

ANÁLISE CRÍTICO REFLEXIVA SOBRE A INFLUÊNCIA DAS CARACTERÍSTICAS DA ENVOLVENTE NA HIERARQUIA DOS UTILIZADORES DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA: UMA ABORDAGEM AO CASO PORTUGUÊS A PARTIR DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

Amélia Maria Martins Pires
Fernando José Peixinho de Araújo Rodrigues
Instituto Politécnico de Bragança

RESUMO:

A contabilidade, tomando por base o objectivo a que preside, existe para satisfazer necessidades de um grupo de utilizadores com interesses diversos e por vezes contraditórios. Mas se em teoria o seu objectivo é genérico e abstracto na prática parece não ser bem assim, na medida em que a evidência empírica disponível aponta para a necessidade de fazer opções. É, pois, dentro deste quadro que se realiza o presente trabalho, cujo objectivo é desenvolver uma análise crítica e reflexiva sobre a influência das características da envolvente, nomeadamente as da estrutura empresarial, na definição das políticas contabilísticas para responder a necessidades muito específicas que emergem da envolvente. A linha metodológica é qualitativa, assente numa reflexão teórica, e a técnica de recolha de dados o inquérito por questionário. O trabalho realizado permitiu concluir que a preparação da informação financeira implica apreciações e opções, tornando-a muito dependente da envolvente onde as entidades actuam.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade financeira; Estrutura empresarial; Utilizador da informação financeira; Sistema de informação financeira.

ABSTRACT

The main objective of accounting is justified as a mean to meet the needs of a group of users with different interests, sometimes contradictory ones. But if in theory its objective seems to be generic and abstract at first, in practice it may not be the case, since the available empirical evidence points to the need of decision making. The present work was developed within this framework in order to promote a critical analysis and some reflections on the influence of the context's characteristics, particularly those of the corporate structure, in the definition of accounting policies to meet very specific needs that emerge from the context. The methodological approach is qualitative, based on a theoretical reflection, and the technique of data collection the survey by questionnaire. This investigation allowed us to conclude that the preparation of financial information requires assessments and options, a process that strongly depends on the context where the entities act.

KEY WORDS: Financial accounting; Business characteristics; Stakeholder; Accounting information system.

INTRODUÇÃO

É por demais evidente que a contabilidade existe para satisfazer necessidades informativas e está particularmente orientada para o exterior de uma organização. A Estrutura Conceptual (EC)

determina que as demonstrações financeiras (DF) devem ser preparadas com o propósito de proporcionarem informação que resulte útil na tomada de decisões económicas devendo, para o efeito, responder às necessidades comuns da maior parte dos utentes (§1). A EC sugere para a contabilidade um objectivo genérico e abstracto. No âmbito das ciências sociais surge justificada como uma disciplina aplicada à envolvente e uma consequência dessa mesma envolvente, logo com um objectivo condicionado.

Neste contexto ganha expressão a tese que defende que a contabilidade faz apreciações e opções, como uma consequência natural do reconhecimento da importância relativa dos utilizadores da informação financeira e das necessidades de cada um (CRAVO, 1991). Que no momento da definição do objectivo, atributos e princípios que norteiam a preparação e divulgação da informação financeira pode existir uma certa dose de escolha que é justificada pelos factores culturais, frequentemente apontados como a principal justificação para a realização das principais acções distintivas do ser humano, o produto da sua acção e o principal elemento condicionador (KROEBER & KLUCKHOHN, 1952; GRAY, 1988; NOBES, 1998; IUDÍCIBUS, 1997; NOBES & PARKER, 2006).

A presunção de conjectura sobre a necessidade de fazer opções cresce à medida que nos centramos na interpretação do conhecimento contabilístico e na busca de soluções para a resolução de problemas concretos no seu contexto real. Referimo-nos à busca de soluções para responder às exigências que emergem das principais características da envolvente, nomeadamente à dimensão das entidades que formam a estrutura empresarial e ao *modus operandi* destas entidades, de que são exemplo a concentração da propriedade e gestão e a ingerência da norma fiscal na definição das políticas contabilísticas.

É, pois, com base nesta convicção que surge este trabalho, que desenvolvemos com o objectivo de apresentar uma análise crítico reflexiva, suportada na teoria da contingência, sobre a influência que as características da envolvente, em particular as do tecido empresarial, poderão exercer sobre a definição das políticas contabilísticas e, nesse particular, avaliar o exercício de opções em função das necessidades da entidade e com consequências ao nível da hierarquia dos utilizadores da informação financeira. Para tanto, para além desta introdução e das respectivas conclusões, dividimos a nossa abordagem em duas grandes partes. A primeira, que designámos de enquadramento teórico, que surge com o objectivo de contextualizar o tema a partir da teoria geral da contabilidade, com particular enfoque na teoria contingencial, e identificar os elementos da envolvente capazes de poderem exercer influência sobre o sistema contabilístico e, conseqüentemente, sobre a informação financeira que é produzida e divulgada. A segunda, que denominámos de componente empírica, busca, como a sua designação sugere, evidência empírica com o objectivo de reforçar a primeira, isto é, capaz de permitir desenvolver uma análise crítica sobre a influência das características da envolvente na definição da hierarquia dos utilizadores da informação financeira. Porque este trabalho procura ser, fundamentalmente, um ensaio teórico, utilizámos uma metodologia qualitativa e como instrumento de recolha de dados o inquérito por questionário.

I. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

1. A TEORIA CONTABILÍSTICA E AS SUAS DIFERENTES INTERPRETAÇÕES

A contabilidade é entendida como uma ciência social que tem como objecto de estudo o património e respectivas variações nos seus aspectos qualitativos e quantitativos. Admitindo que o que caracteriza genericamente as ciências sociais é o terem o homem por objecto, em si e relativamente aos seus actos, poder-se-á depreender que a contabilidade estuda a acção do homem e os seus efeitos sobre o património de uma entidade. Enquanto ciência aplicada, a contabilidade procura utilizar conhecimentos consolidados na resolução de problemas concretos (SCHWES, 1991). A utilização do conhecimento disponível pode não ser isenta porque carece de uma interpretação que é pessoal e que pode resultar influenciada pelos valores de quem a interpreta e condicionada pelas características dos

demais agentes envolvidos. As soluções contabilísticas respondem às necessidades sociais e são por estas simultaneamente influenciadas, o que nos leva a intuir que o processo de interpretação do conhecimento contabilístico consolidado é conjecturado a partir dos seus utilizadores e das necessidades específicas de cada um (CRAVO, 1991).

Neste sentido, quando TUA (1995) conceptualiza a EC como uma interpretação da teoria geral da contabilidade, em resultado de um processo que se faz assentar num itinerário lógico-dedutivo (TUA, 2000), está, implicitamente, a assumir que a teoria contabilística pode ser objecto de diferentes interpretações, em função das características da envolvente a que pretende dar resposta. Exemplifica com a EC do IASC (1989)¹, que definida como um sistema coerente de objectos e fundamentos inter-relacionados que conduz a normas consequentes e que prescreve a natureza, funções e limites da contabilidade e relatórios financeiros TUA (1995; 2000). Está, implicitamente, a assumir que os objectivos estão em coerência com a envolvente e que a natureza, funções e limites da contabilidade e dos relatórios financeiros estão a ela subjugados. O que será o mesmo que admitir que o ponto de partida e objectivo que presidem à preparação da informação financeira condicionam o seu conteúdo. Esta convicção cresce à medida que nos centramos na interpretação do conhecimento contabilístico consolidado para o aplicar na resolução de questões concretas porque confrontados com uma necessidade sistemática de desenvolver um exercício de interpretação e de opção. É a própria EC que nos conduz para esta perspectiva quando refere, no §1 do seu prefácio, que as DF devem responder às necessidades comuns da maior parte dos seus utentes.

A ideia de que as DF devem satisfazer as necessidades de um conjunto alargado de utilizadores e com interesses diversos, não obstante ser sistematicamente enjeitada pela teoria, não parece dispor de grande sustentação. KERLINGER (1980) defende que a teoria deve ser entendida como um conjunto de conceitos, definições e proposições relacionadas entre si, que representem uma visão sistemática de fenómenos e que especifiquem relações entre as variáveis com o objectivo de prever e explicar a realidade (fenómeno). Esta interpretação não só nos permite alcançar que a teoria é aplicável, tem objectivos pragmáticos e existe para ajudar a compreender o que aconteceu (compreensão do fenómeno) como, também, que diferentes teorias conduzem a diferentes interpretações e, consequentemente, a resultados não inteiramente coincidentes.

Uma breve e simples digressão pelo período científico da contabilidade não só nos permite identificar os paradigmas que a suportam e justificam como traçar a sua evolução. De acordo com o paradigma legalista a contabilidade dá prevalência à forma legal dos factos sob a sua substância económica, contrariando o paradigma económico que vincula a informação financeira ao conhecimento da realidade económica. Esta perspectiva permitiu ganhar consciência que a utilização de um modelo único para a medição do resultado e da situação económica da empresa resultaria infrutífera. Como oferecer uma verdade única se aqueles para quem se dirige são diversos e com interesses específicos e por vezes contraditórios? O paradigma económico coloca, assim, o primeiro grande obstáculo à evolução da regulamentação contabilística e marca a entrada da contabilidade numa nova era, mais utilitarista e centrada na premência em considerar as necessidades específicas dos diferentes utilizadores na construção do modelo contabilístico. A possibilidade de conjectura sobre estas questões vem dar à contabilidade uma nova dimensão mas também maiores desafios e tornar válida a assunção de que não existe informação contabilística neutra e imparcial (CRAVO, 1991).

Mas, se em vez dos paradigmas nos centrarmos na interpretação das teorias contabilísticas os resultados não são muito diferentes. Se para a teoria do proprietário a contabilidade apresenta como objectivo a determinação do património líquido do proprietário para a teoria da entidade o cerne está na entidade, enquanto organização que dispõe de gestão e propriedade separada, como carácter dinâmico e natureza social, ou seja, que age em nome de um conjunto diversificado de interesses (da envolvente) porque mantida para benefício de muitos (IUDÍCIBUS, 1997).

Os diferentes paradigmas e teorias permitem-nos encontrar diferentes respostas e ajudam-nos a compreender as dificuldades que ao longo dos tempos se têm colocado à compreensão do objectivo das DF.

2. OS SISTEMAS CONTABILÍSTICOS: UMA ABORDAGEM A PARTIR DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

Retomando a ideia de que a contabilidade existe para satisfazer necessidades informativas diversas e que, no seu papel de ciência social, é aplicada à realidade social e uma consequência dessa mesma realidade e por esta condicionada, parece muito mais vocacionada para responder a necessidades específicas dessa realidade que a um objectivo genérico. Esta convicção é tanto maior quanto mais nos centramos na interpretação do conhecimento contabilístico e na busca de soluções para a resolução de problemas concretos.

IGNACIO e JARNE (1997) ao definirem o sistema contabilístico como *“um conjunto de factores intrínsecos ao próprio sistema (agentes internos) que, através da modelização de que são objecto por meio das suas próprias inter-relações e das influências do exterior (agentes externos), formam um “todo” devidamente estruturado e capaz de satisfazer as necessidades que são atribuídas à função contabilística nos diferentes âmbitos”* apresentam-no como o resultado da conjugação de um conjunto de factores internos, que se desenvolvem dentro do próprio sistema, e externos ou culturais, que resultam da envolvente e que mais não são do que o resultado das influências do sistema legal, padrão de desenvolvimento económico, mercado de capitais, estrutura do tecido empresarial, financiadores e relação entre a contabilidade e a fiscalidade. Assumem o sistema contabilístico como o resultado da conjugação destes factores o que, no limite, será o mesmo que admitir que existirá um modelo contabilístico por cada envolvente ou a assunção de que realidades diferentes justificam diferentes necessidades.

Por sua vez, a configuração que o sistema contabilístico assume em cada país ou região pode ser explicada à luz da teoria da contingência cuja essência reside precisamente no estabelecimento de eventuais relações entre o desenvolvimento dos sistemas e um conjunto específico de contingências da envolvente e das características específicas de cada entidade. Esta teoria começou por ser abordada por WOODWARD (1965) (citado por ESCOBAR & LOBO, 2002) com o objectivo de estudar as relações entre estrutura e tecnologia, por BURNS e STALKER (1960) com o propósito de identificar a relação dos sistemas com a envolvente (factores externos) e por CHANDLER (1962) e LAWRENCE e LORSCH (1967) como uma tentativa de os relacionar com a estratégia empresarial. EMMANUEL, *et al.* (1990) concluíram pela não existência de sistemas contabilísticos apropriados, universais e aplicáveis a todas as entidades porque estes se fazem depender da sua dimensão, estrutura, cultura organizacional e envolvente externa. Mais recentemente BEUREN e MACOLION (2011) vêm reforçar esta ideia ao defenderem que os sistemas se desenvolvem a partir de uma combinação de factores externos e características internas das empresas. Em concordância, CHIAVENATO (2004) vem defender que “não há um único caminho” nem “há o melhor caminho”. Os resultados apontam para uma realidade em que “tudo é relativo” e “tudo depende” de um conjunto de factores, nomeadamente de factores da envolvente como a dimensão da organização e a estrutura e recursos que utiliza (MAJOR & VIEIRA, 2009). Enquanto a estrutura e funcionamento de uma organização se fazem depender do seu relacionamento com o ambiente externo (CHIAVENATO, 2004) os seus procedimentos surgem condicionados pelas suas características específicas (MAJOR & VIEIRA, 2009).

2.1. Os factores da envolvente

Em concordância com o que acabámos de aduzir, MULLER (1967) afirma que o desenvolvimento económico e de negócios, as convicções políticas e o sistema legal são factores capazes de justificar a influência exercida pela envolvente. Para GASTIL (1978) um sistema

económico e um mercado de capitais desenvolvidos exigem uma infra-estrutura contabilística igualmente desenvolvida pelo que defende que estes factores podem exercer influência significativa no sistema contabilístico. Em concordância, MULLER *et al.* (1999) defendem que as DF tendem a reflectir as necessidades de informação dos fornecedores de capital, sustentando esta convicção nas diferentes necessidades de capital das empresas e, conseqüentemente, na sua estrutura de capital. Por sua vez, KROEBER e KLUCKHOHN (1952) apontam a cultura, que definem como um conjunto de padrões explícitos e implícitos de e para o comportamento humano, como a razão principal das realizações distintivas do ser humano, o produto da sua acção e o seu principal condicionador. Na mesma linha, JAGGI (1975) defende que o comportamento dos gestores é movido por diferentes valores, em função da envolvente em que operam, o que condiciona a sua acção e por essa via a informação financeira. Por sua vez, GRAY (1988) e NOBES e PARKER (2006) reforçam esta tese ao defenderem que a cultura constitui um dos principais elementos diferenciadores e a principal razão das realizações distintivas do ser humano. As diferenças nos sistemas contabilísticos surgem, ainda, justificadas pelo sistema legal (NOBES, 1998) e pela maior ou menor influência das entidades reguladoras e do sistema fiscal na forma como os indivíduos e as empresas se comportam (WAHRISCH, 2001).

2.2. As características específicas das organizações

A contabilidade desempenha um papel fundamental na condução das políticas económicas e sociais e nas decisões organizacionais, pelo que não pode ser vista como um elemento isolado dentro de uma organização mas como algo que desempenha um papel fundamental no processo de tomada de decisão (HOPWOOD, 2007). Não será, por isso, exagerado afirmar-se que afecta todos (WEST, 1998) mas resulta igualmente importante não esquecer que o seu papel é relativo porque muito condicionado ao tipo de organização e às suas necessidades de informação (MERCHANT, 1981, HOQUE & JAMES, 2000). À medida que as empresas crescem a complexidade e diversidade de operações que desenvolvem aumenta (MERCHANT, 1981) e assiste-se a uma maior tendência para a descentralização (BRUNS & WATERHOUSE, 1975), o que faz com que a informação assuma uma importância relativa crescente. Por sua vez, LAMBRECHT & PIRNAY (2005) defendem que o recurso à consultoria é maior por parte das empresas de maior dimensão e que as mais pequenas, seja porque não sentem necessidade pela menor complexidade das suas operações ou pelos reduzidos recursos de que dispõem, tendem a dispensar estes serviços.

Sem querer retirar relevância ao importante papel que a informação representa, e tanto mais que vivemos numa sociedade de informação, a este facto não será de todo alheia a relação custo benefício. Aliás, é a própria EC que o reconhece, ao apresentá-la como um constrangimento à preparação de informação relevante e oportuna. E tanto assim que é no âmbito das empresas de menor dimensão que a contabilidade não só se estabelece como a base para a determinação do lucro tributável como tende para o cumprimento exclusivo deste objectivo (FORMIGONI *et al.*, 2009; PIRES & RODRIGUES, 2011 e RODRIGUES *et al.*, 2014). Não são poucos os estudos que apontam para a existência de uma forte influência da norma fiscal (STUBBEN, 2010) e que no momento de fazer opções se assiste a uma certa discricionariedade na definição das políticas contabilísticas (PIRES, 2010; PIRES & RODRIGUES, 2011 e RODRIGUES *et al.*, 2014)). Aliás, a existência de diferentes comportamentos em matéria de escolha das políticas contabilísticas em função da dimensão da empresa tem sido objecto de estudo de muitos trabalhos (DHALIWAL *et al.*, 1982; HUNT, 1985; NIEHANS, 1989; GODFREY & JONES, 1999 e MENDES & RODRIGUES, 2007).

A reduzida dimensão e a concentração da propriedade e gestão constituem um dos principais condicionadores da produção de informação financeira (BARALEXIS, 2004) porque reduz de forma significativa o seu grau de importância. O cumprimento das obrigações fiscais preenche, quase por completo, o papel da contabilidade (PIRES & RODRIGUES, 2011; RODRIGUES *et al.*, 2014). Esta realidade pode ver-se ligeiramente alterada nas situações de maior dependência de credores financeiros, levando as empresas a procurem satisfazer os requisitos que o banco lhe exige, seja porque

não querem ver deterioradas as condições em que o crédito lhe foi concedido seja porque não desejam ver-lhe cortada a possibilidade de continuarem a beneficiar desse mesmo crédito (MARTINS, 2007; VIEIRA & NOVO, 2010). É que a relação entre empresa e banca está hoje cada vez mais dependente dos pareceres de gabinetes de avaliação de risco, o que obriga à preparação e apresentação de informação financeira mais cuidada (BERGER & UDELE, 2002; CIPRIANO, 2004).

Num tecido empresarial maioritariamente formado por entidades de reduzida dimensão e com a propriedade e a gestão concentradas, é possível identificar uma relação muito forte com a Administração Fiscal e mais ou menos estreita com o sistema bancário, dependendo das maiores ou menores necessidades de financiamento. Esta percepção aponta para a maior importância que estes dois grupos de utilizadores podem representar e vai de encontro aos resultados obtidos por EILIFSEN *et al.* (1999) em estudo comparativo entre os sistemas contabilísticos dos EUA e da Alemanha o que, de resto, se apresenta em consonância com aquelas que são as características dos sistemas contabilísticos de cariz continental e muito presentes na esmagadora maioria dos países europeus.

3. QUALIDADE E VALOR DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA: ANÁLISE DA SUA RELATIVIDADE NO QUADRO DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

De acordo com a EC as DF são preparadas com o objectivo de proporcionarem informação que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas (§12), o que equivale por dizer que sempre que assim se apresentem vão de encontro às necessidades comuns dos diferentes utilizadores (§13). A presunção de utilidade pressupõe a assunção de tempestividade e relevância mas também de valor de uso. Como a informação está direccionada para o processo decisório o seu valor é directamente proporcional à sua capacidade para relevar no processo de decisão, ou seja, o valor atribuído por uns estará longe de corresponder ao valor atribuído por outros porque função das expectativas criadas e necessidades de cada um. Se a mais e melhor informação corresponder uma melhor decisão terá valor, de contrário o seu valor será reduzido ou nulo (WETHERBE, 1987).

Na perspectiva da empresa a percepção de valor da informação pode estar condicionada ao custo da sua preparação ou à incerteza quanto ao retorno esperado, ou seja, à dificuldade em estabelecer uma relação de causalidade custo benefício (CRONIN, 1990). Existe consenso mais ou menos generalizado de que um sistema de informação deve ser estratégico e contribuir para que a organização possa alcançar os seus objectivos (ROWLEY, 1995), pelo que a abordagem metodológica a seguir deve ser voltada para a satisfação das necessidades da organização e dos diferentes agentes que com ela interagem (MORESI, 2000), em sintonia com a doutrina (EC) que define que a qualidade das DF se traduz na utilidade para os utentes (§ 13) e se faz depender da observância de um conjunto de características qualitativas ou atributos básicos (§ 24 a §26). Porém, definir a justa medida destes atributos, que vão da compreensibilidade e comparabilidade à relevância e fiabilidade, passando pela neutralidade e plenitude, transparência e integridade, acarreta tanta subjectividade quanto o conceito de qualidade e valor, o que reforça a nossa convicção de que a discussão de qualidade e valor da informação financeira se deve centrar na percepção de utilidade dos diferentes grupos de utilizadores. Não será por acaso que grande parte da investigação em contabilidade de tem preocupado com o estabelecimento de relações entre a qualidade da informação financeira e o nível de satisfação dos utilizadores (BALL & BROWN, 1968, LEV, 1989; WATTS & ZIMMERMAN, 1978).

JONAS e BLANCHET (2000) estudaram a qualidade a partir dos níveis de transparência e integridade e, de forma surpreendente ou não, a investigação encontrou um outro rumo, o da manipulação ou exploração intencional da norma para que os resultados se apresentem em conformidade com os interesses de um determinado grupo (BARALEXIS, 2004). A opção entre as políticas contabilísticas, consoante o objectivo seja o de aumentar ou reduzir o resultado (PENMAN & ZHANG, 2002), acelerando ou diferindo o reconhecimento de certos gastos e rendimentos em função de resultados que se pretendam atingir é mais comum do que seria desejável (BEATTIE *et al.*, 1994). Estas práticas são recorrentes nos casos em que as empresas procuram reverter uma espiral de redução

de resultados com o objectivo de manter um padrão sustentável para os seus resultados líquidos (BURGSTAHLER & DICHEV, 1997) ou de os fazer reduzir com o objectivo de minimizar a carga fiscal (PENMAN & ZHANG, 2002).

4. CARACTERIZAÇÃO DO SISTEMA CONTABILÍSTICO PORTUGUÊS A PARTIR DA TEORIA: PRINCIPAIS ELEMENTOS CONDICIONADORES

Os elementos culturais sobressaem, de entre os apresentados, como a justificação para a existência de diferenças entre os modelos contabilísticos. Estes factores, que determinam as práticas de valorização e de divulgação vigentes em cada modelo, mais não são do que o resultado das influências externas provocadas pelo sistema legal, desenvolvimento económico, tipologia do tecido empresarial, principais financiadores e maior ou menor influência do sistema fiscal.

Tomando por base a metodologia utilizada por GRAY, J. (1988) para a classificação dos sistemas contabilísticos vamos, a partir da teoria, procurar sistematizar algumas das variáveis que poderão funcionar como incentivo e/ou elemento condicionador da preparação da informação financeira em Portugal.

i. O contexto legal

Em Portugal o normativo contabilístico é desenvolvido pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC), órgão que depende do Ministério das Finanças e que determina uma forte influência do Estado. Em concordância, surge regulamentado a partir de códigos legais, normas altamente prescritivas, detalhadas e processuais que se apresentam sob a forma de leis nacionais e com um conteúdo fortemente vinculado a uma série de “deverás”, o que faz com que o sistema tenda para a uniformidade e determine a sua classificação no quadro da designada “corrente legalista”. Como consequência, as práticas de valorização surgem dominadas por critérios altamente conservadores e enformados em pressupostos de prudência, fundamentalmente preocupadas com a protecção dos credores e com as exigências governamentais. Esta tendência poderá, em certos casos, “mascarar” a essência das transacções e traduzir-se na sub ou sobreavaliação de activos e passivos.

ii. Estrutura de relato

De acordo com o perfil por dimensão, apresentado pelo euro barómetro empresarial², em Portugal 85,9% das unidades empresariais constituídas são micro, 11,9% pequenas, 1,9%, médias e 0,3% grandes. A reduzida dimensão das empresas, associada à simplicidade das operações que desenvolvem e à inexistência de modelos de gestão muito sofisticados justificam os baixos níveis de exigência em termos de informação, salvo para casos pontuais, de que constitui exemplo a maior dependência de financiamento bancário.

Por outro lado, 80% das empresas constituídas sob a forma de micro e pequenas entidades são de natureza familiar, o que justifica a grande concentração de propriedade e gestão a que se assiste e um significativo alinhamento da contabilidade com a fiscalidade (BARROS, 2012). Neste contexto a figura do gestor tende a confundir-se com a do investidor, característica que não só faz reduzir as necessidades de informação deste último como contribui para que as empresas se fechem, fazendo *jus* à máxima de que “o segredo é a alma do negócio”.

iii. Percepção e reconhecimento da qualidade da informação financeira

Há autores para quem, fruto da reduzida dimensão dos negócios e da concentração entre propriedade e gestão, o processo de tomada de decisão se faz assentar, fundamentalmente, na intuição do empresário, no improvisado ou em sentimentos (PIRES & RODRIGUES, 2011). Este efeito tende a ser tanto maior quanto maior a influência da fiscalidade na contabilidade, na medida em que as

empresas tendem a adoptar soluções contabilísticas que lhes permitam potenciar os benefícios fiscais (KASSAI & KASSAI, 2001, SCHOLLES *et al.*, 1990, DECHOW *et al.*, 1995).

Assim, e não obstante os esforços empreendidos ao longo dos últimos anos para aproximar a regulamentação contabilística portuguesa daquelas que se pensa serem as melhores práticas internacionais, a verdade é que as principais características do modelo contabilístico sobreviveram a todas essas influências. A envolvente vem falando mais alto, nomeadamente ao nível da definição dos critérios orientadores da mensuração e divulgação. Há evidência que aponta para a existência de uma componente discricionária exercida pelo órgão de gestão a partir da selecção das políticas contabilísticas (GONCHAROV & ZIMMERMANN, 2006, MENDES & RODRIGUES, 2007, STUBBEN, 2010). Constituem exemplos de arbitrariedade a materialidade, porque baseadas na significância dos factos ocorridos e dependentes da percepção dos preparadores, a prudência, pela subjectividade que o conceito encerra, e as estimativas, como é o caso da vida útil, valor residual, imparidades, provisões ou contingências. O objectivo da redução da carga fiscal e a maior dependência de fontes de financiamento externo são variáveis que explicam a redução da qualidade da informação financeira (MARTINS, 2007).

Num tecido empresarial com estas características, a importância da informação financeira enquanto meio de suporte ao processo de tomada de decisão tende a ser reconhecida e percebida por poucos.

5. A NOVA DIRETIVA DA CONTABILIDADE: QUE FUTURO PARA AS PEQUENAS EMPRESAS NA U.E.

A nova Directiva da contabilidade (Directiva 2013/34/U.E.), relativa às DF anuais, consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas, vem alterar a Directiva 2006/43/CE e revogar a 78/660/CEE, do Parlamento Europeu e do Conselho. Insere-se no programa contínuo de simplificação adoptado pela Comissão Europeia (CE) num esforço de redução do peso administrativo das PME em resultado do reconhecimento das necessidades específicas deste grupo de entidades que representa mais de 99% das empresas europeias (CRUZ, 2012). A CE vem colocar limites às exigências de informação impostas às pequenas entidades e dar resposta às preocupações da U.E. para com este tipo de empresas em resultado da falta de consensos para fazer aprovar, no seu seio, um conjunto de normas capazes de permitirem aproximar a linguagem contabilística das entidades não cotadas. A Directiva vem, assim, impor uma reforma a aplicar às pequenas empresas no quadro da U.E. e colocar essa decisão nos Governos dos diferentes Estados membros.

Nestes termos, e após um tempo de intensas negociações e de alguns avanços e recuos, a redacção dada à nova Directiva não manifesta qualquer preocupação em harmonizar mas tão só a de impedir que os Estados membros sejam demasiado exigentes para com as pequenas entidades sob o pressuposto de que uma organização com dimensão reduzida não é, por norma, uma entidade transnacional nem alvo da cobiça de potenciais investidores, pelo que deve ser sujeita a obrigações de relato financeiro menos exigentes que as que se impõem às de maior dimensão.

Colocar limites em termos de exigências de divulgação e de complexidade de balanço e de demonstração dos resultados é a ideia de base, e quase única, desta Directiva, assente na expressão “think-small first” (ANACORETA CORREIA, 2013). É verdade que a preparação e divulgação das DF representam um custo anual significativo para as pequenas entidades, pelo que cabe à U.E. assegurar que se observem as obrigações estabelecidas nas Directivas e, em simultâneo, se desonerem estas das obrigações gerais de divulgação impostas às grandes (CRUZ, 2012 e 2013). Porém, a transferência da decisão sobre estes limites para os Governos dos diferentes Estados membros é, uma vez mais, a expressão da incapacidade que a U.E. vem demonstrando para gerar consensos no seu seio.

Por outro lado, também se estranha que a Directiva apresente, ao longo de todo o seu articulado, exemplos claros de distanciamento relativamente ao conteúdo das IAS/IFRS, emitidas pelo IASB e base do normativo nacional em cada Estado membro. E muito menos que se apresente pouco atenta à terminologia e conceitos desse normativo, chegando mesmo a incluir denominações que não têm aí qualquer paralelismo e algumas áreas de conflito com a norma internacional para as pequenas empresas (IFRS for SME). É que esta redacção não só contraria os esforços empreendidos ao longo dos últimos anos, e que culminaram com a reforma recente dos sistemas contabilísticos nos diferentes Estados membros, como vai obrigar (os Estados membros) a adaptarem as suas legislações nacionais antes de transporem a Directiva (ANACORETA CORREIA, 2013).

E se as PME representam a esmagadora maioria das empresas constituídas na U.E. em Portugal representam quase todas, e tanto mais que no quadro do normativo contabilístico agora em vigor (SNC) uma pequena empresa é aquela que apresenta um volume de negócios inferior a três milhões de euros mas que com a nova Directiva este valor se vê aumentado para os oito milhões. A transposição da Directiva para o ordenamento jurídico nacional terá um impacto significativo na estrutura de relato de todas as pequenas e micro entidades e que em Portugal representam a generalidade das entidades constituídas. Espera-se, por isso, uma redução significativa das obrigações de relato para estas entidades.

II. EVIDÊNCIA EMPÍRICA

2.1. Pressupostos do estudo

2.1.1. Justificação e relevância

A ambição de estudar a contabilidade de forma contextualizada foi articulada por HOPWOOD (2007) com base na premissa de que qualquer investigação exige um compromisso com o estudo, a análise e a interpretação do objecto no seu contexto real. Por sua vez, a relevância da informação financeira no processo de tomada de decisão tem servido de mote para o desenvolvimento de um número significativo de trabalhos de âmbito e profundidade diversas mas com objectivo comum – até que ponto a relevância é entendida e percebida por todos os utilizadores de igual forma.

Ainda que os contributos tenham sido significativos estamos longe de ter atingido um ponto de pleno saber, seja pela diversidade das características que emergem da envolvente em cada país seja pelos diferentes grupos de utilizadores a quem se dirige e pelas diferentes expectativas e necessidades de cada um. Neste sentido, entendemos que este estudo pode aportar algum conhecimento, ainda que modesto, porque aplicado a uma realidade tão distinta daquela a que a generalidade da investigação disponível vem sendo aplicada³.

2.1.2. Modelo de monitorização e análise

Como nos propomos descrever as percepções e/ou opiniões dos inquiridos relativamente à forma como as decisões sobre a definição das políticas contabilísticas são tomadas e, nesse particular, avaliar a hipótese de se fazerem opções em função das necessidades da entidade e com consequências ao nível da hierarquia dos utilizadores da informação financeira, adoptamos uma posição filosófico interpretativa sobre a forma como os fenómenos sociais são interpretados e compreendidos a partir da sua individualidade e no quadro daquelas que são as características que emergem do sistema contabilístico português.

A técnica de recolha de dados assenta na aplica de um inquérito por questionário, principal meio de recolha de informação relacionada com os objectivos da investigação (COHEN *et al.*, 2007), especialmente desenvolvido para o efeito e dirigido ao responsável pela contabilidade – o Técnico Oficial de Contas (TOC) – das entidades que formam a nossa amostra. A construção do questionário assentou na percepção que fomos adquirindo ao longo da investigação, quer a partir da teoria quer da

experiência recolhida nos contactos prévios que estabelecemos com as empresas da amostra. Foi, por isso, objecto de sucessivos ajustamentos que nos permitimos denominar de pré-teste. A opção de o dirigir ao TOC e não ao órgão de gestão, que em teoria é o responsável pela definição das políticas contabilísticas, prende-se com o facto de ser o TOC a assumir esta função ou, pelo menos, a fazer parte dela.

2.1.3. Finalidades a prosseguir e suas limitações

Com este trabalho pretendemos objectivar não só a influência que as características da envolvente, em particular as do tecido empresarial, poderão exercer sobre a definição das políticas contabilísticas e, nesse particular, avaliar o exercício de opções em função das necessidades da entidade e com consequências ao nível da hierarquia dos utilizadores da informação financeira como compreender e sistematizar a possível generalização da situação observada com base na teoria da contingência de modo a podermos sustentar a aceitação da ideia de que as características do tecido empresarial determinam necessidades específicas e definem um utilizador padrão. Todavia, a dimensão da amostra, a sua concentração geográfica, o reduzido número de respostas e a pouca investigação disponível sobre a realidade portuguesa representam uma limitação. De referir, contudo, que este estudo procura, no essencial, a compreensão de um fenómeno no seu contexto real, pelo que não tem como propósito generalizar resultados sobre uma população mas antes e fundamentalmente discutir correntes capazes de nos permitirem generalizar teorias.

2.2. Apresentação e discussão dos resultados

O questionário foi submetido a 60 empresas sedeadas no distrito de Bragança e de que obtivemos 45 respostas. As questões colocadas assim como os principais resultados obtidos estão sistematizados nas tabelas que se seguem, de 1 a 3, tomando por base os seguintes pontos de observação:

1. Elementos caracterizadores da amostra, com o objectivo de desenvolver uma caracterização do tecido empresarial e obter evidência que nos permita assegurar que as entidades escolhidas respeitam o pressuposto de partida, isto é, que a amostra é representativa do tecido empresarial português, constituído maioritariamente por pequenas e muito pequenas entidades;
2. Elementos de observação intrínsecos à amostra, a que corresponde o corpo central do questionário, para testar a orientação da informação financeira em função de objectivos específicos e verificar se a interpretação do sistema contabilístico está ou não subjugada às características do tecido empresarial; e
3. Elementos de observação correlacionados com a amostra, especialmente desenvolvido para contrastar e reforçar os resultados, a partir dos quais se pretende aferir em que medida o objectivo que preside à preparação e apresentação da informação financeira condiciona o seu conteúdo e apresentação.

A Tabela 1 que se segue apresenta a caracterização do tecido empresarial.

Tabela 1. Elementos caracterizadores da amostra

<i>Questão</i>	<i>Resultado</i>
Estrutura jurídica	96% são sociedades por quotas. Os restantes 4% distribuídos, em partes iguais, por sociedades anónimas e empresários em nome individual.
Ano constituição	85% do total da amostra conta com menos de 20 anos de existência. De entre elas, 56% foram criadas depois do ano 2000 e as restantes 29% na década de 90.
Sector actividade	Distribuídas pelo comércio (38%), serviços (35%) e indústria (26,5%).
Capital social	Exíguo. Em 53% dos casos fica abaixo dos 25.000€ Apenas 18% das entidades inquiridas apresentam um capital superior a 250.000€

N.º de trabalhadores	73% está abaixo dos 10 trabalhadores e as restantes 27% entre 10 a 50 trabalhadores, o que significa que a amostra é constituída, exclusivamente, por micro e pequenas entidades.
N.º Administradores/gerentes	Concentrado num reduzido número. Em 98% dos casos é exercida por um a dois elementos, o que se encontra justificado pela reduzida dimensão das entidades que integram a amostra.
1. Quem exerce a gerência/ 2. Administração	Pelo sócio/accionista com posição maioritária para 62% dos casos, sendo nos restantes (11% dos casos) exercício por outro nomeado para o efeito. Estes resultados permitem concluir que a propriedade e a gestão se encontram concentradas.
N.º gerentes/administradores remunerados	A gerência/administração está muito concentrada num número muito reduzido, em 67% dos casos em apenas uma pessoa.

Fonte: Elaboração própria

A sua análise permite concluir que a amostra é maioritariamente formada por entidades constituídas sob a forma de sociedades por quotas, de reduzido investimento, com um número de trabalhadores que na maioria dos casos se situa abaixo dos 10 e com a gerência e/ou administração maioritariamente concentrada no sócio e/ou accionista com posição maioritária. Estes resultados mostram que a empresa objecto de estudo é de dimensão micro ou pequena entidade e de capital fechado, onde a propriedade e a gestão se encontram concentradas. O perfil traçado coincide, no essencial, com a caracterização do eurobarómetro empresarial, que aponta que 85,7%⁴ das unidades empresariais em Portugal estão constituídas sob a forma de micro entidades. Como tivemos oportunidade de referir ao longo do enquadramento teórico, as características da envolvente, em particular a estrutura do tecido empresarial, nomeadamente no que respeita à dimensão e propriedade e gestão, exercem influência significativa sobre o sistema contabilístico, modelizando as suas características intrínsecas (MULLER 1967; IGNACIO & JARNE, 1997).

Relativamente aos elementos de observação intrínsecos à amostra, os principais resultados obtidos encontram-se sistematizados na Tabela 2.

Tabela 2. Elementos de observação intrínsecos à amostra

<i>Questão</i>	<i>Resultado</i>
As decisões sobre as políticas contabilísticas são tomadas	Pelo órgão de gestão e responsável pela contabilidade (76%) ou ambos em função dos interesses de cada momento (38%).
A contabilidade é preparada	Com base em critérios económicos e fiscais, mas com maior preponderância dos fiscais, para 55% dos casos.
As opções sobre as políticas contabilísticas têm em atenção os destinatários da informação	Em número não muito significativo, na medida em que somente 31% dos inquiridos concorda totalmente com esta afirmação e 42% afirmam concordar parcialmente.
Principais destinatários da contabilidade	Os principais destinatários da contabilidade são a Administração Fiscal (33%), seguido da banca (31%) e do Estado (25%).
Quando é que se encontram encerradas as contas da sua empresa	Até 31 de Março para 49%. Apenas 4% dos inquiridos assumiram dispor de contas definitivamente encerradas após 31 de Maio.
Quantas A.G. se realizam por ano	A esmagadora maioria dos inquiridos (93%) admite realizar apenas uma A.G. por ano.
Os principais motivos para a realização de A.G.	Maioritariamente para aprovar contas (89%). Em apenas 9% dos casos têm como motivação a discussão de decisões estratégicas para a empresa.
A realização de A.G. para a tomada de decisões estratégicas	Muito rara, na medida em que apenas 7% dos inquiridos as assume como uma prática regular.
A realização de A.G. para alterações ao Pacto Social ocorreu	Uma vez para um número significativo de inquiridos (42%) e nunca para 22%.
Principais financiadores	Os sócios/accionistas (43%) seguidos da banca(40%) de respostas.
O processo de negociação de financiamento assenta	Conhecimento pessoal da empresa (18%), em informação financeira (16%) e em ambas, ainda que fundamentalmente na informação financeira (40%).
Com que frequência é costume apresentar informação aos bancos	Muito pouca frequência. 89% dos inquiridos assumem apresentá-la somente a pedido do banco. Apenas 7% dizem fazê-lo uma vez por ano.
As decisões de investimento assentam	Informação financeira (9%), intuição do empresário/gestor (34%), em

	ambas, mas com maior peso da intuição (36%).
Modelo de gestão da empresa apoia-se	Adequado sistema de informação (7%), práticas e rotinas instituídas (20%), em ambas, mas com maior peso para as práticas e rotinas instituídas (49%).
Encara a preparação da informação financeira	Quer como um imperativo legal quer como uma necessidade de gestão, não tendo sido possível identificar qualquer tendência.
Num cenário de dispensa de obrigatoriedade de ter contabilidade organizada admite essa possibilidade	78% não admitem essa possibilidade.
As vantagens que reconhece a um sistema de contabilidade organizada	Superam os custos com a sua preparação (49%), igualam (13%) e o custo não supera as vantagens (38%).
Um bom Técnico Oficial de Contas é	O que prepara informação financeira para cumprir com a lei e com as obrigações fiscais (62%) e para poder obter mais vantagens fiscais (16%).

Fonte: Elaboração própria

Da análise aos resultados apresentados sobressaem os seguintes aspectos:

- i. As decisões sobre a definição das políticas contabilísticas surgem condicionadas pelo órgão de gestão e responsável pela contabilidade, em concordância com a teoria (DHALIWAL *et al.*, 1982; HUNT, 1985; NIEHANS, 1989; GODFREY & JONES, 1999 e MENDES & RODRIGUES, 2007). Os resultados mostram que a decisão se faz, para 38% dos inquiridos, “atendendo aos interesses em cada momento”, o que contraria o espírito da EC que determina que a decisão sobre as políticas contabilísticas cabe ao órgão de gestão (§1) e que as mesmas devem ser aplicadas de forma consistente (§§39 a 42). Porém, apenas 9% dos inquiridos cumpre este requisito;
- ii. Por outro lado, os resultados apontam para “uma maior preponderância dos critérios fiscais sobre os contabilísticos” (em 55% dos inquiridos), o que pode indiciar que a contabilidade está a ser orientada pela fiscalidade e a afastar-se do seu objectivo (PIRES, 2010; PIRES & RODRIGUES, 2011; SILVA; 2011), ou que os responsáveis pela contabilidade das empresas objecto de estudo tendem a confundir a norma contabilística com a norma fiscal (WAHRISH, 2001) ou, ainda, que há uma certa supremacia da norma fiscal sobre a norma contabilística (PIRES, 2010; PIRES & RODRIGUES, 2011). Em concordância, 58% dos inquiridos apontam a Administração Fiscal e demais departamentos do Estado como os utilizadores preferenciais da informação financeira, seguidos da banca (com 31% de respostas);
- iii. A banca surge como uma fonte de financiamento de importância significativa, a que não é alheia a dimensão destas empresas e que as impede de acederem aos mercados de capitais (VIEIRA & NOVO, 2010), o que também contribui para que o sistema se preocupe, fundamentalmente, com a divulgação de informação que ajude à compreensão sobre a formação do resultado no sentido de sossegar os credores com relação à recuperação dos seus créditos, e nada mais do que isso (GASTIL, 1978; BERGER & UDELE, 2002);
- iv. Relativamente ao processo de tomada de decisão os resultados indicam que as decisões de investimento assentam, fundamentalmente, na intuição do empresário. Apenas 9% dos inquiridos dizem fazê-lo com base na informação financeira, o que indicia a pouca relevância que esta tem no processo de tomada de decisão. Em concordância, apurámos que o modelo de gestão das empresas se apoia de forma significativa em práticas e rotinas instituídas (49%), que para 38% dos inquiridos as vantagens em ter um sistema de contabilidade organizada não superam os custos com a sua preparação e que um bom profissional de contabilidade é aquele que prepara a informação para cumprir com as leis comerciais e com as obrigações fiscais (62%). As características, fundamentalmente a dimensão e o *modus operandi* destas empresas justificarão, em grande medida, a importância que a contabilidade parece ter (PIRES & RODRIGUES, 2011) e reforçam a tese de que pode existir uma certa dose de escolha a partir dos factores culturais, apontados como a principal justificação das acções distintas do ser humano e o seu grande

condicionador (KROEBER & KLUCKHOHN, 1952; NOBES, 1981; GRAY, 1988; IUDICIBUS, 1997; NOBES & PARKER, 1998);

- v. Sob a perspectiva da empresa a percepção do valor da informação pode estar condicionada a factores como o custo da sua preparação, o nível de utilidade, a incerteza associada ao retorno esperado ou, ainda, à dificuldade em estabelecer uma relação de causalidade custo benefício (CRONIN, 1990). A este respeito pudemos constatar que para um número significativo de inquiridos (49%) o custo com a preparação da informação financeira não é compensado pelo retorno proporcionado, o que nos leva a concluir que o nível de utilidade que é reconhecido à informação financeira é baixo; e
- vi. Genericamente somos levados a pensar que os resultados estão em linha com o espírito da recente tomada de posição da U.E, expresso na Directiva 2013/34/U.E. recentemente publicada, cuja ideia de base assenta na expressão “think-small first” (ANACIRETA CORREIA, 2013), enquadrada num objecto mais genérico de redução do peso administrativo das PME em resultado do reconhecimento das necessidades específicas destas entidades (CRUZ, 2012).

Os resultados obtidos para os elementos de observação correlacionados com a amostra e utilizados com o propósito de reforçar os principais resultados, estão sistematizados na Tabela 3 que se segue.

Tabela 3. Elementos de observação correlacionados com a amostra

<i>Questão</i>	<i>Resultado</i>
O cálculo da depreciação dos activos fixos tem por base	Maioritariamente a legislação fiscal (60%); Maioritariamente critérios de base económica (16%).
As revalorizações dos activos fixos	São feitas com regularidade (9%), de forma discreta (4%) e nunca são feitas (67%).
Reconhecimento de imparidades	Não é feito (33%) ou apenas quando aceites para efeitos fiscais (58%).
O reconhecimento de provisões para obrigações futuras	É uma prática corrente (24%); apenas nos casos em que são fiscalmente aceites (16%); normalmente não são reconhecidas provisões (60%).
O POC não apresentava uma resposta adequada para as necessidades de informação de muitas empresas	Uma minoria (4%) concorda com a afirmação; a maioria (69%) concorda apenas parcialmente com a afirmação (69%).
O SNC produziu uma revolução profunda na organização contabilística das empresas	Uma minoria (7%) concorda com a afirmação; a maioria (58%) concorda apenas parcialmente com a afirmação.
O SNC oferece uma resposta mais adequada às necessidades de informação das empresas	Apenas 7% dos inquiridos consideram que o SNC se oferece como uma resposta mais adequada.
A informação a produzir com base no SNC apresenta	Um padrão de qualidade superior, quando comparado com o POC, para 53% dos inquiridos e igual padrão de qualidade para os restantes 47%.
O SNC veio aumentar as exigências de qualificação e formação dos profissionais	47% admite que sim. 49%, concorda em parte, demonstrando algum cepticismo.

Fonte: Elaboração própria

Os resultados apresentados confirmam a reduzida necessidade de informação financeira por parte dos agentes económicos inquiridos, justificada em grande medida pela sua dimensão e pela concentração da propriedade e gestão, corroborando a teoria que apresenta estes factores como os que maior influência exercem porque modelizam as características intrínsecas do sistema contabilístico e, por essa via, condicionam a actuação dos agentes económicos (IGNACIO e JARNE, 1997; MULLER, 1967). Quando as entidades são de tamanho reduzido, as suas operações são também simplificadas em número e diversidade, pelo que tendem a apresentar menores recursos e um nível de exigência mais baixo (BRUNS & WATERHOUSE, 1975; LAMBRECHT e PIRNAY, 2005).

Mostram, ainda, a grande influência que é exercida pela fiscalidade, com 60% de inquiridos a assumirem efectuar o cálculo das depreciações e/ou amortizações com base no conceito de vida útil fiscal, 67% que admitem nunca fazer revalorizações do seu activo fixo, 58% para quem o reconhecimento de imparidades acontece apenas nos casos em que estas são aceites para efeitos fiscais e 66% a assumirem que o não reconhecimento de provisões é uma prática normal. Resultados que nos permitem anotar que a utilização da informação financeira para fins que não seja o cumprimento de obrigações de índole fiscal e comercial é muito reduzida para os agentes económicos objecto de estudo, à semelhança do que se verifica em muitos países da Europa continental, onde o direito tributário e contabilístico tendem a misturar-se quando não a confundir-se, característica que assume maior relevância nos países onde a lei fiscal tem capacidade para influenciar a forma como os indivíduos e as empresas se comportam, como é o caso de Portugal, tal como os nossos resultados confirmam (MULLER, 1967; WAHRISCH 2001). Com estes resultados, a crescente necessidade de converter a contabilidade na ciência da informação e de apoio ao processo de tomada de decisão e que culminou com a reforma dos sistemas contabilísticos nos diferentes Estados membros, que em Portugal se traduziu na revogação do POC e entrada em vigor do SNC, parece não conseguir sobrepor-se à realidade. E a verdade é que Portugal apresenta uma estrutura empresarial onde 99,7% das entidades constituídas são do tipo PME que vêem a contabilidade como um meio de utilização simples e privilegiado para o cálculo e pagamento dos impostos e não tanto como suporte do processo de tomada de decisão (PIRES & RODRIGUES, 2012).

A este propósito, quando questionados sobre a recente reforma vivida em Portugal, com a entrada em vigor do SNC, apenas 7% dos inquiridos reconhecem este sistema contabilístico como mais capaz para oferecer informação financeira de qualidade superior. Estes resultados transportam-nos para a envolvente e mostram-nos que não pode deixar de ser ela a ditar as necessidades. A metodologia seguida na construção da EC reforça esta tese, ao apresentar-se por dedução da envolvente (TUA, 2000) e uma consequência natural do reconhecimento da necessidade de fazer escolhas em função da importância relativa dos utilizadores da informação financeira (CRAVO, 1991). Os objectivos da informação financeira estão em coerência com a envolvente e a natureza, funções e limites da contabilidade e dos relatórios financeiros estão a ela subjugados (TUA, 2000).

Neste enquadramento, ao procurar compreender, para explicar, como se comporta a organização em diferentes ambientes, em particular no que respeita à capacidade do ambiente externo influenciar as suas acções internas, constatámos que a teoria contingencial pode dar os seus contributos. Desde logo porque nos ajuda a compreender a necessidade de fazer opções, em linha com a convicção de que numa organização tudo é relativo e tudo depende do seu relacionamento com a envolvente (CHIAVENAO, 2004) e das características específicas de uma organização (MAJOR & VIEIRA, 2009), nomeadamente da sua dimensão e complexidade de que se faz depender o tipo de informação (MERCHANT, 1981). Por outro lado, a teoria defende não haver sistemas contabilísticos apropriados e universais porque dependentes da organização, seja da sua dimensão, seja da estrutura e cultura organizacional seja da própria envolvente (EMMANUEL *et al.*, 1990; MAJOR & VIEIRA, 2009)

CONCLUSÕES

Do trabalho realizado, com o objectivo de apresentar uma análise crítico reflexiva a partir da teoria da contingência sobre a influência que as características da envolvente têm na hierarquia dos utilizadores da informação financeira permitimo-nos destacar, como elementos de maior relevância, que:

1. De entre as entidades constituídas, sobressaem as micro e pequenas, predominantemente de natureza familiar e com propriedade e gestão concentradas. Este cenário determina, à partida, necessidades de informação muito direccionadas e que não vão muito para lá da

necessidade de dar cumprimento a obrigações de índole comercial e fiscal. Como consequência, estas empresas não sentem necessidade de dispor de sistemas de informação muito desenvolvidos;

2. No que respeita à análise e interpretação do sistema contabilístico na sua relação com a envolvente, do que nos foi possível observar permitimo-nos destacar que a contabilidade se apresenta como uma disciplina muito dependente da fiscalidade, ainda que a teoria a classifique como uma relação de dependência parcial. Este facto, a que não é alheia a realidade da maioria dos países da Europa continental, prende-se não só com factores de natureza cultural mas também, e fundamentalmente, com razões de ordem histórica. Recorde-se que em Portugal a regulamentação fiscal se antecipou à contabilística, o que lhe permitiu, por falta de resposta da contabilidade, ocupar o seu lugar. Esta é, a par da dimensão das empresas, a razão por que, não raras vezes, se assiste a uma certa confusão entre ambos os normativos. Esta ingerência condiciona, chegando mesmo a determinar, em muitos casos, a definição de critérios de reconhecimento e mensuração e, consequentemente, o conteúdo da informação a preparar e relatar;
3. Por outro lado, a banca assume-se como a fonte de financiamento preferencial pelo que a satisfação das necessidades dos credores financeiros constitui motivo de preocupação. Os agentes económicos em Portugal vêm adoptando, desde uma perspectiva histórica e sem sinais de inversão, dada a incipiente dimensão das empresas e do mercado de capitais, uma estrutura de relato que nada parece importar-se com os investidores;
4. Nestes termos, e ainda que o objectivo das DF seja genérico e abstracto o que, por si só, justificaria a definição de políticas contabilísticas de forma independente, a verdade é que estas são determinadas pela envolvente e estão a ela subjugadas, em resultado da necessidade de fazer opções, tornando a informação financeira dependente da envolvente onde a entidade que a prepara actua;
5. Consequentemente, a importância dada à informação financeira, nomeadamente as maiores necessidades e exigências no momento da sua preparação, está muito dependente das características da envolvente. A selecção e aplicação dos critérios contabilísticos são conjecturadas, ou seja, resultam da necessidade de ponderar a informação face à hierarquização dos utilizadores preferenciais e suas necessidades;
6. Em resultado, a informação financeira é preparada para um utilizador standard que, no caso português, e em sintonia com as características do tecido empresarial, é a Administração Fiscal (vulgo fisco) seguida dos credores financeiros.

Os resultados apresentados devem, porém, ser interpretados no quadro dum estudo exploratório e sem perder de vista as suas limitações, em particular no que respeita à dimensão da amostra. Todavia, recordamos que não nos propusemos generalizar resultados sobre uma população mas antes, e tão somente, a compreensão de um fenómeno no seu contexto real.

5. REFERÊNCIAS

- ANACORETA CORREIRA, A.L. (2013): “Publicada finalmente a nova Diretiva da Contabilidade”, *Revista Revisores & Empresas*, Abril-Junho.
- BALL, R.; BROWN, P. (1968): “An empirical evaluation of accounting income numbers”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 6, nº 2, pp. 159-178.
- BARALEXIS, S. (2004): “Creative accounting in small advancing countries. The Greek case”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, nº 3, pp. 440-461
- BARROS, J.A.F. (2012): “Construa a sua Sucessão”, *Congresso Europeu da sucessão empresarial*, Centro de Congressos da EXPONOR, Porto, Janeiro.
- BEATTIE, V.; BROWN, S.; EWERS, D.; BRIAN, J. (1994): “Extraordinary items and income smoothing: A positive accounting approach”, *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 21, nº 6, pp. 791-813.

- BERGER, A.N.; UDELL, G.F. (2002): “Small business credit availability and relationship lending: The importance of Bank Organizational Structure”, *Economic Journal*, Vol. 112, nº 477, pp. 32-53.
- BEUREN, I.; MACOHON, E. (2011): “Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência. Um estudo em indústrias de móveis em São Paulo do Sul”, *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, Vol. 10, nº 1-2, Lisboa, Janeiro.
- BURGSTHALER, D.C.; DICHEV, I. (1997): “Earnings management to avoid earnings decreases and losses”, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 24, nº 1, pp. 99-126.
- BURNS, T.; STALKER, G.M. (1960): *The management of innovation*, Oxford: Oxford University Press.
- BRUNS, W.; WATERHOUSE, J. (1975): “Budgetary control and organizational structure”, *Journal of Accounting Research*, 8, pp. 177-203.
- CHANDLER, A.D. (1962): *Strategy and Structure: Chapter in the history of the industrial enterprise*, Massachusetts: The M.I.T., Press.
- CIPRIANO, J.A.S. (2004): “Consequências práticas de Basileia II nas empresas portuguesas”, disponível em www.cgd.pt/empresas/eic/Basileia2/Doc_Reference.htm.
- CHIAVENATO, I. (2004): *Introdução à Teoria Geral da Administração*. São Paulo: Editora Elsevier. Brasil.
- CRAVO, D. (1991): “Considerações em torno do paradigma da utilidade”, *Actas das IV Jornadas de Contabilidade*, ISCAA, Aveiro, 17 a 19 de Outubro.
- CRONIN, B. (1990): “Esquemas conceituais e estratégicos para a gerência da informação”. *Revista da Escola Biblioteconomia da UFMG*, Vol. 19, nº 2, pp. 195-220, Setembro.
- CRUZ, A.I.B. (2012): “Harmonização Contabilística Europeia: Focus na Nova Proposta de Diretiva Contabilística Europeia e suas implicações nas PME's em Espanha e Portugal”, *XV Encuentro AECA*, Ofir/Esposende (Portugal), 20 e 21 de Setembro.
- CRUZ, A.I.B. (2013): “A harmonização contabilística europeia para pequenas empresas: Implicações da Nova Diretiva Europeia”, *II Encuentro Virtual Internacional sobre NIIF: Aplicación de la NIIF para PYMES e Micro Entidades*, 13 e 14 de Setembro.
- DECHOW, P.M.; RICHARD, G.S.; AMY, P.S. (1995): “Detecting Earnings Managements”, *The Accounting Review*, Vol. 70, nº 2, pp. 193-225.
- DHALIWAL, D.S.; SALAMON, G.L.; SMITH, E.D. (1982): “The effect of owner versus management control on the choice of accounting methods”, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 4, nº 1, July, pp. 41-53.
- EILIFSEN, A.; KNIVSFLA, K.H.; SAETTEN, F. (1999): “Earnings manipulation: Cost of capital versus tax”, *The European Accounting Review*, Vol. 8, nº 3, pp. 481-491.
- EMMANUEL, C.; OTLEY, D.; MERCHANT, K. (1990): *Accounting for management control*, 2nd edition, London, UK: Chapman & Hall.
- ESCOBAR, B.P.; LOBO, A.G. (2002): “Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en contabilidad de gestión”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 31, nº 111, pp. 245-286.
- FORMIGONI, H.; ANTUNES, M.; PAULO, E. (2009): “Difference between accounting profit and taxable profit: An analysis of management of accounting results and tax management at brazilian public companies”, *Brazilian Business Review*, 6 (1), pp. 42-58.
- GASTIL, R.D. (1978): *Freedom in the world – Political, Rights and civil Liberties*, Freedom House, New York.
- GODFREY, J.M.; JONES, K.L. (1999): “Political cost influences on income smoothing extraordinary item classification”, *Accounting and Finance*, Vol. 39, nº 3, November, pp. 229-254.
- GONCHAROV, F.; ZIMMERMANN, J. (2006): “Earning management when incentives compete: The tax accounting in Rusia”. *Journal of International Accounting Research*, 5 (1), pp. 41-65.
- GRAY, S.J. (1988): *Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally*, Abacus, pp. 1-15, in <http://www.sciencedirect.com>.
- HOQUE, Z.; JAMES, W. (2000): “Linking balanced scorecard measures to size and market factors: Impact on organizational performance”. *Journal of Management Accounting Research*, 12.

- HOPWOOD, A. (2007): “Whiter Accounting Research?”. *The Accounting Review*, 82 (5).
- HUNT, H. (1985): “Potential determinants of corporative inventory accounting decisions”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 23, nº 2, Autumn, pp. 448-467.
- IGNÁCIO, J.; JARNE, J. (1997): *Clasificación y Evolución de los Sistemas Contables*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Monografías, Madrid.
- IMPRESA NACIONAL CASA DA MOEDA (2009):
- *Decreto-Lei n.º 158/2009*, de 13 de Julho, que aprova o SNC;
 - *Aviso n.º 15652/2009*, de 7 de Setembro, que publica a Estrutura Conceptual (EC).
- IUDÍCIBUS, S. (1997): *Teoria da contabilidade*, 5ª Edição, Atlas, São Paulo, Brasil.
- JAGI, B.L. (1975): “The impact of the cultural environment on financial disclosures”, *International of accounting*, pp.75-84.
- JONAS, G.J.; BLANCHET, J. (2000): “Assessing Quality of Financial Reporting”, *Accounting Horizons*, Vol. 14, nº 3, pp. 353-363.
- LAMBRECHT, J.; PIRNAY, F. (2005): “An evaluation of public support measures for private external consultancies to SMEs in the Walloon Region of Belgium”. *Entrepreneurship & Regional Development*, 17, pp. 89-108.
- LAWRENCE, P.R.; LORSCH, J.W. (1976): *Organization and Environment. Managing Differentiation and Integration*, Versión Castellana: Organization y Ambiente, Labor, Barcelona.
- LEV, B. (1989): “On the usefulness of earnings and earnings research: Lesson and directions from two decades of empirical research”, *Journal of Accounting Research (Supplement)*, Vol. 27, pp. 153-192.
- KASSAI, J.R.; KASSAI, S. (2001): “Balanço perguntado – solução para as pequenas empresas”, Anais do VIII Congresso Brasileiro de Custos, São Leopoldo, 3 a 5 de Outubro.
- KERLINGER, F.N. (1980): *Metodologia de pesquisa em ciencias sociais: Um tratamento conceitual*, EPU/EDUSP, São Paulo, Brasil.
- KROEBER, A.L.; KLUCKHOHN (1952); *Culture: A critical review of concepts and definitions* (Vol. 47), Harvard University Peabody Museum of American Archeology and Ethnology.
- MAJOR, M.; VIEIRA, R. (2009): *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- MARCONI, M.A.; LAKATOS, E.M. (2009): *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas. Brasil.
- MARTINS, O.R.S. (2007): *O endividamento bancário e a qualidade da informação financeira: Um estudo para o caso português*, Tese de mestrado em Ciências Empresariais, Especialização em Contabilidade, Faculdade de Economia da Universidade do Porto, Porto.
- MENDES, C.A.; RODRIGUES, L.L. (2007): “Determinantes da manipulação contabilística”. *Revista de Estudos Politécnicos*, Vol. IV, nº 7, pp. 189-210.
- MERCHANT, A. (1981): “The design of the corporate budgeting system: Influences on Managerial Behavior and Performance”, *The Accounting Review*, 56.
- MORESI, E.A.D. (2000): “Delineando o valor do sistema de informação de uma organização”, *Ci. Inf. Brasília*, Vol. 2, nº 1, pp. 17-24, Jan.-Abril.
- MULLER, G.G. (1967): *International Accounting*, Part I, MacMillan.
- MUELLER, G.G.; GERONON, H.; MEEK, G.K. (1999): *Contabilidade – una perspectiva internacional*, McGraw Hill (tradução), 4ª Edición.
- NIEHANS, G.R. (1989): “Ownership structure and inventory method choice”. *The Accounting Review*, Vol. 64, nº 2, April, pp. 269-284.
- NOBES, C.W.; PARKER, R.H. (2006): *Comparative international accounting*, 9th edition, Prentice-Hall, New York.
- NOBES, C.W. (1981): “An empirical investigation of international accounting principles: A comment”. *Journal of Accounting Research*, Spring, 268-80.
- NOBES, C.W. (1998): *Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting*, *Abacus* 34(2), pp. 162-188.
- PENMAN, S.H.; ZHANG, X.J. (2002): “Accounting Conservatism, the Quality of Earnings, and Stock Returns”, *The Accounting Review*, Vol. 77, nº 2, pp. 237-264.

- PIRES, A.M.M. (2010): “Os efeitos e implicações da actual reforma contabilística (SNC) no quadro das relações de coexistência entre a contabilidade e a fiscalidade”, *XIV Encuentro AECA*, 23 e 24 de Setembro, Coimbra – Portugal.
- PIRES, A.M.M.; RODRIGUES, F.J.P.A. (2011): “As características do tecido empresarial determinam necessidades específicas e definem um utilizador padrão para a informação financeira: Evidência empírica”, *XXI Jornadas Hispano Lusas de Gestão Científica*, Cordoba – Espanha.
- RODRIGUES, F.J.P.A.; PIRES, A.M.M.; PIREIRA, H.F.R.M. (2014): “A definição das políticas contabilísticas e a sua relação com as principais forças da envolvente: Uma interpretação e alguma evidência sobre a influência que é exercida pela fiscalidade”, *XXIV Jornadas Hispano Lusas de Gestão Científica*, Leiria – Portugal.
- ROWLEY, J. (1995): “Strategic information systems planning”, *Information Services & Use*, Vol. 15, nº 1, pp. 57-66.
- SILVA, J. (2011). Os conflitos e a contabilidade no âmbito do trabalho de revisão/auditoria. *Revisões & Auditores*, 1(52), 55-65.
- SCHWES, N. (1991): “Contabilidade: Ciencia técnica ou arte?”, *Actas das IV Jornadas de Contabilidade*, ISCAA, Aveiro, 17 a 19 de Outubro.
- SCHOLES, M.S.; WILSON, G.P.; WOLFSON, M.A. (1990): “Tax planning, regulatory capital planning and financial reporting strategy for commercial banks”, *Review of Financial Studies*, nº 3, pp. 625-650.
- STUBBEN, S. (2010): “Discretionary revenues as a measure of earnings management”, *The Accounting Review*, 85, pp. 695-717.
- TUA PEREDA, J. (1995): *Lecturas de Teoria e Investigación Contable*, Ed. Centro Interamericano Jurídico-Financiero, Medellín.
- TUA PEREDA, J. (2000): “El marco conceptual: Los mismos perros con diferentes collares?”, *Boletín AECA*, Abril-Julio, AECA, Madrid.
- VIEIRA, E.S.; NOVO, A.J. (2010): “A estrutura de capital das PME: evidência no mercado português”, *Estudos do ISCA*, Série IV, nº 2.
- WAHRISCH, M. (2001): *The Evolution of International Accounting Systems*, Peter Lang, Frankfurt.
- WATTS, R.L.; ZIMMERMAN, J. (1978): “Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards”, *The Accounting Review*, Vol. 53, nº 1, pp. 112-134.
- WEST, B. (1998): “Exploring professional knowledge: The case of accounting”. *Journal of Sociology*, 34.
- WETHERBE, J.C. (1987): *Análise de Sistema para Sistemas de Informação por computador*, 3.^a Ed., Rio de Janeiro: Campus, Brasil.
- WOODWARD, J. (1965): *Industrial organization: Theory and practice*, Londres: Oxford University Press.

Amélia Maria Martins Pires



Doutorada em Administração e Gestão de Empresas – Especialização em Contabilidade (Junho de 2005) pela Faculdade de Ciências Económicas e Empresariais da Universidade de Valladolid, Espanha; Professora do Departamento de Economia e Gestão da Escola Superior de Tecnologia e Gestão (ESTIG) do Instituto Politécnico de Bragança (IPB), onde tem vindo a leccionar, aos cursos de licenciatura e mestrado, diferentes unidades curriculares da área científica de contabilidade; O trabalho desenvolvido centra-se, fundamentalmente, em duas linhas de investigação: Contabilidade financeira (nacional e internacional) e contabilidade de gestão (avaliação de desempenho). Neste âmbito, é autora/co-autora de várias comunicações em congressos, nacionais e internacionais, e de artigos publicados em revistas científicas.

Fernando José Peixinho de Araújo Rodrigues



Doutorando em Administração e Gestão de Empresas – Especialização em Contabilidade na Faculdade de Ciências Económicas e Empresariais da Universidade de Valladolid (Espanha); Mestre em Contabilidade e Finanças (1999), pela Universidade Aberta de Lisboa (Portugal); Professor do Departamento de Economia e Gestão da Escola Superior de Tecnologia e Gestão (ESTIG) do Instituto Politécnico de Bragança (IPB) onde tem vindo a leccionar diferentes unidades curriculares da área científica de contabilidade e auditoria financeira; Exerce, em paralelo, atividade profissional como Revisor Oficial de Contas (ROC) e Perito Independente da Comissão de Revisão Tributária. O trabalho de investigação científica vem sendo desenvolvido, fundamentalmente, em duas linhas de investigação: Contabilidade financeira (auditoria financeira) e contabilidade de gestão (avaliação de desempenho). Neste âmbito, é autor/co-autor de várias comunicações em congressos, nacionais e internacionais, e de artigos publicados em revistas científicas.

¹ Estrutura Conceptual do IASC, aprovada pelo conselho do IASC em Abril de 1989 e adoptada pelo IASB em Abril de 2001.

² In www.informadb.pt, acedido em 06/09/2013.

³ De referir que a generalidade dos estudos disponíveis utiliza como amostra as empresas cotadas, maioritariamente, em mercados anglo-saxónicos

⁴ Idem.