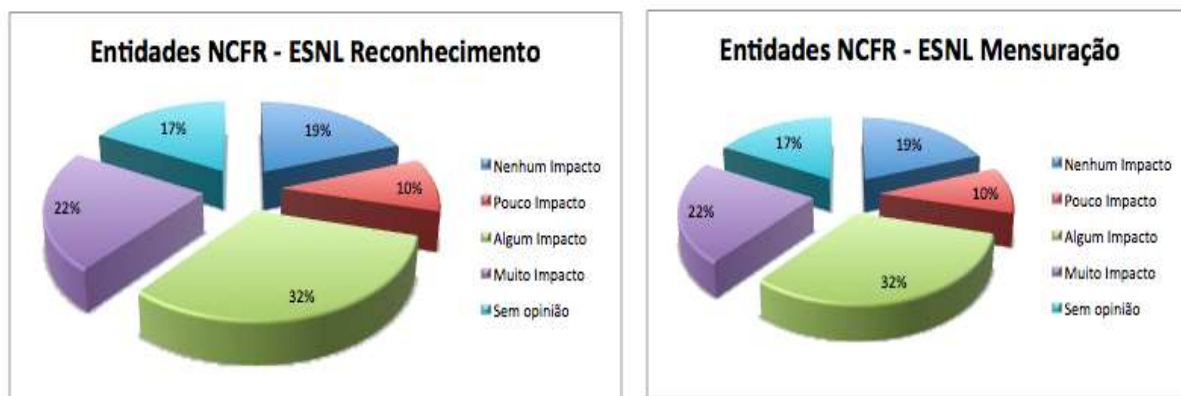


Gráfico 19: Reconhecimento e Mensuração NCFR - ESNL
Fonte: Elaboração própria

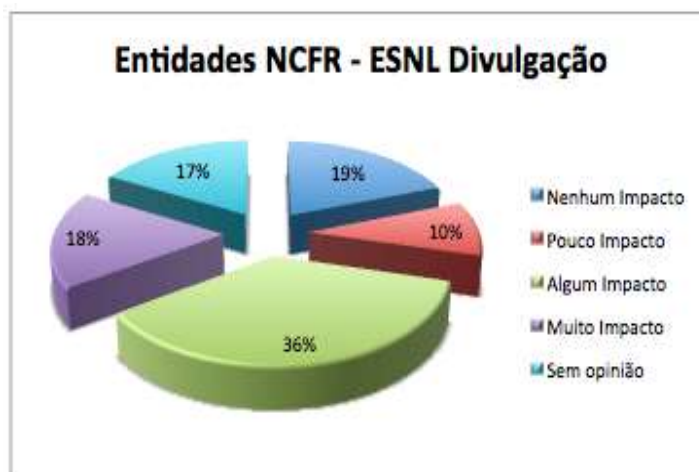


Gráfico 20: Divulgação NCFR-ESNL
Fonte: Elaboração própria

4.6. Impacto derivado das alterações provenientes do Decreto-Lei 98/2015 de 2 de junho em rubricas do balanço de acordo com os contabilistas certificados

Ao longo deste subcapítulo serão apresentados os resultados das análises realizadas às rubricas do balanço e da demonstração de resultados. Verifica-se que as NCRF têm algum impacto ao nível dos ativos (46% dos inquiridos é desta opinião) bem como nos resultados das entidades (56% dos inquiridos). Apenas 7% dos CC acredita, que nas rúbricas mencionadas se verifique muito impacto, com as alterações propostas pelo Decreto-Lei 98/2015 de 2 de juho. Esta análise está retratada no gráfico nº 21.

A idênticos resultados, chegaram Couto e Monteiro C., (2013) traduzidos em 46,9% de inquiridos que apontam para a ausência de impacto, no momento da transição, e na existência de uma percentagem elevada (39,6%) que afirma que o impacto da aplicação desta norma foi positivo ao nível dos resultados e Anexo.

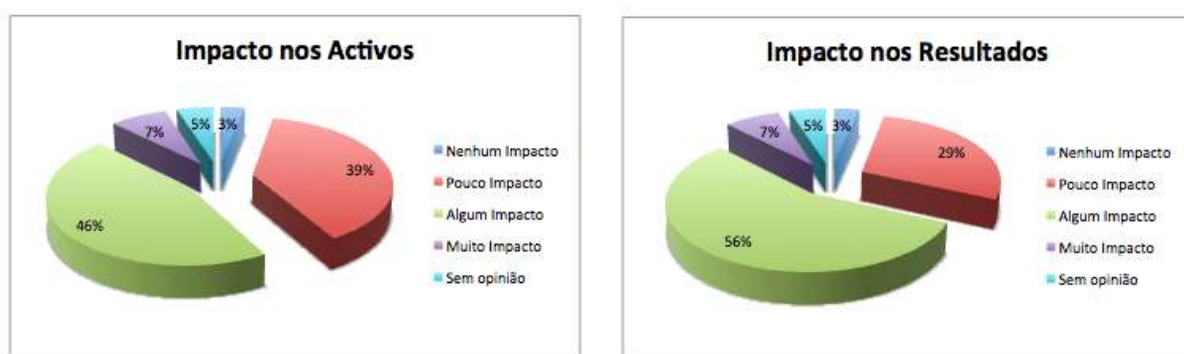


Gráfico 21: Impacto nos Ativos e Impacto nos Resultados

Fonte: Elaboração própria

É consistente e coerente que na análise realizada existe uma perceção de algum impacto, da aplicação do novo normativo nos elementos das demonstrações financeiras como por exemplo nos ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos correntes detidos para venda, inventários, impostos diferidos, benefícios aos empregados, capital próprio, interesses minoritários, provisões passivos contingentes e ativos contingentes, como podemos verificar pela análise dos gráficos nº 22 a 26.

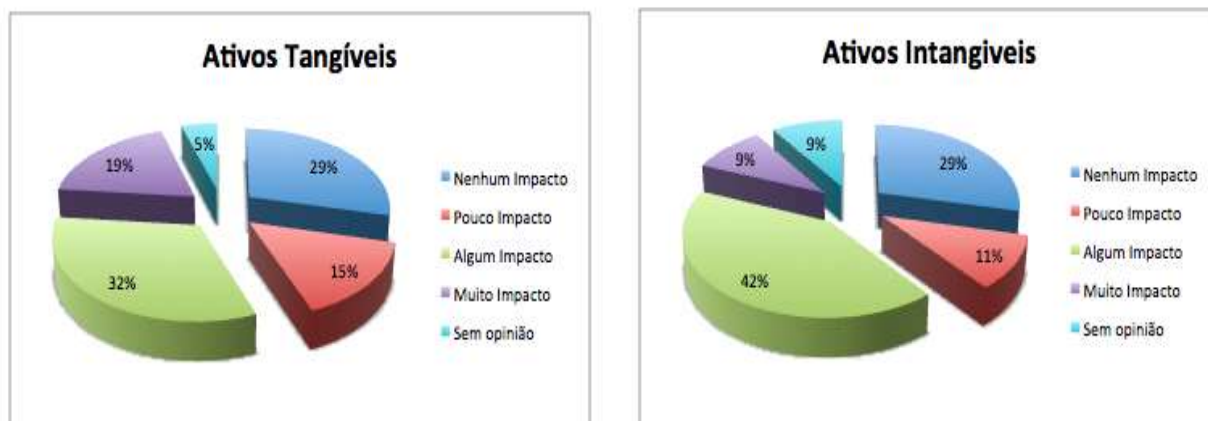


Gráfico 22: Ativos Fixos Tangíveis e Ativos Intangíveis
Fonte: Elaboração própria

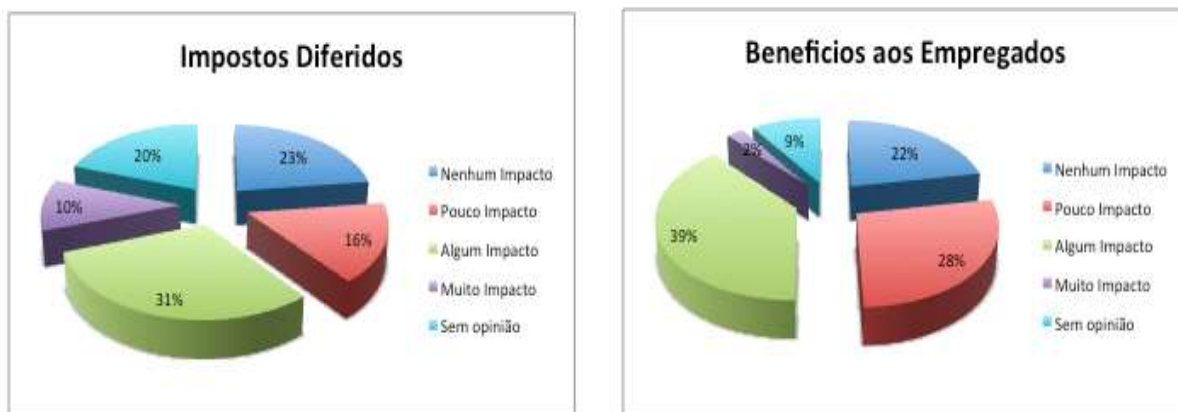


Gráfico 23: Impostos Diferidos e Benefícios aos empregados
Fonte: Elaboração própria

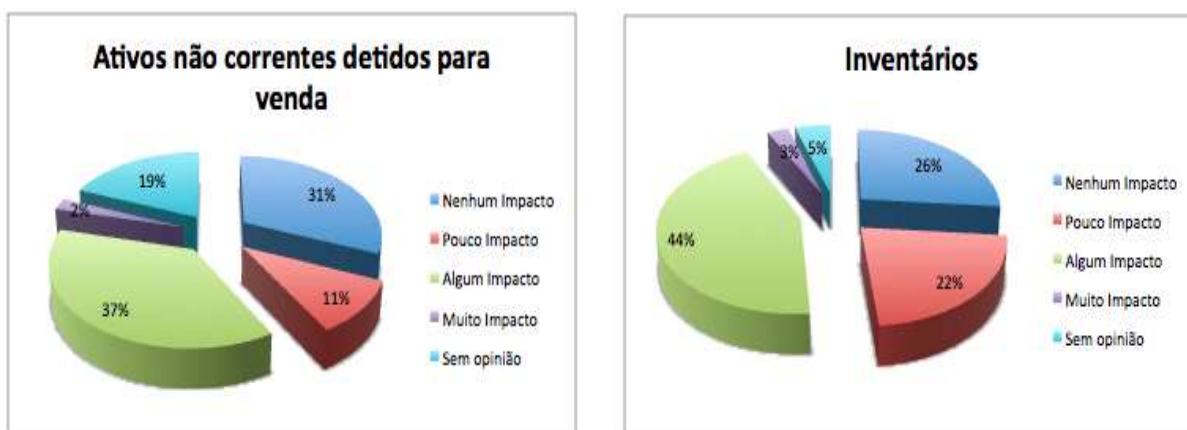


Gráfico 24: Ativos não correntes e Inventários
Fonte: Elaboração própria



Gráfico 25: Provisões, passivos e ativos contingentes

Fonte: Elaboração própria

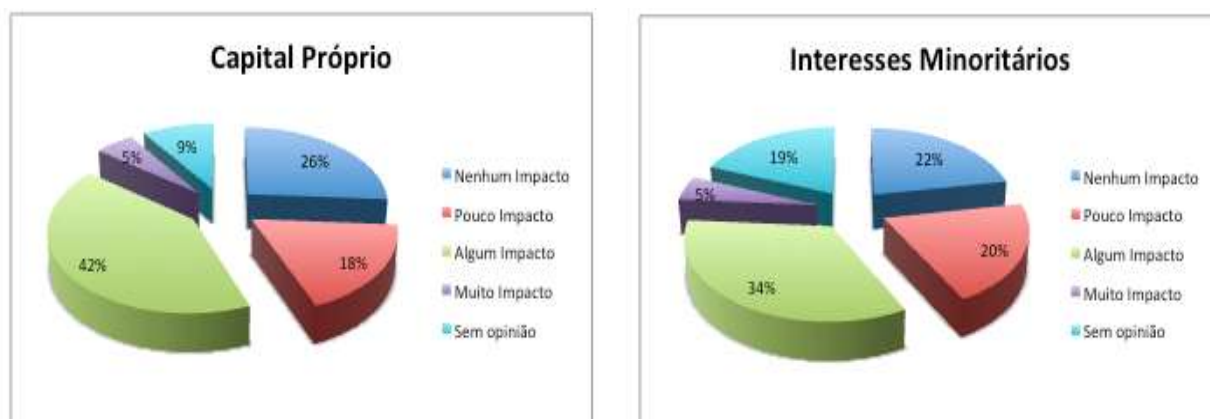


Gráfico 26: Capital próprio e interesses minoritários

Fonte: Elaboração própria

A análise dos gráficos nº 22 a 26 permite-nos aferir que mais de 40% dos inquiridos consideram haver algum impacto do Decreto-Lei 98/2015 de 2 de junho em rubricas como os ativos intangíveis, o capital próprio, inventários e benefícios dos empregados e anexo. Uma percentagem menor, cerca de 30% considera haver algum impacto em rubricas como os interesses minoritários, provisões, passivos e ativos contingentes, impostos diferidos e ativos fixos tangíveis e ativos não correntes detidos para negociação. Cerca 19% dos inquiridos considera haver muito impacto nos ativos fixos tangíveis. Nas restantes rubricas apenas cerca de 5% dos CC considera existir muito impacto.

Estes resultados estão em sintonia com outros estudos sobre o impacto do SNC, e impacto da aplicação da NCRF-PE e NC-ME (Ribeiro, 2010; Machado, 2012; Couto e Monteiro, 2013; Gariso e Kaizeler, 2019).

5. Conclusão

Neste capítulo apresentam-se as conclusões que sintetizam os objetivos que nos propusemos alcançar, contribuições e limitações do estudo, bem como pistas para investigação futura.

Os mercados globais conduzem à necessidade de regras e procedimentos contabilísticos que se exigem cada vez mais uniformes, quer no âmbito regional, quer no âmbito internacional, conduzindo ao processo de harmonização contabilístico.

Portugal acompanha desde sempre este fenómeno, produzindo normas contabilísticas de acordo com as exigências Europeias e Internacionais. Neste contexto, e com base na Diretiva Europeia 2013/34/UE aprovada a 29 de junho de 2013, foi publicado o Decreto-Lei nº 98/2015 de 2 de junho com alterações ao SNC e que produz efeitos desde 1 de janeiro de 2016, cujos objetivos são: facilitar os investimentos transfronteiriços, melhorar a comparabilidade à escala da UE e a confiança do público nas demonstrações financeiras e nos relatos através de divulgações específicas reforçadas e coerentes.

Os profissionais de contabilidade bem como as empresas carecem de preparação técnica para se adaptarem às exigências e alterações dos novos normativos.

Foram assim formuladas três questões de investigação: se as alterações introduzidas desoneram as entidades, libertando-as de algumas obrigações e consequentemente reduzindo os encargos administrativos, como já em 2008, o Parlamento Europeu tinha sugerido; se as empresas e CC's estão devidamente preparados para receber estas alterações; e, qual o impacto que tais alterações provocam nos principais elementos da posição financeira e nos resultados das entidades.

São apresentadas as principais conclusões, a partir dos resultados obtidos no capítulo anterior, com base nos dados extraídos de um questionário apresentado aos profissionais desta área e, da análise realizada ao longo de todo este trabalho. Pretendeu-se também identificar eventuais limitações identificadas no decorrer do estudo.

Os custos resultantes dessa implementação foram considerados mínimos e, os resultados da implementação positivos. Hail et al. (2010), que avaliaram a adoção das IFRS nos EUA concluíram que as multinacionais são as principais empresas a beneficiar com as reduções de custos de relato.

Os resultados obtidos permitiram verificar uma forte abertura e aceitação por parte dos CC's no que respeita às alterações a implementar, estando os mesmos tecnicamente preparados. Couto e Monteiro (2013) concluíram que a maioria dos CC's concorda com a existência destes normativos, considerando estar razoavelmente preparado aquando da sua aplicação.

A qualidade das demonstrações financeiras das empresas também é melhorada. Nos estudos apresentados ao longo deste trabalho é possível corroborar esta análise, uma vez que os impactos a nível internacional inerentes à adoção das IAS/IFRS tiveram também um reflexo positivo repercutindo-se num aumento dos ativos, capital próprio e diminuição do passivo. São vários os autores que abordaram esta temática. Manuel Branco e Isabel Lourenço (2015), Van Tendelo e Vanstraelan (2005), entre outros. A análise realizada por estes autores permitiu verificar que a adoção das IFRS a nível global, permite um aumento da comparabilidade das demonstrações financeiras, bem como uma melhoria a nível mundial da alocação dos recursos financeiros. Lara et al. (2008) demonstram a existência de um efeito positivo na adoção das IFRS pelas empresas de países europeus, indo de encontro ao verificado nos resultados obtidos com este estudo. Dos poucos estudos verificados em Portugal destaca-se o de Simões M. e Lopes A. (2011). Este estudo conclui que existiam impactos positivos, nos ativos, no capital próprio e no resultado líquido. Estes aumentos eram resultantes dos ajustamentos efetuados no *goodwill* e na reversão da sua amortização.

Verificaram-se algumas limitações neste estudo, que devem de ser mencionadas: a primeira relacionada com alguma dificuldade na obtenção de respostas, que poderá estar concatenada com o número de questões apresentadas. Esta limitação foi também identificada por Albuquerque et al. (2011), razão pela qual existiu a necessidade de manter um número reduzido de questões para a elaboração deste trabalho, sem que tivesse impacto nos objetivos inicialmente definidos. Outra limitação está identificada no período, que está confinado ao ano de 2016 e o facto de não existirem dados contabilísticos para testar o impacto deste estudo. Foi também percecionado na análise realizada, uma ausência de estudos nesta área que acarretam por acréscimo dificuldades na comparação dos resultados obtidos.

Como pistas de investigação futura, seria interessante realizar um número significativo de estudos de caso, com empresas de diferentes setores de atividade, que nos permitisse estudar com maior profundidade, as implicações dos novos normativos na prática contabilística e no relato financeiro das grandes, médias, pequenas e microentidades portuguesas. Alterações aos procedimentos contabilísticos inerentes às exigências do sistema fiscal, como por exemplo as taxonomias, abrem espaço para futura análise no âmbito das dificuldades e desafios que os

profissionais de contabilidade encaram atualmente. Reportando-nos mais para a atualidade, e existindo da nossa parte uma grande preocupação com os CC's, é pertinente um estudo sobre as condições de trabalho desta classe de profissionais, avaliando o seu estado quer a nível físico, quer a nível psicológico (atente-se nas muitas alterações legislativas provocadas pela pandemia). Podemos ainda sugerir, a aplicação das nossas questões de investigação, com enquadramento em outros conceitos, como por exemplo os que estão na base das características qualitativas da informação financeira.

Referências Bibliográficas

- Ahmed, A., Neel, M., & Wang, D. (2013). Does mandatory adoption of IFRS improve accounting quality? Preliminary evidence. *Contemporary Accounting Research*, 30(4), 1344-1372.
- Albuquerque, F.; Almeida, M. C.; Teixeira Quiróz, J. (2011). The culture and the accounting values: an empirical study in view of portuguese preparers. *Journal of International Business and Economics*. pp 16-27.
- Ali, M. J. (2005). A Synthesis of Empirical Research on International Accounting Harmonization and Compliance with International Financial Reporting standards. *Journal of accounting literature*, no 24, pp. 1-54. United States. University of Florida.
- Archer, S., Delvaille, P. & Mcleay, S. (1995). *A Statistical Model of International Accounting Harmonization*, vol.32, no1,pp. 1-29. Abacus.
- Arkin, H. (1982). *Sampling methods for the auditor: An advanced treatment*. New York. McGraw Hill.
- Aubert, F., & Grudnitski, G. (2011). Impact and importance of mandatory adoption of International Financial Reporting Standards in Europe. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 22, 1-26.
- Ball, R. (2006). International financial reporting standards (IFRS): *Pros and cons for investors*. *Accounting and Business Research*, 36(suplemento 1), 5-27.
- Baker, C. R. & Barbu, E. M., (2007). Trends in research on international accounting harmonization. *The International Journal of accounting*. no 42, pp.272-304. Acedido a 3 de Abril de 2016 em <https://www.journals.elsevier.com/the-international-journal-of-accounting/>
- Barbu, E. (2004). Tracing the Evolution of Research on International Accounting Harmonization. *Documento de Recherche no 2004-3, LOG- Laboratoire Orleanais de Gestion*. Acedido a 6 de maio de 2016 em <http://www.univ-orleans.fr/log/rechdoc.htm>
- Branco, M. e Lourenço, I. (2015) “*Main Consequences of IFRS Adoption: Analysis of Existing Literature and Suggestions for Further Research*”. ISSN 1808-057X
- Brown. P. (2011). International Financial Reporting Standards: what are the benefits?

Accounting and Business Research, 41(3), 269-285.

Brown, P. (2013). Some observations on research on the benefits to nations of adopting IFRS. *Japanese Accounting Review*. doi:10.11640/tjar.3.2013.01

Bruggemann, U., Hitz, J.-M., & Sellhorn, T. (2013). Intended and unintended consequences of mandatory IFRS adoption: a review of extant evidence and suggestions for future research. *European Accounting Review*, 22(1), 1-37.

Calixto, L. (2010). *Análise das pesquisas com foco nos impactos da adoção do IFRS em países europeus*. *Contabilidade Vista & Revista*, 21, 157- 187.

Canibano, L. & Mora, A. (2000). Evaluating the statistical significance of de facto accounting harmonization: a study of European global players. *The European Accounting Review*, vol.9, no3, 349– 369.

Caria, A. A. & Rodrigues, L. L. (2014). The evolution of financial accounting in Portugal since the 1960s: A new institutional economics perspective. *Accounting History*, 19(1-2), pp.227-254

Chalmers, K., Clinch, G., & Godfrey, J. M. (2008). Adoption of International Financial Reporting Standards: impact on the value relevance of intangible assets. *Australian Accounting Review*, 18(3), 237-247.

Choi F.D.S. & Mueller G.G. (1984). *International Accounting, Englewood Cliffs*. New Jersey. Prentice-Hall.

Costa, C.; Alves, G. (1996). *Contabilidade Financeira*. Rei dos Livros. Lisboa.

Costa, P. (2012). *O Impacto da adoção do SNC no capital próprio das empresas Portuguesas*”. Setubal. Instituto Politécnico de Setubal – Escola Superior de Ciências Empresariais.

Couto e Monteiro, S. (2013) Normativo Contabilístico para Pequenas e Microentidades: implicações ao nível do Relato Financeiro, acedido em <https://www.occ.pt/news/comcontabaudit/pdf/119.pdf>

Devalle, A., Onali, E., & Magarini, R. (2010). Assessing the value relevance of accounting data after the introduction of IFRS in Europe. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 21, 85-119.

Emenyonu, E. N. & Gray, S. J. (1992). EC Accounting Harmonization: An Empirical Study of Measurement Practices in France, Germany and the UK. *The International Journal of Accounting*. pp.45-58. Acedido a 12 de Junho de 2016 em <https://www.journals.elsevier.com/the-international-journal-of-accounting/>

Emenyonu, E. N. & Gray, S. J. (1996). International Accounting Harmonization and the Major Developed Stock Market Countries: An Empirical Study. *The International Journal of Accounting*. Vol. 31, no 3, pp. 269-279. Acedido a 15 de Junho de 2016 em <https://www.journals.elsevier.com/the-international-journal-of-accounting/>

Epstein, Barry J. & MIRZA, Abbas Ali (1998). *Interpretation and Application of International Accounting Standards (IAS) 98*. New York. John Wiley & Sons, Inc.

Ferreira, R. Fernandes (1984). *Normalização Contabilística*. Coimbra. Livraria Arnado.

Ferreira, R. (1996). Panorama da Harmonização Contabilística em Portugal. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 53 (210), 151-166.

Fritz, S. and Lammle, C. (2003). *The International Harmonization Process of Accounting Standards*. Linköping. Ekonomiska Institutionen.

Gariso, C. (2019) “A norma contabilística das entidades do sector não lucrativo: Tratamento dos bens do património histórico, artístico e cultural”. Paper submetido ao II Congresso Internacional de Contabilidade Pública, 12 e 13 de março de 2019 Lisboa

Gariso, C. e A.C. Kaizeler (2019), “Alterações ao SNC: Impactos nas demonstrações financeiras e nos seus utilizadores”, paper aceite para apresentação no XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria (CICA) 7 e 8 de novembro no Porto

Giner, B. & Mora, A. (2001). The accounting harmonization process in Europe: analysis of the relation between accounting research and the evolution of the economic reality. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXX, no 107, pp. 103-128.

Graham, C. & Neu, D. (2003). Accounting for globalization. *Accounting Forum*, no27, pp.449–471.

Guimarães, J. F. C. (2011). *Estudos sobre a Normalização Contabilística em Portugal*. Portugal. Vida Económica.

Guimarães, J. F. C. (2007). *Técnicos Oficiais de Contas – História da Profissão e do Associativismo, Estatuto e Código Deontológico, Contabilidade e Fiscalidade, Encerramento de Contas*. Edições INFOCONTAB.

Hail, L., Leuz, C., & Wysocki, P. (2010). Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the U.S. (part I). *Accounting Horizons*, 24(3), 355-394.

Hopwood, A. G. (1994). Some reflections on the harmonization of accounting within the EU. *The European Accounting Review*, no3, pp.241–253.

Jeanjean, T., & Stolowy, H. (2008). Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(6), 480-494.

Lara, J. M. G., Torres, J. A. R., & Veira, P. J. V. (2008). Conservatism of earnings reported under International Accounting Standards: a comparative study. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 37(138), 197-210.

Lemos, E. (2006). “Diferenças conceptuais entre a normativa contabilística internacional e a portuguesa”. Acedido a 17 de fevereiro de 2016 em <http://www.monografias.com/>.

Leuz, C. (2010). Different approaches to corporate reporting regulation: how jurisdictions differ and why. *Accounting and Business Research*, 40(3), 229-256.

Lima, F., Castro, R. & Echternacht, T. (2006). Contabilidade Internacional e os Princípios Contábeis Europeus. *XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*, Coimbra.

Machado, J. (2012). Os primeiros impactos da adoção do SNC nas PME de excelência em Portugal. Braga. Universidade do Minho.

Monteiro, S. (2013), *Manual de Contabilidade Financeira*, Vida Económica

Mueller G.G. (1970). Academic Research in International Accounting. *The International Journal of Accounting*, Vol. 6 No. 1, pp. 67-81.

Mueller, G.G. (1978). The State of the Art of the Academic Research in Multinational Accounting, dans Brennan W.J. (editor). *The Internationalization of the Accounting Profession*. CICA.

Meek G.K. & Saudagaran S.M. (1990). A survey of research on financial reporting in a transnational context. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 9, pp.156.

Miyama, J. K. (2008). *Contabilidade internacional*. São Paulo. Atlas.

Nobes, C. (1981). An empirical investigation of international accounting principles: A comment. *Journal of Accounting Research*, Spring, 268–80.

Nobes, C. (1996). *International Guide to Interpreting Company Accounts 1996-97*. Londres. FT Financial Publishing, Pearson Professional Limited.

Nobes, C., Mueller, G. Gernon, H., & Meek, G. (1997). *Accounting an International Perspective* (4th edition). Chicago. Richard D. Irwin Inc.

Nobes C. (1998). The Future Shape of Harmonization: Some Responses. *European Accounting Review*, Vol. 7 No. 2, pp. 323-330.

Nobes, C & Parker, R. (2006). *Comparative International Accounting* (Tenth Edition). Prentice Hall. England.

Palea, V. (2013). IAS/IFRS and financial reporting quality: lessons from the European experience. *China Journal of Accounting Research*, 6(4), 247-263.

Patel, R. & Davidsson, B. (1994). *Forskningsmetodikens grunder*. Lund: Studentlitteratur.

Parker R.H. & Morris R.D. (2001). *The influence of US GAAP on the Harmony of Accounting Measurement Policies of Large Companies in the UK and Australia*. Vol. 37 No. 3, pp. 297-328. Abacus.

Pope, P. F., & McLeay, S. J. (2011). The European IFRS experiment: objectives, research challenges and some early evidence. *Accounting and Business Research*, 41(3), 233-266.

Remenyi, D., Williams, B., Money A., & Swartz E. (1998). *Doing Research in Business and Management: An Introduction to Process and Method*. London. SAGE Publications.

Ribeiro, I. R. P. (2010). *Impacto das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro nas Empresas Portuguesas, de acordo com a percepção dos TOC's*. Dissertação de Mestrado. Universidade Técnica de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão

Rodrigues, L. & Guerreiro, M. (2004). *A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*. Lisboa. Publisher Team.

Rodrigues, L. & Pereira, A. (2004). *Manual de Contabilidade Internacional: A Diversidade Contabilística e o Processo de Harmonização internacional*. Lisboa. Publisher Team.

Saraiva, H.I.B., Alves, M.C., Gabriel, V. M.S. (2015). As Raízes do Processo Formal de Harmonização Contabilística, a sua Evolução e Influência em Portugal. *DE COMPUTIS - Revista Española de Historia de la Contabilidad - Spanish Journal of Accounting History*, No. 22, Junio, pp. 172-204.

Saudagaran, S. M., & Meek, G. K. (1997). A review of research on the relationship between international capital markets and financial reporting by multinational firms. *Journal of Accounting Literature*, 16, 127–159.

Saudagaran, Shahrokh M., & Diga, Joselito G. (2000). The Institutional Environment of Financial Reporting Regulation in ASEAN. *The International Journal of Accounting*, vol. 35, issue.1, 1-26.

Schmidt, P., Santos, J. L. & Fernandes, L. A. (2004). *Contabilidade Internacional Avançada*. São Paulo. Editora Atlas.

Simões, Maria & Lopes, Isabel (2011). *Processo de transição voluntária do normativo contabilístico nacional para o internacional nas demonstrações financeiras consolidadas: Estudo de caso com um grupo editorial Português*. Lisboa. Instituto Universitário de Lisboa - ISCTE.

Soderstrom, N., & Sun, K. (2007). A review of the accounting quality after IFRS adoption in the European Union. *European Accounting Review*, 16(4), 675-702.

Tay J.S.W. & Parker R.H. (1992). *Measuring International Harmonization and Standardization*, Vol. 28 No. 2, pp. 217- 220. Abacus.

Tay J.S.W. & Parker R.H. (1990). *Measuring International Harmonization and*

Standardization: a Comment, Vol. 26, pp.71-88. Abacus.

Van Der Tas, L. G. (1992). *Measuring International Harmonization and Standardization: A Comment*, pp. 211-216. Abacus.

Van Hulle, K. (1993). Harmonization of accounting standards in the EC: Is it the beginning or is it the end? *The European Accounting Review*, 2, 387–396.

Van Tendeloo, B., & Vanstraelen, A. (2005). Earnings management under German GAAP versus IFRS. *The European Accounting Review*, 14(1), 155-180.

APÊNDICES

Apêndice 1 – Carta Convite resposta a questionário

Clara Margarida Simões Gariso

Rua XXXX

2765-519 Estoril

Assunto: Realização do questionário entre os contabilistas certificados

Estimado Contabilista Certificado,

No âmbito do mestrado, em Contabilidade e Fiscalidade da Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias, estou a realizar uma dissertação sobre a “Percepção do impacto das alterações às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro nas empresas Portuguesas a partir de 2016” (Decreto-Lei 98/2015), orientada pela Professora Doutora Catarina Kaizeler,

A dissertação pretende analisar e avaliar os potenciais impactos das alterações às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro nas empresas portuguesas, na perspectiva dos Contabilistas Certificados, cuja metodologia é desenvolvida por um questionário, (segue em anexo).

O objetivo do questionário é captar a visão dos profissionais sobre as alterações a implementar a partir de 1 de janeiro de 2016. Dada a importância deste tema, para a sociedade e empresas, consideramos o estudo importante, uma vez que pretende antecipar os potenciais impactos decorrentes da aplicação do referido diploma.

Vimos por meio, solicitar a V. Exa., que preencha o questionário anexo.

Clara Gariso

Apêndice 2 – Questionário

Percepção do Impacto das Alterações às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) nas Empresas Portuguesas a partir de 2016

Caro (a) Contabilista Certificado:

Gostaríamos de convidá-lo(a) a participar neste Projeto de Investigação, inserido no Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade na ULHT. O estudo que seguidamente lhe apresentamos visa aferir a sua percepção do impacto das alterações às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro nas empresas Portuguesas a partir de 2016 (DL 98/2015).

Deste modo agradecemos que respondam única e exclusivamente Contabilistas Certificados.

Solicitamos que responda com a maior sinceridade possível. A sua primeira resposta é aquela que melhor serve o nosso estudo.

O questionário tem uma duração de aproximadamente 5 minutos.

Os dados recolhidos são confidenciais e anónimos. Apenas a equipa de investigação terá acesso aos mesmos.

Informações adicionais poderão ser recolhidas junto de Clara Simões Gariso (c.gariso@gmail.com). Teremos todo o gosto em esclarecer.

Muito obrigada.
Clara Gariso

I - Informação sobre o Contabilista Certificado

1. Sexo

- ☐ Feminino
- ☐ Masculino

2. Faixa etária

- ☐ Menos de 30 anos
- ☐ Entre 31 e 40 anos
- ☐ Entre 41 e 50 anos
- ☐ Entre 51 e 60 anos
- ☐ Entre 61 e 70 anos
- ☐ Mais de 70 anos

3. Número de anos que exerce a função de Contabilista Certificado. (Assinale a opção correta)

- ☐ Menos de 5
- ☐ Entre 5 e 10
- ☐ Entre 10 e 15
- ☐ Mais de 15

4. No geral, concorda com as alterações impostas ao SNC, pelo DL 98/2015? (Assinale uma opção)

- ☐ Discordo totalmente
- ☐ Discordo
- ☐ Concordo totalmente
- ☐ Sem opinião

5. Na sua opinião, sente-se preparado para aplicar as alterações ao SNC, a partir de 2016?

- ☐ Nada preparado
- ☐ Pouco preparado
- ☐ Razoavelmente preparado
- ☐ Bastante preparado
- ☐ Totalmente preparado
- ☐ Sem opinião

6. Na sua opinião, qual o impacto, do DL 98/2015, na qualidade das demonstrações financeiras das empresas?

- ☐ Muito negativo
- ☐ Negativo
- ☐ Sem impacto
- ☐ Positivo
- ☐ Muito positivo
- ☐ Sem opinião

7. Na sua opinião, os encargos administrativos das entidades onde exerce funções de Contabilista Certificado, pelas alterações impostas pelo DL 98/2015, ao SNC, são:

- ☐ Nada reduzidos
- ☐ Pouco reduzidos
- ☐ Razoavelmente reduzidos
- ☐ Muito reduzidos
- ☐ Altamente reduzidos
- ☐ Sem opinião

II - Informação sobre a(s) entidade(s) onde exerce as funções atualmente.

8. Das entidades onde presta serviços, pelo menos uma é cotada em bolsa e aplica as IAS/IFRS ?

- ☐ Sim
- ☐ Não

9. Das suas entidades, pelo menos uma, faz parte de uma concentração de negócios?

- ☐ Sim
- ☐ Não

10. Caso tenha respondido afirmativamente à questão anterior, o DL 98/2015 enquadra a sua empresa no novo conceito “pequenos grupos” ?

☐ Sim

☐ Não

11. Caso tenha respondido afirmativamente à questão 9., o DL 98/2015 permite a possibilidade à dispensa e/ou exclusão da consolidação de contas ?

☐ Sim

☐ Não

12. A (s) entidade(s) onde exerce funções está(ão) obrigada(s) a relatar os seus pagamentos a Administrações Públicas

☐ Sim

☐ Não

III. Nível de Preparação das Empresas para a adoção das alterações.

13. Na sua opinião, qual o grau de utilização, pelas empresas portuguesas, de cada uma das seguintes fontes de informação para se atualizarem em relação ao SNC? (assinale uma opção em cada linha)

	Nenhum impacto	Pouco impacto	Algum impacto	Sem opinião
Processo contabilístico	☐	☐	☐	☐
Sistema informático	☐	☐	☐	☐
Formação do pessoal	☐	☐	☐	☐
Custos envolvidos	☐	☐	☐	☐
Reações dos investidores	☐	☐	☐	☐
Outra(s):	☐	☐	☐	☐

Caracterize o impacto das alterações ao SNC, em função dos normativos, nas seguintes fases do processo contabilístico (reconhecimento, mensuração e divulgação).

14. Nas micro entidades (NCRF-ME)?

	Nenhum impacto	Pouco impacto	Algum impacto	Muito impacto	Sem opinião
Reconhecimento	☐	☐	☐	☐	☐
Mensuração	☐	☐	☐	☐	☐
Divulgação	☐	☐	☐	☐	☐

15. Nas Pequenas entidades (NCRF-PE)

	Nenhum impacto	Pouco impacto	Algum impacto	Muito impacto	Sem opinião
Reconhecimento	☐	☐	☐	☐	☐
Mensuração	☐	☐	☐	☐	☐
Divulgação	☐	☐	☐	☐	☐

16. Nas entidades que aplicam as NCRF

	Nenhum impacto	Pouco impacto	Algum impacto	Muito impacto	Sem opinião
Reconhecimento	☐	☐	☐	☐	☐
Mensuração	☐	☐	☐	☐	☐
Divulgação	☐	☐	☐	☐	☐

17. Nas entidades que aplicam a NCRF-ESNL?

	Nenhum impacto	Pouco impacto	Algum impacto	Muito impacto	Sem opinião
Reconhecimento	☐	☐	☐	☐	☐
Mensuração	☐	☐	☐	☐	☐
Divulgação	☐	☐	☐	☐	☐

18. Em que medida, a aplicação das alterações ao SNC, tem impacto nos resultados e dos ativos da empresa

	Nenhum impacto	Pouco impacto	Algum impacto	Muito impacto	Sem opinião
Resultados	☐	☐	☐	☐	☐
Ativos	☐	☐	☐	☐	☐

19. Qual o impacto da aplicação do novo normativo nos seguintes elementos das Demonstrações Financeiras? (assinale uma opção em cada linha)

	Nenhum impacto	Pouco impacto	Algum impacto	Muito impacto	Sem opinião
Ativos tangíveis	☐	☐	☐	☐	☐
Ativos intangíveis	☐	☐	☐	☐	☐
Activos não correntes detidos para venda	☐	☐	☐	☐	☐
Inventários	☐	☐	☐	☐	☐
Impostos diferidos	☐	☐	☐	☐	☐
Benefícios aos empregados	☐	☐	☐	☐	☐
Capital próprio	☐	☐	☐	☐	☐
Interesses minoritários	☐	☐	☐	☐	☐
Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes	☐	☐	☐	☐	☐
Notas / anexo	☐	☐	☐	☐	☐
Outra (s):	☐	☐	☐	☐	☐

Apêndice 3 – Qualidade da Informação Financeira

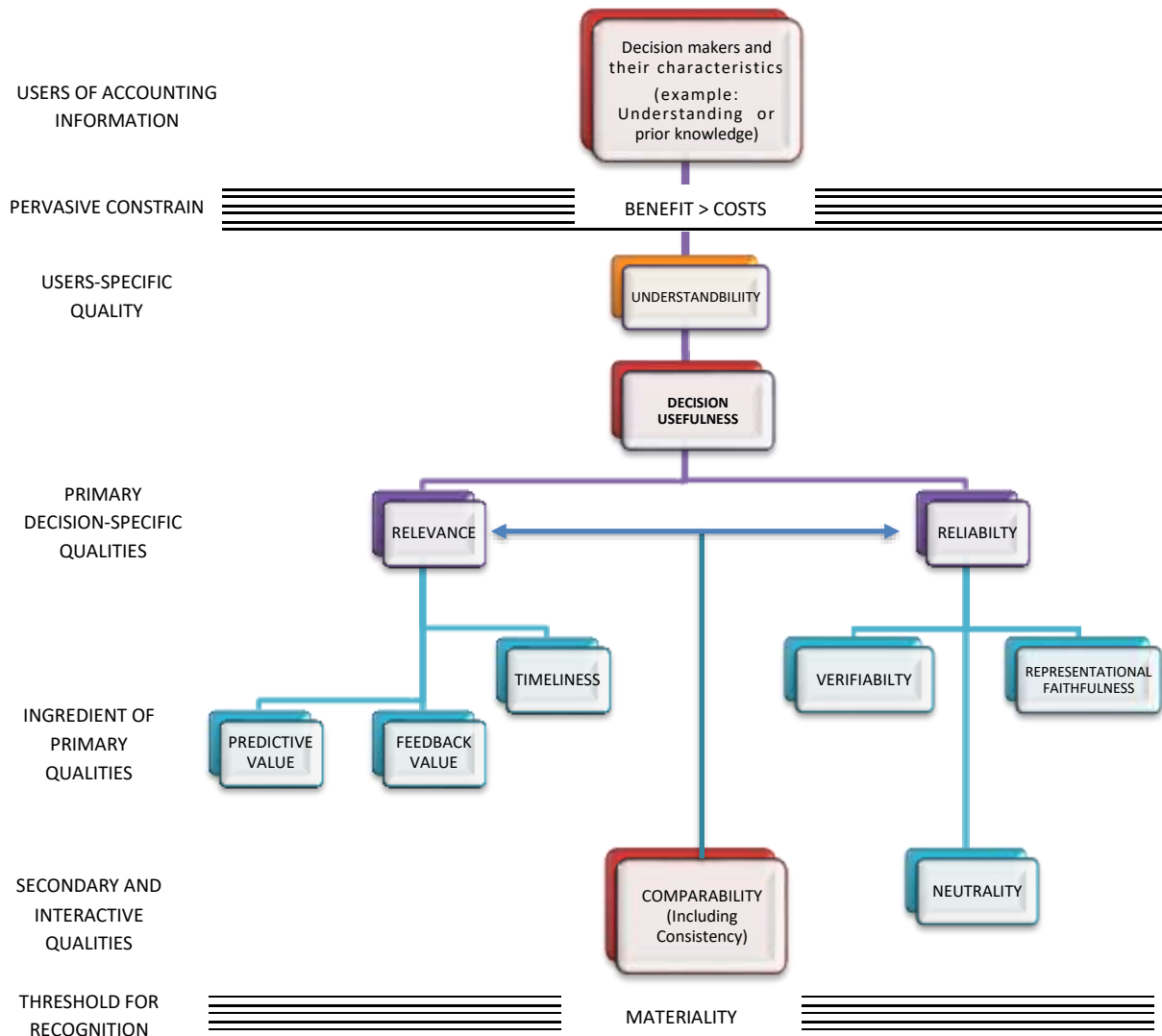


Figura 10: Hierarquia das características qualitativas da informação financeira útil

Fonte: Adaptado de FASB (FASB, 2008, p.13)

ANEXOS

Anexo 1 – Diretivas e regulamentos à contabilidade empresarial

Directives	Date adopted	UK law	Topic
First	1968	1972	<i>Ultra vires</i> rules
Second	1976	1980	Separation of public companies, minimum capital, distributions
Third	1978	1987	Mergers
Fourth*	1978	1981	Formats and rules of accounting
Fifth	–	–	Structure, management and audit of companies
Sixth	1982	1987	De-mergers
Seventh	1983	1989	Consolidated accounting
Eighth	1983, 2006	1989, 2006	Statutory audit
Tenth	–	–	International mergers of public companies
Eleventh	1989	1992	Disclosures about branches
Twelfth	1989	1992	Single member company
Accounts Modernization	2003	2006	Modernization and update of 4th and 7th Directives
Transparency	2004	2006	Transparency in EU capital markets
Takeovers	2005	2006	Cross-border takeovers within the EU
Regulations			
Societas Europaea	2004	–	European company subject to EU laws
European Economic Interest Grouping	1985	–	Business form for multinational joint ventures
International Standards	2002	–	Use of IFRSs and a mechanism for their endorsement

Note: *Special versions of the Directive for banks and insurance companies were adopted in 1986 and 1991, respectively.

Fonte: Nobes e Parker (2006)

Anexo 2 – Implementação das Diretivas contabilísticas como lei

	Fourth	Seventh
Denmark	1981	1990
United Kingdom	1981	1989
France	1983	1985
Netherlands	1983	1988
Luxembourg	1984	1988
Belgium	1985	1990
Germany	1985	1985
Ireland	1986	1992
Greece	1986	1987
Spain	1989	1989
Portugal	1989	1991
Austria*	1990	1990
Italy	1991	1991
Finland*	1992	1992
Sweden	1995	1995
Norway [†]	1998	1998

Notes: *Some amendments to these laws were necessary for full implementation.
[†]A member of the European Economic Area, but not of the EU.

Fonte: Nobes e Parker (2006)

Anexo 3– Resumo das principais alterações ao SNC

Categorias de entidades ^{SEP} (desde que não ultrapassem dois dos três limites)		Até 31 de Dezembro de 2015	A partir de 1 de Janeiro de 2016
Microentidades	Total balanço	500.000 €	350.000 €
	Volume negócios líquido	500.000 €	700.000 €
	N.o médio empregados	5	10
Pequenas Entidades	Total balanço	1.500.000 €	4.000.000 €
	Total vendas líquidas e outros rendimentos	3.000.000 €	
	Volume negócios líquido		8.000.000 €
	N.o médio empregados	50	50
Médias Entidades	Total balanço		20.000.000 €
	Volume negócios líquido		40.000.000 €
	N.o médio empregados		250
Grandes Entidades	Total balanço		Ultrapassem dois dos três limites das médias entidades

Tabela 6: Limites para as categorias entidades

Fonte: <http://www.cnc.min-financas.pt/>

**Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) aplicáveis por categorias de entidades -
 Microentidades**

Categorias de Entidades	Até 31 de Dezembro de 2015		A partir de 1 de Janeiro de 2016	
	NCFR	Aplicação	NCFR	Aplicação
Microentidades	Norma contabilística para microentidades (NC-ME)	As microentidades podem optar pela aplicação das NCRF ou da NCRF-PE. As microentidades devem adotar a NC-ME, salvo quando por determinação legal ou estatutária tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas ou integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas.	Norma contabilística para microentidades (NC-ME)	As microentidades podem optar pela aplicação das NCRF ou da NCRF-PE

Tabela 7: Normas Contabilística e de relato financeiro (NCFR) aplicáveis às microentidades

Fonte: <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) aplicáveis por categorias de entidades – Pequenas Entidades

Categorias de Entidades	Até 31 de Dezembro de 2015		A partir de 1 de Janeiro de 2016	
	NCFR	Aplicação	NCFR	Aplicação
Pequenas Entidades	Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE)	Pode ser adotada, em alternativa ao restante normativo, salvo quando por razões legais ou estatutárias tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas ou integre o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas.	Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE)	Pode ser adotada, em alternativa ao restante normativo

Tabela 8: Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) aplicáveis às pequenas entidades

Fonte: <http://www.cnc.min-financas.pt/>

**Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) aplicáveis por categorias de entidades – Entidades
 Setor Não Lucrativo**

Categorias de Entidades	Até 31 de Dezembro de 2015		A partir de 1 de Janeiro de 2016	
	NCFR	Aplicação	NCFR	Aplicação
Entidades Setor Não Lucrativo (ESNL)	Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL)	Aplica-se às Entidades do setor não lucrativo, com exceção das cooperativas e das entidades que apliquem as normas internacionais de contabilidade nos termos do artigo 6.o do Decreto-Lei no 36-A/2011, de 9 de março	Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL)	As ESNL podem optar pela aplicação do conjunto das NCRF ou pela aplicação das normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.o do Regulamento (CE) n.o 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, desde que observado o disposto no artigo 4.o do Decreto-Lei. 98/2015, de 02- 06- 15

Tabela 9: Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) aplicáveis às Entidades do Setor Não Lucrativo
 Fonte: <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) aplicáveis por categorias de entidades – Médias e Grandes Entidades

Categorias de Entidades	Até 31 de Dezembro de 2015		A partir de 1 de Janeiro de 2016	
	NCFR	Aplicação	NCFR	Aplicação
Médias e Grandes Entidades	Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF)	Aplicação geral	Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF)	Aplicação geral

Tabela 10: Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) aplicáveis às Médias e Grandes Entidades

Fonte: <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Limites para a dispensa de elaboração de contas consolidadas

Base consolidada, à data do balanço da empresa-mãe (não ultrapassem dois dos três limites)		Normativos em vigor	
		Até 31 de Dezembro de 2015	A partir de 1 de Janeiro de 2016
			Pequenos Grupos
Conjunto entidades a consolidar	Total balanço	 7.500.000 €	 6.000.000 €
	Volume negócios líquido		 12.000.000 €
	Total vendas líquidas e outros rendimentos	 15.500.000 €	
	Num. médio empregados	 250	 50
ESNL	Total balanço	 5.000.000 €	 6.000.000 €
	Volume negócios líquido		 12.000.000 €
	Total vendas líquidas e outros rendimentos	 10.000.000 €	
	Num. médio Empregados	 250	 50

Tabela 11: Limites para a dispensa de elaboração de contas consolidadas

Fonte: <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Portarias e Avisos publicados na sequência da publicação do Decreto-Lei nº 98/2015 a serem aplicados a cada uma das categorias de entidades anteriormente apresentados

Diploma Publicado	Conteúdo	Diploma Revogado
Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho	Aprova o Código de Contas (incluindo Quadro Síntese de Contas, Código de Contas e Notas de Enquadramento).	os ^[1] _{SEP} Portarias n. 1011/2009, de 9 de setembro, 106/2011, de 14 de março, e 107/2011, de 14 de março. ^[1] _{SEP}
Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho	Aprova os modelos de demonstrações financeiras para as diferentes entidades que aplicam o SNC.	Portarias n. 986/2009, de 7 de setembro, 104/2011, de 14 de março e 105/2011, de 14 de março.
Aviso n.º 8254/2015, publicado no DR. 2.ª série, n.º 146, de 29 de julho de 2015 ^[1] _{SEP}	Estrutura Conceptual (EC)	Aviso n.º 15652/2009, publicado no DR, 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009 ^[1] _{SEP}
Aviso n.º 8255/2015, publicado no DR. 2.ª série, n.º 146, de 29 de julho de 2015	Norma Contabilística para Microentidades (NC-ME)	Aviso n.º 6726-A/2011, publicado no DR. 2.ª série, n.º 51, de 14 de março de 2011
Aviso n.º 8256/2015, publicado no DR. 2.ª série, n.º 146, de 29 de julho de 2015 ^[1] _{SEP}	Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (28 normas)	Aviso n.º 15655/2009, publicado no DR, 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009
Aviso n.º 8257/2015, publicado no DR. 2.ª série, n.º 146, de 29 de julho de 2015	Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF- PE)	Aviso n.º 15654/2009, publicado no DR, 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009
Aviso n.º 8258/2015, publicado no DR. 2.ª série, n.º 146, de 29 de julho de 2015 ^[1] _{SEP}	Norma Interpretativas (NI)	Aviso n.º 15653/2009, publicado no DR, 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009 ^[1] _{SEP}
Aviso n.º 8258/2015, publicado no DR. 2.ª série, n.º 146, de 29 de julho de 2015	Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL)	Aviso n.º 6726-B/2011, publicado no DR. 2.ª série, n.º 51, de 14 de março de 2011

Tabela 12: Portarias e avisos

Fonte: <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Pontos mais relevantes das alterações introduzidas

1. Ao nível das demonstrações financeiras

- 1.1 – Foram efetuados alguns ajustamentos nas designações das rubricas e alguns agrupamentos.
- 1.2 – No balanço, no capital próprio substitui-se “capital realizado” por “capital subscrito”, sendo apresentado no ativo o capital subscrito não realizado.
- 1.3 – Foram efetuadas algumas alterações às divulgações exigidas no Anexo.
- 1.4 – As microentidades estão dispensadas de apresentar o Anexo.
- 1.5 – O balanço das microentidades tem informação adicional/complementar a apresentar pelas entidades quando se justifique.

2. Ao nível das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)

- 2.1 – No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, as entidades devem aplicar as novas políticas contabilísticas alteradas pelo Aviso n.º 8256/2015, de 29 de julho, sem reexpressar os saldos existentes no início desse período, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.
- 2.2 – Como medida de simplificação, com exceção de algumas normas específicas (p.ex. NCRF 5 – Partes relacionadas), as divulgações exigidas foram retiradas das NCRF e incluídas no Anexo.
- 2.3 – Substituição das remissões para as normas internacionais de contabilidade por inserção do texto nas NCRF (tal sucedia, por exemplo, nas NCRF 3 e NCRF 28).
- 2.4 – Inclusão na NCRF 1 (Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras) do conceito de “resultado por ação básico” (parágrafo 35 da NCRF 1).
- 2.5 – Na NCRF 5 - Divulgações de Partes Relacionadas, foi expressamente previsto que as divulgações abrangem os compromissos assumidos com as mesmas.
- 2.6 – Os ativos intangíveis com vida útil indefinida devem, em linha com o preconizado na Diretiva transposta, ser amortizados num período máximo de 10 anos (NCRF 6 – Ativos Intangíveis). O teste de imparidade a estes ativos deixa de ser obrigatório anualmente e passa a seguir o regime previsto na NCRF 12 – Imparidade de Ativos.
- 2.7 – O goodwill deve ser amortizado, nos termos da NCRF 6 – Ativos Intangíveis, no período da sua vida útil (ou no prazo de 10 anos, caso a sua vida útil não possa ser estimada com fiabilidade). Além disso, a adquirente deve testá-lo quanto à imparidade se os acontecimentos ou as alterações nas circunstâncias indicarem que pode estar com imparidade, de acordo com a NCRF 12 – Imparidade de Ativos (NCRF 6, NCRF 13 e NCRF 14).
- 2.8 – Ao nível dos custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica, é obrigatório que estes custos sejam imediatamente considerados como parte do custo do ativo que se qualifica (NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos).
- 2.9 – É expressamente referido que uma entidade não tem a obrigação de aplicar a NCRF 10 a custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica mensurado pelo justo valor, por exemplo, um ativo biológico, ou inventários que sejam fabricados, ou de

outro modo produzidos, em grandes quantidades de uma forma repetitiva.

2.10 – A NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos, passa a explicitar que os custos de empréstimos obtidos incluem os gastos com juros calculados com base na utilização do método do juro efetivo, tal como descrito na NCRF 27 – Instrumentos Financeiros.

2.11 – As propriedades de investimento em construção passam a estar abrangidas pela NCRF 11 – Propriedades de Investimento [Alínea e) do parágrafo 8].

2.12 – O goodwill relativo a investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial passa a ser apresentado separadamente, apesar de continuar a fazer parte da quantia escriturada do investimento, nomeadamente para efeitos de teste de imparidade.

2.13 – Prevê-se que relativamente aos investimentos que deixem de preencher as condições para aplicação do método da equivalência patrimonial, devem ser contabilizados de acordo com a NCRF 27 (Instrumentos Financeiros), ou seja ao custo ou ao justo valor (NCRF 13 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas).

2.14 – Os custos relacionados com a aquisição, numa concentração de atividades empresariais, passam a ser contabilizados como gasto no período em que são ocorridos (NCRF 14 – Concentrações de Atividades Empresariais).

2.15 – Nas aquisições de subsidiárias por fases, passa a ser necessário revalorizar para o justo valor as participações detidas antes da última fase. O goodwill é, assim, a diferença entre o justo valor da participação total (na última fase) e a parte correspondente no justo valor dos ativos adquiridos e dos passivos e passivos contingentes assumidos.

2.16 – Quando um investidor deixa de consolidar uma subsidiária, a participação retida deve ser revalorizada para o justo valor (nas demonstrações financeiras consolidadas).

2.17 – O SNC passa a clarificar o procedimento a adotar na compra ou venda de participações financeiras aos interesses que não controlam (sem perda de controlo). Estas compras ou vendas devem ser tratadas como transações com acionistas, pelo que o ganho ou perda deve ser reconhecido diretamente no capital próprio sem afetar o resultado do período.

2.18 – Foram reorganizados os conteúdos da NCRF 27 - Instrumentos Financeiros.

2.19 – Alteração do tratamento contabilístico da cobertura de compromissos firmes, passando as alterações de justo valor a ser reconhecidas em resultados (parágrafo 38 da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros).

2.20 – Alteração do âmbito da contabilização de cobertura de risco de preços de mercadorias detidas para risco de preços de ativos detidos (parágrafo 38 da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros).

2.21 – Tratamento contabilístico dos benefícios de cessação de emprego (NCRF 28 – Benefícios dos Empregados).

2.22 – Inclusão na NCRF 28 – Benefícios dos Empregados dos parágrafos relativos ao tratamento contabilístico dos planos de benefício definido.

2.23 – Alteração de algumas expressões utilizadas no normativo, como por exemplo:^[1]_{SEP}

- A expressão “interesses minoritários” foi substituída por “interesses que não controlam” (NCRF 15 – Investimentos em Subsidiárias e Consolidação);

- A expressão “Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo” foi substituída por “Subsídios e outros apoios das entidades públicas” (NCRF 22 – Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas).

3. Ao nível da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF PE)

3.1 – Foram incluídos os capítulos 19 (Acontecimentos após a data do Balanço), 20 (Agricultura) e 21 (Contratos de construção).

3.2 – Foi incluído um parágrafo referindo que as propriedades de investimentos são reconhecidas como Ativo Fixo Tangível.

3.3 – Os ativos intangíveis, com vida útil indefinida passam a ser amortizados num período máximo de 10 anos.

3.4 – Ao nível dos custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica, é obrigatório que estes custos sejam imediatamente considerados como parte do custo do ativo que se qualifica.

3.5 – O capítulo 17 (Instrumentos Financeiros) passa a incluir no seu âmbito os investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos, os quais podem ser mensurados pelo método da equivalência patrimonial, como previsto na NCRF13 - Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas (Parágrafo 17.7).

3.6 – Foi incluído no capítulo 17 (Instrumentos Financeiros) um parágrafo identificando a forma de mensuração das perdas por imparidade de ativos financeiros (Parágrafo 17.15).

3.7 – Foi alterado no capítulo 17 (Instrumentos Financeiros) o parágrafo que proíbe a reversão de perdas por imparidade em instrumentos de capital próprio de uma outra entidade que não sejam negociados publicamente (Parágrafo 17.17).

3.8 – Reconhecimento no capital próprio do capital subscrito e no ativo do capital subscrito não realizado.

3.9 – As alterações das políticas contabilísticas passam a ser aplicadas retrospectivamente.

3.10 – Em relação à informação a ser apresentada no balanço e na demonstração dos resultados é clarificado que excecionalmente podem ser apresentados no balanço itens adicionais, para melhor compreensão da posição financeira. Sempre que não existam quantias a apresentar, as linhas correspondentes do balanço devem ser removidas.

4. Ao nível da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL)

4.1 – As alterações das políticas contabilísticas passam a ser aplicadas retrospectivamente.

4.2 – Foram incluídos os capítulos 19 (Acontecimentos após a data do Balanço) e 20 (Agricultura).

4.3 – Foi, igualmente, incluído um parágrafo referindo que as propriedades de investimentos são reconhecidas como Ativo Fixo Tangível (Parágrafo 7.5).

4.4 – Os ativos intangíveis, ainda que com vida útil indefinida passam a ser amortizados num período máximo de 10 anos (Parágrafo 8.17).

4.5 – Ao nível dos custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica, é obrigatório que estes custos sejam imediatamente considerados como parte do custo do ativo que se qualifica (Parágrafo 10.2).

4.6 – O capítulo 17 (Instrumentos Financeiros) passa a considerar no seu âmbito os investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos.

4.7 – No capítulo 17 (Instrumentos Financeiros) foi inserido um parágrafo identificando a forma de mensuração das perdas por imparidade de ativos financeiros (Parágrafo 17.10).

4.8 – No capítulo 17 (Instrumentos Financeiros) foi introduzido um parágrafo que proíbe a reversão de perdas por imparidade em instrumentos de capital próprio de uma outra entidade que não sejam negociados publicamente (Parágrafo 17.12).

4.9 – Em relação à informação a ser apresentada no balanço e na demonstração dos resultados é definido que, a título excepcional, podem ser apresentados no balanço itens adicionais, para facilitar a compreensão da posição financeira. Sempre que não existam quantias a apresentar, as linhas correspondentes do balanço devem ser eliminadas.

5. Ao nível da Norma Contabilística para Microentidades (NC-ME)

5.1 – Em relação à informação a ser apresentada no balanço e na demonstração dos resultados é determinado que, extraordinariamente, podem ser apresentados no balanço itens adicionais, para melhorar a compreensão da posição financeira. Sempre que não existam quantias a apresentar, as linhas correspondentes do balanço devem ser suprimidas.

5.2 – Considerando que as microentidades estão dispensadas de apresentar o Anexo, foi retirada a informação referente às divulgações.

5.3 – Os ativos intangíveis, com vida útil indefinida passam a ser amortizados num período máximo de 10 anos (Parágrafo 8.17).

Fonte: <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Anexo 4– Resultado do questionário (resumo)

Tendo em consideração a extensão do número de respostas (474), é apresentado um breve resumo dessas mesmas respostas. Apresenta-se assim neste anexo as primeiras respostas (uma resumo face à amostra avaliada) às nove primeiras perguntas do questionário.

1. Sexo	2. Faixa etária	3. Número de anos que exerce a função de Contabilista Certificado. (Assinale a opção correta)	4. No geral, concorda com as alterações impostas ao SNC, pelo Decreto-Lei 98/2015? (Assinale uma opção)	5. Na sua opinião, sente-se preparado para aplicar as alterações ao SNC, a partir de 2016?	6. Na sua opinião, qual o impacto, do Decreto-Lei 98/2015, na qualidade das demonstrações financeiras das empresas?	7. Na sua opinião, os encargos administrativos das entidades onde exerce funções de Contabilista Certificado, pelas alterações impostas pelo Decreto-Lei 98/2015, ao SNC, são:	8. Das entidades onde presta serviços, pelo menos uma é cotada em bolsa e aplica as IAS/IFRS ?	9. Das suas entidades, pelo menos uma, faz parte de uma concentração de negócios?
Feminino	Entre 41 e 50 anos	Mais de 15	Concordo totalmente	Razoavelmente preparado	Positivo	Razoavelmente reduzidos	Não	Não
Feminino	Entre 51 e 60 anos	Mais de 15		Bastante preparado	Positivo	Nada reduzidos	Não	Não
Masculino	Menos de 30 anos	Menos de 5	Discordo	Pouco preparado	Sem impacto	Nada reduzidos	Não	Não
Feminino	Entre 41 e 50 anos	Entre 5 e 10	Discordo	Bastante preparado	Positivo	Nada reduzidos	Não	Sim
Masculino	Entre 41 e 50 anos	Mais de 15	Concordo totalmente	Bastante preparado	Positivo	Nada reduzidos	Não	Não
Masculino	Entre 61 e 70 anos	Mais de 15	Concordo totalmente	Razoavelmente preparado	Positivo	Nada reduzidos	Não	Sim
Feminino	Entre 41 e 50 anos	Mais de 15	Concordo totalmente	Razoavelmente preparado	Positivo	Razoavelmente reduzidos	Não	Não
Masculino	Menos de 30 anos	Entre 5 e 10	Sem opinião	Razoavelmente preparado	Sem opinião	Muito reduzidos	Não	Sim
Feminino	Entre 41 e 50 anos	Mais de 15	Discordo	Pouco preparado	Muito negativo	Pouco reduzidos	Não	Não
Masculino	Entre 41 e 50 anos	Mais de 15	Sem opinião	Razoavelmente preparado	Positivo	Pouco reduzidos	Não	Não
Masculino	Entre 41 e 50 anos	Mais de 15	Concordo totalmente	Totalmente preparado	Positivo	Pouco reduzidos	Não	Sim
Feminino	Entre 41 e 50 anos	Mais de 15	Concordo totalmente	Bastante preparado	Positivo	Pouco reduzidos	Não	Não
Feminino	Entre 51 e 60 anos	Mais de 15	Concordo totalmente	Razoavelmente preparado	Positivo	Razoavelmente reduzidos	Não	Não
Masculino	Entre 41 e 50 anos	Mais de 15	Sem opinião	Razoavelmente preparado	Positivo	Muito reduzidos	Sim	Sim
Feminino	Menos de 30 anos	Menos de 5		Razoavelmente preparado	Negativo	Pouco reduzidos		
Feminino	Entre 31 e 40 anos	Mais de 15	Concordo totalmente	Razoavelmente preparado	Positivo	Razoavelmente reduzidos	Não	Não
Masculino	Entre 51 e 60 anos	Mais de 15	Concordo totalmente	Razoavelmente preparado	Muito positivo	Razoavelmente reduzidos	Não	Não
Masculino	Entre 61 e 70 anos	Mais de 15	Concordo totalmente	Bastante preparado	Positivo	Pouco reduzidos	Não	Não
Masculino	Entre 31 e 40 anos	Entre 10 e 15	Concordo totalmente	Bastante preparado	Positivo	Muito reduzidos	Não	Sim
Feminino	Entre 51 e 60 anos	Mais de 15	Sem opinião	Razoavelmente preparado	Positivo	Razoavelmente reduzidos	Não	Não
Masculino	Entre 41 e 50 anos	Mais de 15	Concordo totalmente	Razoavelmente preparado	Sem impacto	Pouco reduzidos	Não	Não
Feminino	Entre 41 e 50 anos	Entre 10 e 15	Discordo	Pouco preparado	Sem impacto	Razoavelmente reduzidos	Não	Não
Masculino	Entre 31 e 40 anos	Menos de 5	Sem opinião	Sem opinião	Sem opinião	Sem opinião	Não	Não
Masculino	Entre 61 e 70 anos	Mais de 15	Concordo totalmente	Totalmente preparado	Positivo	Razoavelmente reduzidos	Não	Não
Masculino	Entre 61 e 70 anos	Mais de 15	Discordo	Razoavelmente preparado	Sem impacto	Pouco reduzidos	Não	Não
Feminino	Entre 61 e 70 anos	Mais de 15	Discordo	Razoavelmente preparado	Negativo	Nada reduzidos	Não	Não
Feminino	Entre 41 e 50 anos	Mais de 15	Sem opinião	Razoavelmente preparado	Positivo	Nada reduzidos	Não	Sim
Feminino	Entre 51 e 60 anos	Mais de 15	Concordo totalmente	Razoavelmente preparado	Sem opinião	Nada reduzidos	Não	Não
Feminino	Entre 31 e 40 anos	Mais de 15	Concordo totalmente	Razoavelmente preparado	Sem opinião	Nada reduzidos	Não	Não
Feminino	Entre 31 e 40 anos	Menos de 5	Concordo totalmente	Razoavelmente preparado	Positivo	Sem opinião	Não	Não
Feminino	Entre 41 e 50 anos	Mais de 15	Sem opinião	Razoavelmente preparado	Positivo	Nada reduzidos	Não	Não
Feminino	Entre 51 e 60 anos	Mais de 15	Concordo totalmente	Bastante preparado	Positivo	Muito reduzidos	Não	Não
Feminino	Entre 31 e 40 anos	Mais de 15	Concordo totalmente	Pouco preparado	Negativo	Altamente reduzidos	Não	Sim
Masculino	Entre 31 e 40 anos	Entre 10 e 15	Concordo totalmente	Totalmente preparado	Positivo	Razoavelmente reduzidos	Não	Não
Masculino	Entre 61 e 70 anos	Mais de 15	Concordo totalmente	Razoavelmente preparado	Positivo	Pouco reduzidos	Não	Não
Masculino	Entre 51 e 60 anos	Mais de 15	Sem opinião	Bastante preparado	Positivo	Muito reduzidos	Não	Não
Feminino	Entre 31 e 40 anos	Menos de 5	Concordo totalmente	Sem opinião	Positivo	Razoavelmente reduzidos	Não	Não
Feminino	Entre 41 e 50 anos	Mais de 15	Concordo totalmente	Bastante preparado	Positivo	Pouco reduzidos	Não	Não
Feminino	Entre 51 e 60 anos	Entre 5 e 10	Concordo totalmente	Razoavelmente preparado	Positivo	Nada reduzidos	Não	Não

Tabela 13: Respostas ao questionário (resumo)