

Impacto de la Adopción del SNC en la Óptica del Preparador de la Información Financiera

Resumen

Este artículo tiene como objetivo estudiar el impacto del Sistema de Normalización Contable (SNC) – nueva normativa contable portuguesa – en el modelo de información financiera, en la profesión de Técnico Oficial de Cuentas (TOC) y en las empresas, en la perspectiva del preparador de la información financiera. Se inicia con una revisión de la literatura de los estudios más significativos sobre los impactos e implicaciones causados por la transición de normativa contable en un proceso de armonización y acerca de la percepción de los preparadores de la información sobre la mudanza de referencial contable. Para tal efecto utilizamos una metodología cualitativa, basada en el análisis documental sobre la materia en estudio y de diplomas de contabilidad. En el sentido de desarrollar nuestro estudio empírico, sometimos una investigación por cuestionario a los preparadores de la información financiera, de modo a obtener sus opiniones acerca de los impactos de la adopción del nuevo modelo contable en las vertientes enunciadas. En la óptica del preparador, existe una gran confianza en la nueva normativa, dado que esta responde a las actuales necesidades de relato financiero, tiene en cuenta las características y la realidad de las empresas portuguesas, permite la posibilidad de comparación a varios niveles, es más ventajoso al nivel de los costes de preparación de la información, más exigente y moderno, mejora la calidad de la divulgación de la información e implica beneficios para la reputación de la profesión de TOC. No obstante, existe el riesgo de dificultad de comprensibilidad por parte de los usuarios de la información, dificultad de que los gestores perciban las consecuencias del SNC en sus demostraciones financieras (DF) y de que la evolución en el modelo de relato no sea acompañada por alteraciones de gestión del negocio.

Palabras Clave: Armonización contable, POC, SNC, Preparadores de la información, Portugal.

Catarina Filipa Reis Pinheiro

Máster por la Universidad de Aveiro y técnica de Contabilidad en la Acuinova – Grupo Pescanova. Contacto: Rua do Aceiro s/n, 3070/732, Coimbra, Portugal, Cep: 86300-000.

E-mail: lipa_pinheiro@hotmail.com

Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz

Doctor por la Universidad de Aveiro y Universidad del Minho y profesor de la Universidad de Aveiro (ISCA-UA). Contacto: Rua Associação Humanitária dos Bombeiros Voluntários de Aveiro, 3810/500, Aveiro, Portugal, Cep: 86300-000.

E-mail: sergio.cruz@ua.pt

Graça Maria do Carmo Azevedo

Doctora por el Instituto Superior de Ciencias del Trabajo y de la Empresa (ISCTE) y profesora de la Universidad de Aveiro (ISCA-UA). Contacto: Rua Associação Humanitária dos Bombeiros Voluntários de Aveiro, 3810/500, Aveiro, Portugal, Cep: 86300-000.

E-mail: graca.azevedo@ua.pt

1. Introducción

El desmantelamiento de las barreras al comercio mundial proporcionó el aumento de las operaciones comerciales y financieras, implicando la sofisticación y complejidad de las transacciones comerciales y, consecuentemente, el surgimiento de nuevos desafíos a la Contabilidad como sistema de información. Añade la estrategia de la Unión Europea basada en una única economía, bolsa de valores y moneda. Su concretización depende, específicamente, de la existencia del relato financiero basado en el mismo modelo contable. Por ese hecho, fue desencadenada una nueva estrategia en el proceso de armonización contable europeo, que culminó en el Reglamento 1606/2002, adoptando las normas internacionales de contabilidad/normas internacionales de relato financiero (NIC/NIRF) del *International Accounting Standards Board* (IASB) adaptadas por la UE – no consta en las referencias. Hasta entonces la estrategia europea se basaba en las Directivas Comunitarias, con destaque para las 4.ª y 7.ª Directivas.

La entrada de Portugal para la Comunidad Económica Europea obligó a alteraciones en el modelo contable portugués de modo a ser coherente con esas Directivas. En ese sentido fue aprobado, en 1989, un nuevo Plan Oficial de Contabilidad (POC), que fue siendo actualizado a lo largo de los años y ha sido complementado con la emisión de Directrices Contables. La adopción de las NIC/NIRF en el espacio europeo tuvo repercusiones en las normativas nacionales. En Portugal, a partir de 2010, fue adoptado un nuevo modelo contable (SNC) basado más en principios que en reglas, con el objetivo de armonización de los modelos de contabilidad nacionales de los Estados Miembros con el modelo adoptado por la UE.

Tal vez los impactos derivados de la aplicación de las normas internacionales del IASB o tal vez la armonización contable han sido objetivo de diversos estudios. Sin embargo, son escasos los estudios que analizan los potenciales impactos de la adopción del SNC en la perspectiva del preparador de la información financiera. Por el hecho de que los existentes sean (casi) en su totalidad apriorísticos, juzgamos pertinente y relevante recoger la opinión de esos agentes sobre el SNC después de su entrada en vigor y de haber sido concluido, por lo menos, un ejercicio económico. Así pues, dada la relevancia del tema, para la sociedad en general, empresas y profesionales de contabilidad, consideramos necesario analizar que los posibles impactos de la adopción del nuevo modelo contable en Portugal, en la óptica de los preparadores de la información.

Frente a lo expuesto, pretendemos con este trabajo analizar el impacto de la adopción del SNC en tres puntos de vista distintos: como modelo de información financiera, o sea, en el ámbito de las alteraciones al nivel de relato financiero, de la internacionalización, armonización y posibilidad de comparación de las entidades, de la comprensión, de las divulgaciones y de la gestión del negocio; en la profesión de TOC, o sea, si existe o no un mayor reconocimiento, una necesidad de más y mejores conocimientos técnicos y nuevos desafíos éticos; y, por fin, en las empresas de forma a concluir cuál es el nivel del impacto en los resultados, en la comprensión de las DF y en la calidad de la información financiera. Para ese efecto, fue elaborada una investigación por cuestionario con la finalidad de recoger las opiniones de los preparadores de la información sobre los impactos de la adopción del SNC.

El presente trabajo se encuentra organizado en cuatro puntos, siendo el primero la presente introducción. En el punto 2 presentamos una revisión de la literatura sobre los impactos e implicaciones de la alteración de modelo contable. El punto 3 se centra en nuestro estudio empírico y terminamos con la presentación de las principales conclusiones del estudio.

2. Revisión de la literatura

Jermakowicz (2004) previó que la alteración de normativa tuviese impactos relevantes en las DF consolidadas, más concretamente en los *capitales propios* y en el *resultado líquido*. No obstante, Aisbitt (2006) concluyó que, en términos globales, las alteraciones en los *capitales propios* no son relevantes, a pesar de que en determinadas rubricas las alteraciones pueden provocar consecuencias importantes para el análisis financiero. Hung y Subramanyam (2007) concluyeron que las NIC/NIRF provocan un efecto positivo al nivel del total del *acti-*

vo y de los *capitales propios*, siendo que el efecto positivo sobre el *resultado líquido* es inferior al de los *capitales propios*. En el país vecino, Callao, Jarne y Laínez (2007) obtuvieron evidencia de que con la transición para las NIC/NIRF la imagen de las empresas cotizadas divergía significativamente. Athanasios, Kanellos y Konstantinos (2007), en Grecia, concluyeron que el *capital propio*, en confrontación con el *resultado líquido*, cumple un papel más importante en el nuevo modelo de relato que en el anterior, y la diferencia en la cuantía del *capital propio* es estadísticamente no significativa, contrariamente a lo verificado en el valor del *resultado líquido*.

En Portugal, Guerreiro (2006) concluyó que el grado de preparación de las empresas portuguesas para la adopción de la nueva normativa está directamente relacionado con la dimensión, internacionalización y tipo de auditor. Cordeiro *et al.* (2007) concluyeron que la adopción de las NIC/NIRF condicionó la evaluación financiera de las empresas en consecuencia de los ajustamientos necesarios a la transición. En las empresas del PSI 20 no se puede afirmar que las diferencias encontradas entre el POC y las NIC/NIRF sean estadísticamente significativas, tal vez al nivel del *capital propio* o tal vez al del *resultado líquido*. Esos resultados de Araújo (2010) son consistentes con los presentados por Cordeiro, Couto y Silva (2007). Costa y Lopes (2010) demostraron que con la alteración del POC para las normas internacionales las prácticas contables son consideradas menos conservadoras. En otra vertiente, Pinheiro y Lopes (2012) concluyeron no ser posible confirmar la hipótesis del aumento de la relevancia de la información contable después de la adopción de las NIC/NIRF.

En la transición para el SNC, a pesar de que Machado (2012) reconozca diferencias significativas entre el POC y el SNC, no encontró impactos significativos de transición al nivel de los ratios y de las rubricas de las DF, habiéndose verificado un nivel de conservadorismo neutro. En el mismo sentido de Cordeiro *et al.* (2007) y Araújo (2010), no fue posible afirmar que esta alteración provocó diferencias significativas en los *capitales propios* y en el *resultado líquido*.

De acuerdo con el ICAEW (2007), los preparadores de la información consideran que el impacto de la adopción de las NIC/NIRF en el *resultado del período* fue reducido o nulo, que el nuevo modelo conduce a la mejoría de la calidad de la información financiera, facilita la posibilidad de comparación y su utilización por parte de los supervisores y reguladores. No obstante, no hubo consenso en relación al impacto en la comprensibilidad por los inversores y la mayoría no concuerda en que las NIC/NIRF provoquen alteraciones al nivel de la gestión. Por su vez, Quagli y Paoloni (2012) concluyeron que los preparadores no apoyan favorablemente la adopción obligatoria de las NIRF para las pequeñas y medianas empresas, porque no mejoraría la posibilidad de comparación.

A priori, Santos y Lopes (2010) recogieron evidencia de que la mayoría de los profesionales de la Contabilidad asumía una posición favorable al SNC, a pesar de existir consenso relativo de que no existirían beneficios para la profesión. Santos y Lopes (2011) concluyeron que los preparadores reconocen ventajas de la adopción del SNC, específicamente, la posibilidad de comparación internacional, la satisfacción de la necesidad de un relato financiero más exigente y el acompañamiento de la modernización contable europea, pero no creen que permita una reducción de los costes por la eliminación de la doble contabilidad y consideran que el nuevo modelo no se adecua a la realidad nacional. No obstante, reconocen que la NCRF-PE simplifica la contabilidad para las pequeñas entidades, sin poner en causa la posibilidad de comparación. No obstante – y contrariamente a Santos y Lopes (2010) –, la profesión será más valorizada, pues exige mejores competencias, viéndose el TOC obligado a utilizar con mayor frecuencia su juzgamiento profesional.

Dado que los estudios en la óptica del preparador son apriorísticos, decidimos recoger la opinión de los preparadores de la información después de la entrada en vigor del SNC. La investigación que elaboramos tuvo por base los estudios presentados del ICAEW (2007) y de Santos y Lopes (2011).

3. Estudio empírico

Con el propósito de verificar qué tipo de beneficios y riesgos resultaron de la transición del POC para el SNC, así como el impacto causado en la profesión de TOC, utilizamos la investigación por cuestionario como metodología de recogida de información.

3.1. Método de Recogida de Datos

La investigación permite la propuesta de cuestiones a un conjunto de indagados, normalmente figurativo de una población, sobre la situación familiar, profesional y social, de forma a recoger sus opiniones y sus comportamientos en relación a opciones o cuestiones humanas y sociales, manifestando sus expectativas, sus niveles de conocimientos o de consciencia de un acontecimiento o problema (Quivy & Campenhoudt 2008). Nuestro estudio tiene como objetivo conocer cuáles son los impactos de la adopción del SNC en la perspectiva de los preparadores de la información financiera. De ese modo, dado el número elevado de preparadores existentes, la investigación nos asegura un mejor proceso de obtención de datos. Debe destacarse que la investigación es una forma útil y eficiente de recoger información en un corto espacio de tiempo. Esta metodología constituye “una forma rápida y relativamente barata de recoger un determinado tipo de información, partiendo del principio de que las investigaciones son suficientemente disciplinadas, abandonan las cuestiones superfluas y avanzan hacia la tarea principal” (Bell, 1997, p. 100).

Nuestra investigación incidió sobre todos los preparadores de la información financiera – población-objetivo – más precisamente sobre los TOC y los TC. Sin embargo, no nos fue posible cuantificar nuestra población, pues, a pesar de existir información sobre el número de TOC, es imposible cuantificar el número de Técnicos de Contabilidad (TC). De modo a alcanzar nuestros objetivos, enviamos nuestra investigación a varias personas relacionadas profesionalmente al área financiera, a través de contactos obtenidos por los autores. Destacamos que, junto con esos mismos individuos, solicitamos la divulgación de la investigación con la finalidad de abarcar un mayor número de sujetos. Todas las respuestas fueron obtenidas por vía electrónica, durante el segundo trimestre de 2012, siendo que las respuestas fueron guardadas de forma automática en una base de datos. Por eso, nuestra muestra se clasifica como un muestreo no probabilístico por conveniencia, pues fueron seleccionados miembros de la población más accesibles (Maroco, 2007; y Hill & Hill, 2008).

Como resultado final, obtuvimos 61 respuestas de preparadores de la información financiera que constituyeron nuestra muestra. No obstante la misma no es representativa de la población, por lo que no nos permite generalizar los resultados obtenidos. Destacamos que los encuestados respondieron a todas las cuestiones de nuestra investigación, por lo que no existieron respuestas en blanco.

3.2. Contenido del cuestionario y tratamiento de datos

La transición para la nueva normativa contable (SNC) constituye un marco bastante significativo en la contabilidad portuguesa, habiendo afectado a diversas vertientes, no solamente a las empresas, sino, también a los preparadores de la información financiera. Todo el proceso desencadenado por esa nueva adopción llevó a la existencia de diversos estudios con las más distintas finalidades, siendo que ellos ejercieron influencia en el desarrollo de nuestro trabajo, especialmente en la elaboración de nuestra investigación.

Tres grupos constituyen la investigación por nosotros presentada. El primer grupo se reservó a estudiar el perfil de nuestra muestra: los preparadores de la información financiera, con el designio magno de relacionar las características del encuestado con las respuestas dadas en el segundo y tercer grupos.

El segundo grupo está dividido en tres partes. La primera parte basada en Santos y Lopes (2011), son abordados diversos aspectos relacionados con la introducción del SNC, como necesidades actuales de relato financiero (Pinto, 2009; Santos & Lopes, 2010; Rodrigues, 2010; CNC, 2011), insuficiencia del modelo precedente (CNC, 2008; Santos & Lopes, 2010), práctica contable portuguesa a la par del desarrollo europeo (CNC, 2008; Alves & Antunes, 2010; Rodrigues, 2010), internacionalización de las empresas (Callao *et al.*, 2007; CNC, 2008; Grenha, Cravo, Batista y Pontes, 2009), reducción de costes por la eliminación de la doble contabilidad (CNC, 2008) y posibilidad de comparación del relato financiero (Jernakowicz, 2004; ICAEW, 2007; Ferreira & Ferreira, 2008; Ribeiro, 2010; Quagli & Paoloni, 2012). También fue sujeto a la opinión de los encuestados si el nuevo modelo de relato atiende a las características y a la realidad de las empresas nacionales (CNC, 2010 y 2011). En la segunda parte de la investigación, basada en ICAEW (2007), se pretendió conocer la opinión de

los preparadores sobre algunas posibles consecuencias de la introducción del nuevo modelo de relato, especialmente mayor facilidad en la posibilidad de comparación entre diversos países europeos (CNC, 2008; Santos & Lopes, 2011), mejoría de la calidad de la divulgación de la información financiera (Jernakowicz, 2004; Guerreiro, 2006; Grenha *et al.*, 2009; Ribeiro, 2010; CNC, 2011; Pinheiro & Lopes, 2012), mayor facilidad en la utilización de las DF por los reguladores y supervisores, mejoría de la comprensibilidad de la información financiera por parte de los usuarios (Jernakowicz, 2004) y alteraciones en la gestión del negocio. En la última parte de este grupo II, apoyada en Santos y Lopes (2011), tuvimos como finalidad abordar las implicaciones en la profesión. Para tal efecto, se pretendió obtener la opinión de los preparadores particularmente sobre algunas de las ventajas inherentes a que la introducción del SNC (Santos & Lopes, 2010), la aplicación del justo valor esté muy dependiente del juicio profesional (Grenha *et al.*, 2009; Ribeiro, 2010), el aumento del riesgo de la profesión derivado de la filosofía que orienta el nuevo modelo (Correia, 2009; Grenha *et al.*, 2009), el riesgo de fraude (Pinto, 2009), mayor control por parte de la CNC (Pires, 2009) y el agravamiento de los conflictos con “socios” como la Autoridad Tributaria y los clientes.

El tercer grupo de la investigación, basado en ICAEW (2007), está más orientado hacia el efecto en las entidades, una vez que interroga sobre la percepción de los encuestados del impacto del SNC en las empresas. La primera pregunta se junta con el impacto del SNC en el resultado del período en comparación con el antiguo modelo (Jernakowicz, 2004; Aisbitt, 2006; Hung & Subramanyam, 2007; Athanasios *et al.*, 2007; Cordeiro *et al.*, 2007; Araújo, 2010; Machado, 2012). La segunda cuestión versa sobre el grado de confianza que los preparadores presentan en relación al entendimiento por parte de los gestores y de los analistas del impacto del SNC en las DF presentadas. Por fin, la última cuestión se vuelca en el efecto de la adopción del SNC en la calidad de las DF en comparación con la antigua normativa (específicamente Pinheiro & Lopes, 2012; pero se puede ver igualmente a Jernakowicz, 2004; Guerreiro, 2006; Grenha *et al.*, 2009; CNC, 2011).

De acuerdo con Quivy y Campenhoudt (2008), siempre que estemos frente a la recogida de datos por medio de investigación el análisis estadístico de los datos se impone. Añade que los datos recogidos por cuestionario no tienen significado sólo por sí mismos, pudiendo ser útiles solamente en el ámbito de tratamiento estadístico, una vez que este análisis es más profundizado generalmente, siendo los datos más completos y estandarizados a la partida. Así pues, para ese efecto, utilizamos el programa IBM SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*) *Statistics* 20.0 para el análisis de los datos.

Para alcanzar los objetivos que nos propusimos para los grupos II y III de cuestiones, analizamos los resultados con el apoyo de tablas de distribución de frecuencias, una forma, según Pestana y Gageiro (2008), adecuada para obtener información relevante de las variables cualitativas en un análisis univariado. En el análisis de esos dos grupos, establecemos relaciones entre dos variables (análisis bivariado), o sea que, efectuamos tests estadísticos teniendo en cuenta la profesión desempeñada y el nivel del modelo contable aplicado. Para tal efecto, recorreremos a técnicas no paramétricas, las más adecuadas en conformidad con las escalas utilizadas (Hill & Hill, 2008). Así, realizamos el test del Coeficiente χ^2 . La aplicación rigurosa del test del Coeficiente χ^2 denominado “normal” – Coeficiente χ^2 de *Pearson* – sólo es posible cuando las siguientes condiciones se verifican acumulativamente: tamaño de la muestra superior a 20, todas las células tengan frecuencia esperada superior a 1 y cuando por lo menos el 80% de las células tengan frecuencias esperadas superiores o iguales a 5. No obstante, en nuestro caso, estos presupuestos no fueron cumplidos, lo que nos llevó a recorrer a otro test del Coeficiente χ^2 , concretamente el test exacto de Fisher, como sugieren Maroco (2007), Hill y Hill (2008) y Pestana y Gageiro (2008). Para cada grupo, fue realizado el referido test, siendo que fueron definidas previamente dos hipótesis a comprobar, para un nivel de significancia de 0,05.

3.3. Presentación e interpretación de los resultados

Este punto pretende reflexionar y analizar los resultados obtenidos con el cuestionario, de forma a concluir cuáles son las opiniones de los preparadores de la información financiera, analizados por nosotros, acerca de la adopción del nuevo normativo (SNC). Dado que la investigación efectuada tuvo por

base los estudios del ICAEW (2007) – con la reserva de que el estudio tuvo como objeto la adopción de las NIC/NIRF – y de Santos y Lopes (2011), presentamos tablas comparativas de los resultados obtenidos.

El primer grupo del cuestionario fue reservado a estudiar el perfil de nuestra muestra compuesta por 61 preparadores de la información financiera, en que cerca del 49% son TOC, siguiéndose los TC que representan el 36% de la muestra y, por fin, el 15% de los indagados se encuadran en una opción residual. Destacamos que, dada la inexpresividad de las otras profesiones indicadas, algunas no relacionadas con la preparación de la información financiera, decidimos no considerarlas en el análisis efectuado. En lo referente a la normativa contable que estaba siendo aplicada por los encuestados en el momento del cumplimiento de la investigación, el SNC – modelo PE – fue la opción con el mayor número de respuestas, lo que ilustra el tejido empresarial portugués, una vez que el mismo está constituido en su mayoría por pequeñas empresas (Pires, 2010).

3.3.1. Percepción del impacto en el modelo de información financiera

En una primera parte del análisis del impacto del SNC en el modelo de información financiera, podemos afirmar que los encuestados demuestran una opinión positiva frente a las consecuencias de su adopción, como se puede verificar por la Tabla 1.

Tabla 1

Impacto del SNC en el modelo de información financiera – I

Afirmación	Concuerdo		Sin opinión		Discuerdo	
	Santos & Lopes	Nuestro estudio	Santos & Lopes	Nuestro estudio	Santos & Lopes	Nuestro estudio
El SNC responde a las necesidades actuales de relato financiero	62,06%	90,20%	19,76%	4,90%	18,18%	4,90%
El SNC sitúa la práctica contable portuguesa a la par de la europea, siendo una normativa más moderna y un impulso para la competitividad	74,83%	86,90%	11,71%	4,90%	13,46%	8,20%
El SNC potencia la internacionalización de las empresas	70,28%	65,60%	15,03%	18,00%	14,69%	16,40%
El SNC presenta ventajas al nivel de costes de preparación de la información contable, al “eliminar la doble contabilidad, y racionalizar los procedimientos de consolidación”	31,47%	59,00%	21,50%	16,40%	47,03%	24,60%
El SNC atiende a las características y a la realidad de las empresas nacionales	37,24%	52,50%	17,13%	18,00%	45,63%	29,50%
La NCRF-PE simplifica el relato financiero de las pequeñas entidades sin perjuicio de su posibilidad de comparación con el de las restantes empresas	66,26%	70,50%	13,81%	8,20%	19,93%	21,30%
El SNC garantiza la posibilidad de comparación del relato financiero entre todas las empresas portuguesas	66,78%	63,90%	11,01%	13,10%	22,20%	23,00%
El POC ha venido a ser insuficiente, careciendo de revisión técnica en algunas materias y siendo omiso en la definición de conceptos importantes	61,19%	60,7%	9,27%	14,8%	29,55%	24,6%

Nota: Las escalas utilizadas a lo largo del cuestionario se derivan de las escaladas usadas en estudios anteriores que sirvieron de base a nuestra investigación

Fuente: Elaboración propia

La casi totalidad de los profesionales concuerda con el hecho de que el SNC responda a las actuales necesidades de relato financiero, siendo esta la afirmación que presentó mayor subida de porcentaje de concordancia, cerca de 30 puntos porcentuales. También es de destacar la mudanza de posición de los pre-

paradores de la información financiera en relación a dos aspectos. Antes de la entrada en vigor del SNC, cerca del 31% concordaban en que el nuevo modelo proporcionaba ventajas al nivel de los costes de preparación de la información contable contra cerca del 47% que discordaba; después de la entrada en vigor, esos agentes pasaron a tener una posición mayoritariamente favorable y solamente discordaban cerca del 24%. El estudio de Santos y Lopes (2011) muestra que, en el período pre-adopción, únicamente cerca del 37% creía que el SNC tenía en consideración las características y la realidad de las empresas nacionales, mientras que en nuestro estudio más de la mitad concuerda con esa afirmación.

Este escenario nos lleva a deducir que los profesionales tienen confianza en las implicaciones de la nueva normativa en el ámbito del relato financiero, lo que podrá ser justificado por la percepción de las ventajas del SNC. Tal estado es ilustrado, igualmente, a través del elevado porcentaje de concordancia con el hecho de que el SNC sea una normativa más moderna, acompañando la modernización contable europea de modo a permitir la posibilidad de comparación internacional. Presentando también un porcentaje de concordancia mayoritaria, los preparadores creen que el SNC: visa satisfacer la necesidad de un relato financiero más exigente; garantiza la posibilidad de comparación entre todas las empresas nacionales y en la importancia de la NCRF-PE; y que el POC traducía un modelo de relato financiero inadecuado para el contexto actual.

Cuando comparadas las respuestas, teniendo en cuenta la profesión desempeñada y su peso en el total de la muestra, concluimos que las diferencias son casi nulas, o sea que, la profesión ejercida parece no influenciar la opinión emitida sobre el SNC (Tabla 2).

Por la realización del test exacto de Fisher, fuimos a comprobar la afirmación arriba descrita con las siguientes hipótesis: H_0 - Las opiniones (I) sobre las implicaciones del SNC como modelo de información financiera son independientes de la función desempeñada; H_a - Las opiniones (I) sobre las implicaciones del SNC como modelo de información financiera no son independientes de la función desempeñada.

Tabla 2

Impacto del SNC en el modelo de información financiera (I) vs. Función desempeñada

Afirmación	Profesión Ejercida	Concuero	Sin Opinión	Discuerdo	Test exacto de Fisher	
					Valor	Sig. Exacta (2-alias)
El SNC responde a las necesidades actuales de relato financiero	TOC	25	2	3	,882	,581
	TC	21	1	0		
El SNC sitúa la práctica contable portuguesa a la par de la europea, siendo una normativa más moderna y un impulso para la competitividad	TOC	27	1	2	1,869	,883
	TC	18	2	2		
El SNC potencia la internacionalización de las empresas	TOC	18	7	5	1,610	,826
	TC	16	3	3		
El SNC presenta ventajas al nivel de costes de preparación de la información contable, al "eliminar la doble contabilidad, y racionalizar los procedimientos de consolidación"	TOC	17	4	9	5,054	,274
	TC	11	5	6		
El SNC atiende a las características y a la realidad de las empresas nacionales	TOC	14	4	12	4,486	,345
	TC	14	4	4		
La NCRF-PE simplifica el relato financiero de las pequeñas entidades sin perjuicio de su posibilidad de comparación con el resto de las empresas	TOC	19	2	9	5,628	,190
	TC	17	1	4		
El SNC garantiza la posibilidad de comparación del relato financiero entre todas las empresas portuguesas	TOC	18	5	7	0,874	,970
	TC	15	2	5		
El POC fue insuficiente, careciendo de revisión técnica en algunas materias y siendo omiso en la definición de conceptos importantes	TOC	17	4	9	1,732	,842
	TC	15	3	4		

Fuente: Elaboración propia

De acuerdo con los resultados presentados en la Tabla 2, no rechazamos la hipótesis nula, una vez que el valor de *p-value* es superior a 0,05 en todas las informaciones, lo que nos permite concluir que la opinión emitida por el encuestado es independiente de su función profesional.

El mismo análisis fue efectuado en relación a la normativa contable aplicada por los preparadores de la información financiera en el momento del cumplimiento de la investigación. Por medio de la Tabla 4, constatamos que nuestros encuestados tienen, generalmente, una opinión favorable del modelo, independientemente de utilizar en el desempeño de su actividad profesional el modelo general del SNC o modelo para las pequeñas entidades.

Destaque, sin embargo, para el hecho de que apenas la mayoría de los preparadores en NCRF-PE concuerden en que el SNC atiende a las características de la realidad de las empresas nacionales, con los reflejos correspondientes sobre la insuficiencia del POC. De notar que a esta última constatación es reconocida por la mayoría de los encuestados, pero sobre todo por la mayoría de los preparadores que utilizaron el POC en su actividad profesional, conforme mostramos en la Tabla 3 – 28 de los encuestados que aplicaron el POC fueron los más concordantes con la insuficiencia de la normativa en causa.

Tabla 3

Aplicación del POC vs. Opinión sobre la insuficiencia del mismo

Afirmación	Respuesta	Afirmación		Total
		¿Aplicó el POC durante el ejercicio de su actividad profesional?		
		Sí	No	
El POC fue insuficiente, careciendo de revisión técnica en algunas materias y siendo omiso en la definición de conceptos importantes	Conuerdo	28	9	37
	Sin Opinión	5	4	9
	Disuerdo	13	2	15
	Total	46	15	61

Fuente: Elaboración propia

Para verificar si de hecho la opinión emitida es o no afectada por la normativa contable utilizado, comprobamos las siguientes hipótesis: *H0* - Las opiniones sobre las implicaciones del SNC como modelo de información financiera son independientes del referencial normativo; *Ha* - Las opiniones sobre las implicaciones del SNC como modelo de información financiera no son independientes del referencial normativo.

Tabla 4

Impacto del SNC en el modelo de información financiera (I) vs. Normativa aplicada

Afirmación	Modelo aplicado	Concuerto	Sin Opinión	Discuerdo	Test exacto de Fisher	
					Valor	Sig. Exacta (2-alias)
El SNC responde a las necesidades actuales de relato financiero	SNC - general	22	2	0	,132	,379
	SNC - PE	28	1	2		
El SNC sitúa la práctica contable portuguesa a la par de la europea, siendo un normativo más moderno y un impulso para la competitividad	SNC - general	19	2	3	,090	,761
	SNC - PE	28	1	2		
El SNC potencia la internacionalización de las empresas	SNC - general	15	4	5	,526	,465
	SNC - PE	21	7	3		
El SNC presenta ventajas al nivel de costes de preparación de la información contable, al "eliminar la doble contabilidad, y racionalizar los procedimientos de consolidación"	SNC - general	14	2	8	,992	,571
	SNC - PE	18	7	6		
El SNC atiende a las características y a la realidad de las empresas nacionales	SNC - general	11	4	9	,692	,633
	SNC - PE	17	7	7		
La NCRF-PE simplifica el relato financiero de las pequeñas entidades sin perjuicio de su posibilidad de comparación con el resto de las empresas	SNC - general	17	3	4	,557	,872
	SNC - PE	21	2	8		
El SNC garantiza la posibilidad de comparación del relato financiero entre todas las empresas portuguesas	SNC - general	14	4	6	,589	,842
	SNC - PE	21	4	6		
El POC fue insuficiente, careciendo de revisión técnica en algunas materias y siendo omiso en la definición de conceptos importantes	SNC - general	12	3	9	,626	,452
	SNC - PE	21	5	5		

Fuente: Elaboración propia

Atendiendo a los resultados obtenidos (Tabla 4), no rechazamos la hipótesis nula, pues el valor del *p-value* es siempre superior a 0,05. En este grupo podemos afirmar que las respuestas dadas no fueron influenciadas por la normativa aplicada por el indagado.

Aún en la misma área de análisis, atendiendo a los resultados expresados en la Tabla 5, destacamos que la mayoría consideró que la aplicación de la nueva normativa facilita la comparación de la información financiera entre empresas de diferentes países europeos y entre empresas del mismo sector. De notar todavía que más de la mitad de los encuestados concordó en que el nuevo modelo contable mejoró la calidad de la divulgación en las DF y que permite una más fácil utilización de estas por parte de los supervisores y reguladores. No obstante, los preparadores tienen respuestas diversas sobre el impacto en la comprensibilidad de la información financiera por los usuarios. Es de destacar que, en términos generales, estas opiniones van al encuentro de las conclusiones del ICAEW (2007) sobre la transición, en un nivel superior, de las normas nacionales para las NIC/NIRF de la UE en el foro de las cuentas consolidadas.

Tabla 5

Impacto del SNC como modelo de información financiera (II)

Afirmación	Concuero mucho		Concuero		No discuero ni concuero		Discuero		Discuero mucho	
	Icaew	Nuestro estudio	Icaew	Nuestro estudio	Icaew	Nuestro estudio	Icaew	Nuestro estudio	Icaew	Nuestro estudio
El SNC tornó la información financiera más fácil de comparar entre los diversos países europeos	36%	14,80%	36%	62,30%	9%	11,50%	8%	9,80%	7%	1,60%
El SNC tornó la comparación de la información financiera entre empresas del mismo sector más fácil	32%	14,80%	36%	62,30%	15%	14,80%	9%	6,60%	7%	1,60%
El SNC mejoró la calidad de divulgación en las demostraciones financieras	28%	16,40%	38%	54,10%	12%	18,00%	11%	11,50%	9%	0,00%
El SNC tornó más fácil la utilización de las demostraciones financieras por parte de los reguladores y supervisores	18%	11,50%	37%	52,50%	17%	27,90%	12%	8,20%	8%	0,00%
El SNC tornó la información financiera de más fácil comprensión para los usuarios	12%	11,50%	30%	34,40%	14%	23,00%	23%	27,90%	17%	3,30%
El SNC provocó alteraciones en la gestión del negocio	7%	3,30%	18%	29,50%	22%	31,10%	17%	27,90%	35%	8,20%

Fuente: Elaboración propia

Conforme la Tabla 6, únicamente en relación a la mejoría de la comprensión de la información financiera por los usuarios y a la alteración en la gestión de los negocios se verifican opiniones dispersas en ambas las funciones. En el seguimiento comprobamos si las respuestas recogidas fueron o no influenciadas por la profesión ejercida por el encuestado. Así, las hipótesis fueron: *H0* - Las opiniones (II) sobre las implicaciones del SNC como modelo de información financiera son independientes de la función desempeñada; *Ha*: Las opiniones (II) sobre las implicaciones del SNC como modelo de información financiera no son independientes de la función desempeñada.

Tabla 6

Impacto del SNC como modelo de información financiera (II) vs. Función desempeñada

Afirmación	Profesión Ejercida	Concuero Mucho	Concuero	No discuero ni concuero	Discuero	Discuero Mucho	Test exacto de Fisher	
							Valor	Sig. Exacta (2- alas)
El SNC tornó la información financiera más fácil de comparar entre los diversos países europeos	TOC	3	20	4	2	1	,874	,704
	TC	5	12	3	2	0		
El SNC tornó la comparación de la información financiera entre empresas del mismo sector más fácil	TOC	2	20	5	2	1	,364	,480
	TC	4	13	4	1	0		
El SNC mejoró la calidad de divulgación en las demostraciones financieras	TOC	6	13	5	6	0	,944	,555
	TC	3	14	4	1	0		
El SNC tornó más fácil la utilización de las demostraciones financieras por los reguladores y supervisores	TOC	5	11	11	3	0	,344	,248
	TC	2	15	3	2	0		
El SNC tornó la información financiera de más fácil comprensión para los usuarios	TOC	3	8	8	10	1	,263	,960
	TC	3	9	4	5	1		
El SNC provocó alteraciones en la gestión del negocio	TOC	2	5	10	10	3	,146	,496
	TC	0	10	6	4	2		

Fuente: Elaboración propia

Analizando la Tabla 6, concluimos que las variables son independientes entre sí en todas las afirmaciones, dado que el valor del *p-value* es siempre superior al nivel de significancia 0,05.

Debe ser destacado que a través de la Tabla 7 es visible que solamente en relación a la mejoría de la comprensión de la información financiera por parte de los usuarios y a la alteración en la gestión de los negocios se verifican opiniones dispersas en las dos normativas utilizadas. Comprobamos si estas mismas opiniones se diferencian significativamente conforme a la normativa aplicada. Así, las hipótesis fueron: *H0* - Las opiniones (II) sobre las implicaciones del SNC como modelo de información financiera son independientes del referencial normativo; *Ha* - Las opiniones (II) sobre las implicaciones del SNC como modelo de información financiera no son independientes del referencial normativo.

Tabla 7

Impacto del SNC como modelo de información financiera (II) vs. Normativa aplicada

Afirmación	Modelo aplicado	Concuero mucho	Concuero	No discuero ni concuero	Discuero	Discuero mucho	Test exacto de Fisher	
							Valor	Sig. Exacta (2- alas)
El SNC tornó la información financiera más fácil de comparar entre los diversos países europeos	SNC - general	4	12	2	5	1	,464	,335
	SNC - PE	5	21	4	1			
El SNC tornó la comparación de la información financiera entre empresas del mismo sector más fácil	SNC - general	4	12	5	2	1	,379	,784
	SNC - PE	4	22	3	2	0		
El SNC mejoró la calidad de divulgación en las demostraciones financieras	SNC - general	2	14	6	2	0	,855	,542
	SNC - PE	6	17	4	4	0		
El SNC tornó más fácil la utilización de las demostraciones financieras por parte de los reguladores y supervisores	SNC - general	2	15	3	4	0	,132	,116
	SNC - PE	4	13	13	1	0		
El SNC tornó la información financiera de más fácil comprensión para los usuarios	SNC - general	2	9	4	7	2	,432	,745
	SNC - PE	4	9	9	9	0		
El SNC provocó alteraciones en la gestión del negocio	SNC - general	0	6	9	7	2	,593	,720
	SNC - PE	1	9	9	9	3		

Fuente: Elaboración propia

Los resultados expresados en la Tabla 7 nos permiten concluir que las opiniones obtenidas sobre el impacto del SNC en el modelo de información financiera no fueron influenciadas por la normativa aplicada por el indagado.

3.3.2. Percepción del impacto en la profesión

Las respuestas obtenidas de los preparadores (Tabla 8) sobre el impacto del SNC en la profesión de TOC demuestran que los encuestados concuerdan en que el SNC es un vehículo de valorización de la profesión, que las características del SNC tornan el ejercicio de la profesión más arriesgado y que será necesaria más colaboración por parte de los clientes en la prestación de la información. La concordancia se mantiene en relación al aumento de los conflictos entre los técnicos de contabilidad y la Administración Fiscal (designada actualmente Autoridad Tributaria) y al mayor control de la profesión por parte de la Comisión de Normalización Contable (CNC). Sin embargo, el aumento de los conflictos entre técnicos y clientes y el hecho de que el SNC potencie el riesgo de fraude son aspectos en los que nuestros encuestados discuerdan.

Tabla 8

Impacto del SNC en la profesión

Afirmación	Concuerto		Sin opinión		Discuerdo	
	Santos & Lopes	Nuestro estudio	Santos & Lopes	Nuestro estudio	Santos & Lopes	Nuestro estudio
El SNC es un “factor de promoción, cohesión e internacionalización de la profesión”	60,31%	67,20%	16,78%	19,00%	22,90%	13,10%
El justo valor cuando es aplicable, es muy dependiente del juicio profesional y, como tal, está asociado a un riesgo elevado	78,50%	70,50%	11,54%	16,40%	9,97%	13,20%
El SNC torna la profesión de técnico de contabilidad más arriesgada, una vez que tiene por base principios y no reglas	83,74%	63,90%	6,47%	4,90%	9,79%	31,10%
El SNC potencia el riesgo de fraude	40,73%	21,30%	29,90%	29,50%	29,37%	49,20%
Los conflictos entre los técnicos de contabilidad y la Administración Fiscal tienden a agravarse	62,59%	50,80%	18,01%	13,10%	19,41%	36,10%
Con el SNC, la profesión de técnico de contabilidad va a estar más controlada por la CNC y es probable que sean aplicadas multas a quien no cumpla	63,46%	49,20%	19,06%	31,10%	17,48%	19,70%
Los conflictos entre los técnicos de contabilidad y los clientes tienden a agravarse	68,01%	34,40%	9,97%	21,30%	22,03%	44,30%
Los técnicos de contabilidad necesitan demasiado las informaciones proporcionadas por los clientes	87,06%	72,1%	4,90%	13,2%	8,04%	14,8%

Fuente: Elaboración propia

De la comparación con el estudio de Santos y Lopes (2011) se verifica que los preparadores creen cada vez más en la valorización de la profesión, probablemente en parte justificada por la mayor exigencia de la utilización de su juzgamiento profesional. Por otro lado, nuestro estudio muestra que, posiblemente, la experiencia de los primeros años de SNC provocó una reducción substancial de preparadores que consideran que los conflictos con la Autoridad Tributaria y con los clientes pueden aumentar. También resulta patente que existe una reducción de los preparadores que concuerdan en que el nuevo modelo puede ser causa de fraudes y de que exista un control más ajustado de la CNC en lo que respecta al ejercicio de la profesión.

En la Tabla 9, filtramos las respuestas según la profesión desempeñada. Por un lado, en términos de mayoría, tanto los TOC como los TC, ostentan las mismas opiniones. Por otro lado, la mayoría de los TC considera que el SNC no es, por sí propio, un riesgo de fraude, que los conflictos con la Autoridad Tributaria se pueden agravar – al contrario de con los clientes – y que habrá un control más ajustado por parte de la CNC al ejercicio de la profesión, pero sobre estos temas no existe consenso por parte de los TOC.

Para poder verificar si estas diferencias son estadísticamente significativas comprobamos las siguientes hipótesis: H_0 - Las opiniones sobre las implicaciones del SNC en la profesión de TOC son independientes de la función desempeñada; H_a - Las opiniones sobre las implicaciones del SNC en la profesión de TOC no son independientes de la función desempeñada.

Tabla 9

Percepción sobre el impacto del SNC en la profesión vs. Función desempeñada

Afirmación	Profesión Ejercida	Conuerdo	Sin Opinión	Discuerdo	Test exacto de Fisher	
					Valor	Sig. Exacta (2-als)
El SNC es un "factor de promoción, cohesión e internacionalización de la profesión"	TOC	20	7	3	1,552	,892
	TC	15	4	3		
El justo valor cuando es aplicable, está muy dependiente del juicio profesional y, como tal, está asociado a un riesgo elevado	TOC	22	6	2	4,02	,375
	TC	14	4	4		
El SNC torna la profesión de técnico de contabilidad más arriesgada, una vez que tiene por base principios y no reglas	TOC	23	1	6	5,705	,186
	TC	12	2	8		
El SNC potencia el riesgo de fraude	TOC	9	9	12	4,282	,370
	TC	3	5	14		
Los conflictos entre los técnicos de contabilidad y la Administración Fiscal tienden a agravarse	TOC	13	4	13	1,945	,769
	TC	12	3	7		
Con el SNC, la profesión de técnico de contabilidad va a estar más controlada por la CNC y es probable que sean aplicadas multas a quien no cumpla	TOC	13	8	9	4,597	,321
	TC	12	7	3		
Los conflictos entre los técnicos de contabilidad y los clientes tienden a agravarse	TOC	11	6	13	3,064	,571
	TC	6	4	12		
Los técnicos de contabilidad necesitan demasiado las informaciones proporcionadas por los clientes	TOC	22	3	5	2,479	,693
	TC	15	3	4		

Fuente: Elaboración propia

Los valores del *p-value* son todos superiores a 0,05, lo que nos lleva a concluir que la profesión ejercida por el indagado no tiene influencia significativa sobre la opinión del impacto causado por la adopción del SNC en la profesión del TOC.

Efectuando un análisis similar en función de la normativa aplicada, verificamos por las respuestas expresadas en la Tabla 10 que la mayoría reconoce la valorización de la profesión, los riesgos inherentes a las características del SNC y a una intensificación de la colaboración del cliente. Esta es una posibilidad que puede justificar que los preparadores en modelo general creen que los conflictos como estos no aumentarán, a pesar de que esa certeza no se verifique del lado de los preparadores en NCRF-PE. No obstante, mientras los profesionales que utilizan la NCRF-PE creen en el agravamiento de las relaciones con la Autoridad Tributaria y de un control más ajustado por la CNC, los que ejercen la profesión encuadrados en el modelo general tienen opiniones más dispersas sobre esos asuntos.

Para verificar si esas diferencias son significativas por razones de normativa comprobamos las hipótesis siguientes: *H0* - Las opiniones sobre las implicaciones del SNC en la profesión de TOC son independientes del referencial normativo; *Ha* - Las opiniones sobre las implicaciones del SNC en la profesión de TOC no son independientes del referencial normativo.

Tabla 10

Percepción sobre el impacto del SNC en la profesión vs. Normativa aplicada

Afirmación	Modelo aplicado	Concuerto	Sin Opinión	Discuerdo	Test exacto de Fisher	
					Valor	Sig. Exacta (2-alias)
El SNC es un "factor de promoción, cohesión e internacionalización de la profesión"	SNC - general	15	4	5	2,95	,561
	SNC - PE	22	7	2		
El justo valor cuando es aplicable, está muy dependiente del juicio profesional y, como tal, está asociado a un riesgo elevado	SNC - general	16	7	1	6,176	,133
	SNC - PE	22	3	6		
El SNC torna la profesión de técnico de contabilidad más arriesgada, una vez que tiene por base principios y no reglas	SNC - general	14	3	7	4,081	,400
	SNC - PE	21	0	10		
El SNC potencia el riesgo de fraude	SNC - general	4	10	10	5,17	,244
	SNC - PE	9	7	15		
Los conflictos entre los técnicos de contabilidad y la Administración Fiscal tienden a agravarse	SNC - general	10	4	10	2,477	,677
	SNC - PE	17	3	11		
Con el SNC, la profesión de técnico de contabilidad va a estar más controlada por la CNC y es probable que sean aplicadas multas a quien no cumpla	SNC - general	10	9	5	2,395	,695
	SNC - PE	16	8	7		
Los conflictos entre los técnicos de contabilidad y los clientes tienden a agravarse	SNC - general	5	4	15	9,637	,031
	SNC - PE	13	6	12		
Los técnicos de contabilidad necesitan demasiado las informaciones proporcionadas por los clientes	SNC - general	13	6	5	6,47	,128
	SNC - PE	25	2	4		

Fuente: Elaboración propia

Atendiendo a los resultados expresados en la Tabla 10, para un nivel de significancia de 0,05, no se rechaza la hipótesis nula, salvo para la afirmación relativa al agravamiento de los conflictos entre profesionales y clientes, cuyo *p-value* es inferior al nivel de significancia. De ese modo, en relación a ese aspecto, las diferencias de opinión varían significativamente en función de la normativa contable. La NCRF-PE es utilizada en empresas de menor dimensión, cuyas relaciones entre clientes y preparadores puede, eventualmente, ser más cerrada y difícil en el ámbito del aprovisionamiento de la información.

3.3.3. Percepción sobre el impacto de la adopción del SNC en las empresas

La Tabla 11 ilustra la percepción de los preparadores en relación a la alteración en el resultado del período provocada por la utilización del SNC en detrimento del POC. La mayoría de los que respondieron entiende que el resultado del período no presenta alteraciones de destaque. Comparativamente con el estudio que sirvió de base (ICAEW, 2007), en términos generales, las conclusiones son idénticas.

Tabla 11

Percepción sobre el impacto del SNC en el Resultado del Período

Afirmación	¿Qué diría sobre el impacto del SNC en su empresa en relación al resultado del período obtenido, en comparación con el modelo contable anterior?	
	Icaew	Nuestro estudio
Muy inferior	4,00%	3,30%
Poco inferior	16,00%	13,10%
Sin alteración	40,00%	50,80%
Poco superior	23,00%	27,90%
Muy superior	8,00%	4,90%
	91,00% (9% optaron por “no lo sé”)	100,00%

Fuente: Elaboración propia

Veamos si esas conclusiones se mantienen cuando analizamos los datos de acuerdo con la profesión desempeñada y la normativa aplicada.

En lo referente a la variable “función desempeñada” propusimos las siguientes hipótesis a estudio: *H0* - La percepción del preparador de la información del impacto del SNC en las empresas es independiente de la función desempeñada; *Ha* - La percepción del preparador de la información del impacto del SNC en las empresas no es independiente de la función desempeñada.

Tabla 12

Percepción sobre el impacto del SNC en el Resultado del Período vs. Función desempeñada

Afirmación	Profesión Ejercida	Muy Inferior	Poco Inferior	Sin Alteración	Poco Superior	Muy Superior	Test exacto de Fisher	
							Valor	Sig. Exacta (2-alas)
¿Qué diría sobre el impacto del SNC en su empresa en relación al resultado del período obtenido, en comparación como el modelo contable anterior?	TOC	1	6	15	7	1	,050	,428
		0	2	11	7	2		

Fuente: Elaboración propia

Como podemos observar por la Tabla 12, el valor del *p-value* nos lleva a afirmar que las variables son independientes entre sí. De tal modo, las opiniones emitidas por los preparadores de la información financiera no fueron influenciadas por la profesión desempeñada.

En el caso de filtrar los resultados por el criterio de la normativa aplicada (Tabla 13), parece apuntar que tal cosa no influencia la opinión del indagado. Verificamos las siguientes hipótesis: *H0* - La percepción del preparador de la información del impacto del SNC en las empresas es independiente de la normativa aplicada; *Ha* - La percepción del preparador de la información del impacto del SNC en las empresas no es independiente de la normativa aplicada.

Tabla 13

Percepción sobre el impacto del SNC en el Resultado del Período vs. Normativa aplicada

Afirmación	Modelo Aplicado	Muy Inferior	Poco Inferior	Sin	Poco Superior	Muy Superior	Test exacto de Fisher	
							Valor	Sig. Exacta (2-alas)
¿Qué diría sobre el impacto del SNC en su empresa en relación al resultado del período obtenido, en comparación con el modelo contable anterior?	SNC - general	0	4	11	7	2	,984	,0914
	SNC - PE	2	4	16	8	1		

Fuente: Elaboración propia

Por los valores presentados en la Tabla 13, la hipótesis nula no será rechazada dado el valor del nivel de significancia ser superior al *p-value*.

También cuestionamos el grado de confianza de los preparadores de la información en relación al entendimiento del impacto de la adopción de la nueva normativa en las DF por parte de los gestores y analistas de sus empresas.

Tabla 14

Nivel de confianza en relación al grado de entendimiento del impacto de la adopción del SNC por parte de los gestores y analistas

Afirmación	¿En qué medida tiene confianza, en que los gestores y analistas de su empresa entendieron el impacto del SNC en las DF presentadas?	
	Icaew	Nuestro estudio
Nada de confianza	9,00%	9,80%
Poca confianza	27,00%	31,10%
No lo sé	13,00%	23,00%
Con confianza	43,00%	36,10%
Mucha confianza	9,00%	0,00%
	101,00% (justificado por los redondeos)	100,00%

Fuente: Elaboración propia

Las opiniones se dividieron entre dos opciones de respuesta opuestas – “Poca Confianza” y “Con confianza” –, siendo que el sumatorio de los porcentajes presentados por ambas las opciones representa más de la mitad de la muestra. Del estudio del ICAEW (2007) resultó que una mayoría absoluta tiene por lo menos confianza, en relación al entendimiento que los gestores y analistas financieros tienen sobre el impacto causado por la NIC/NIRF en la elaboración de las DF consolidadas.

Con base en la información recogida, deducimos que la profesión desempeñada poco o nada influye las opiniones de la muestra. Para que consolidemos esta idea, verificamos las siguientes hipótesis: *H0* - La percepción del preparador de la información del impacto del SNC en las empresas es independiente de la función desempeñada; *Ha* - La percepción del preparador de la información del impacto del SNC en las empresas no es independiente de la función desempeñada.

Tabla 15

Nivel de confianza relativo al grado de entendimiento del impacto de la adopción del SNC por parte de los gestores y analistas vs. Función desempeñada

Afirmación	Profesión Ejercida	Nada de Confianza	Poca Confianza	No lo sé	Con confianza	Con mucha Confianza	Test exacto de Fisher	
							Valor	Sig. Exacta (2-alias)
¿En qué medida tiene confianza, de que los gestores y analistas de su empresa entendieron el impacto del SNC en las DF presentadas?	TOC	3	11	6	10	0	,687	,502
	TC	3	5	5	9	0		

Fuente: Elaboración propia

El resultado muestra un $p\text{-value} = 0,502$, por tanto no rechazamos la hipótesis nula. Podemos afirmar, en consecuencia, que la función desempeñada es independiente de la opinión emitida por el preparador en relación al nivel de confianza en relación al grado de entendimiento del impacto de la adopción del SNC por parte de los gestores y analistas.

Veamos ahora si el parecer de los indagados fue o no afectado significativamente por la normativa aplicada con la aplicación de las siguientes hipótesis: H_0 - La percepción del preparador de la información del impacto del SNC en las empresas es independiente de la normativa aplicada y H_a - La percepción del preparador de la información del impacto del SNC en las empresas no es independiente de la normativa aplicada.

Tabla 16

Nivel de confianza relativo al grado de entendimiento del impacto de la adopción del SNC por parte de los gestores y analistas vs. Normativa aplicada

Afirmación	Modelo Aplicado	Nada de Confianza	Poca Confianza	No lo sé	Con confianza	Con Mucha Confianza	Test exacto de Fisher	
							Valor	Sig. Exacta (2-alias)
¿En qué medida tiene confianza, en que los gestores y analistas de su empresa entendieron el impacto del SNC en las DF presentadas?	SNC - general	4	6	6	8	0	3,827	,714
	SNC - PE	2	12	6	11	0		

Fuente: Elaboración propia

Después del análisis a los valores presentados en la Tabla 16, la variable normativa aplicada se muestra independiente de la opinión de los preparadores.

Por fin, la última cuestión confronta la calidad de las DF elaboradas de acuerdo con las dos normativas – POC vs. SNC. Los preparadores de la información financiera respondieron de forma casi unánime, cuando cuestionados sobre la alteración o no de la calidad de la información de las DF, conforme se deduce de la Tabla 17, en que cerca del 65% consideran que la calidad, por lo menos, mejoró. En este ámbito, verificamos que entre nuestro estudio y el estudio del ICAEW (2007) parece no existir diferencias significativas en la opinión de los preparadores.

Tabla 17

Percepción sobre el impacto del SNC en la calidad de las DF

Afirmación	¿Cuál es el efecto de la adopción del SNC en la calidad de las DF de su empresa, en comparación con el modelo contable anterior?	
	Icaew	Nuestro estudio
Significativamente peor	6,00%	0,00%
Peor	9,00%	9,83%
Sin efecto	25,00%	24,60%
Mejor	48,00%	55,74%
Significativamente mejor	12,00%	9,83%
	100,00%	100,00%

Fuente: Elaboración propia

Veamos si esa opinión tiene algún desvío, comenzando por filtrar los resultados con base en la profesión desempeñada. Así pues, verificamos las siguientes hipótesis: H_0 - La percepción del preparador de la información del impacto del SNC en las empresas es independiente de la función desempeñada; H_a - La percepción del preparador de la información del impacto del SNC en las empresas no es independiente de la función desempeñada.

Tabla 18

Percepción sobre el impacto del SNC en la calidad de las DF vs. Función desempeñada

Afirmación	Profesión Ejercida	Sig. Peor	Peor	Sin Efecto	Mejor	Sig. Mejor	Test exacto de Fisher	
							Valor	Sig. Exacta (2-alias)
¿Cuál es el efecto de la adopción del SNC en la calidad de las demostraciones financieras de su empresa, en comparación con el modelo contable anterior?	TOC	0	2	8	19	1	6,363	,354
		0	2	6	11	3		

Fuente: Elaboración propia

De acuerdo con los resultados expresados en la Tabla 18, no rechazamos la hipótesis nula, lo que nos permite concluir que la opinión emitida sobre la alteración de la calidad de la información financiera con la adopción del SNC es independiente de la profesión ejercida por el encuestado.

Asentando el análisis en función de la normativa aplicada, verificamos que las respuestas de los preparadores parecen no diferenciarse por utilizar el modelo general o el modelo de las pequeñas entidades. Comprobamos en consecuencia las siguientes hipótesis: H_0 - La percepción del preparador de la información del impacto del SNC en las empresas es independiente de la normativa aplicada; H_a - La percepción del preparador de la información del impacto del SNC en las empresas no es independiente del normativo aplicado.

Tabla 19

Percepción sobre el impacto del SNC en la calidad de las DF vs. Normativa aplicada

Afirmación	Modelo Aplicado	Sig. Peor	Peor	Sin Efecto	Mejor	Sig. Mejor	Test exacto de Fisher	
							Valor	Sig. Exacta (2-alias)
¿Cuál es el efecto de la adopción del SNC en la calidad de las demostraciones financieras de su empresa, en comparación con el modelo contable anterior?	SNC - general	0	3	6	11	4	5,587	,433
	SNC - PE	0	2	8	20	1		

Fuente: Elaboración propia

Atendiendo a los valores del test exacto de Fischer expuesto en la Tabla 19, una vez más no rechazamos la hipótesis nula, dado que el valor de significancia se presenta inferior al valor del *p-value*, traduciendo que las variables son independientes entre sí.

4. Conclusiones

En el ámbito del proceso de armonización contable europea, las empresas portuguesas o pasaron a utilizar las NIC/NIRF de la UE o el SNC (ámbito nacional). La revisión de literatura efectuada nos permitió constatar que los diversos estudios efectuados sobre el impacto de la transición del POC para las NIC son coincidentes y no corroboran que las diferencias detectadas entre las dos normativas sean estadísticamente significativas, puede ser al nivel del capital propio o del resultado líquido. Añade que esas investigaciones no confirman el aumento de la relevancia de la información contable después de la adopción de las NIC. Sin embargo, esa alteración de modelo normativo condicionó la evaluación financiera de las empresas en consecuencia de los ajustamientos necesarios a la transición.

El hecho de que los estudios existentes sobre el impacto de la alteración del modelo asociado al POC para la nueva filosofía subyacente al SNC sean en su mayoría apriorísticos, justificó la realización de este estudio transcurrido por lo menos un período económico en el nuevo modelo. Con una muestra constituida por TOC – en su mayoría – y TC, en que más de la mitad aplicó otrora el POC, pretendemos conocer los impactos del SNC en el modelo de información financiera, en el ejercicio de la profesión y en las empresas.

En tanto que modelo de información, nuestro estudio refuerza las conclusiones del estudio de pre-adopción de Santos y Lopes (2011) en relación a que el POC constituya, a la fecha, un modelo desactualizado, de que el SNC responda a las actuales necesidades de relato financiero, además de ser realzada la importancia de la NCRF-PE. Los encuestados continúan mostrándose con bastante confianza en el nuevo modelo contable, una vez que se trata de una normativa más moderna y más exigente permitiendo la posibilidad de comparación a nivel nacional e internacional y el acompañamiento de la modernización contable europea. Al contrario del estudio referido, recogemos evidencia de que los preparadores entienden que el SNC es más ventajoso al nivel de los costes de preparación de la información financiera y tiene en cuenta las características y la realidad de las empresas nacionales. Creemos, por cierto, que la experiencia profesional en SNC justifica la alteración de posición de los preparadores de la información financiera.

Todavía en el mismo ámbito de análisis, importa destacar que más de la mitad de los encuestados de nuestro estudio concordó en que el SNC mejoró la calidad de la divulgación en las DF y que ellas preparadas, según el nuevo referencial, permiten una más fácil utilización de estas por parte de los supervisores y reguladores. Sin embargo, los preparadores se encuentran bastante divididos en lo que atañe a la comprensibilidad por parte de los usuarios de la información financiera y en las alteraciones de gestión del negocio provocadas por la adopción de la nueva normativa. De realzar que estas opiniones van de encuentro a las conclusiones del ICAEW (2007).

En el ámbito del impacto en la profesión, teniendo como comparativo el estudio de pre-adopción de Santos y Lopes (2011), fue posible concluir que los preparadores creen cada vez más en la valorización de la profesión, probablemente en parte justificada por la mayor exigencia, que en POC, de la utilización de su juzgamiento profesional. Sin embargo, ambos los estudios dan indicios de que la mayor subjetividad asociada al SNC (justo valor y filosofía subyacente) torna el ejercicio de la profesión más arriesgado, a pesar de que la vivencia profesional en el nuevo modelo pueda venir a ser un factor para amenizar este riesgo. En otra perspectiva debe observarse que, conforme muestra nuestro estudio, la experiencia de los primeros años de SNC provocó una reducción substancial de preparadores que consideran que los conflictos con la Autoridad Tributaria y con los clientes pueden aumentar. También concluimos que existe una reducción de los preparadores que concuerdan que el SNC puede ser causa de fraudes y de existir un control más apretado de la CNC en lo que respecta al ejercicio de la profesión.

Al nivel del impacto en las empresas, nuestra investigación corrobora, de un modo general, las conclusiones del estudio de ICAEW (2007). Los preparadores de la información financiera consideran que el SNC es benéfico, porque responde a las actuales necesidades de relato financiero, tiene en cuenta las características y la realidad de las empresas nacionales – con especial relieve para la NCRF-PE – permite la posibilidad de comparación a varios niveles, mejora la calidad de la divulgación en las DF, permite una más fácil utilización de estas por los supervisores y reguladores, evita la duplicación de costes de preparación y aumenta la reputación de la profesión de TOC. No obstante, el SNC encierra el riesgo de dificultad de la comprensibilidad por parte de los usuarios de la información financiera, la dificultad de que los gestores perciban las consecuencias del SNC en sus DF y de que la evolución en el modelo de relato no sea acompañado por alteraciones de gestión del negocio – es posible que esta última situación derive de la limitación de los gestores referida.

Este estudio tiene como limitación la utilización de un muestreo no probabilístico por conveniencia, lo que significa que la precisión de los resultados es inferior a la de un muestreo probabilístico, por lo que los resultados producidos no deben ser generalizados, restringiéndose únicamente a los preparadores encuestados. Relevamos también la dificultad en la obtención de un número de respuestas considerado razonable. Debe ser destacado asimismo que el no cumplimiento de los requisitos de aplicación de algunos tests estadísticos restringió el trabajo que se pretendía efectuar, pudiendo, eventualmente, haber influenciando algunas de las conclusiones extraídas de nuestro análisis.

Como pistas para investigación futura, lanzamos el desafío de estudiar el impacto del SNC en la óptica de otros agentes, particularmente, auditores o inversores. Por el hecho de nuestro estudio haberse centrado en las empresas con finalidad lucrativa, sugerimos que este estudio sea replicado exclusivamente para entidades que apliquen la norma para el sector no lucrativo, cuya normativa aplicada hasta la entrada en vigor era diverso entre esas entidades. Por fin, también sería deseable la realización de estudios que permitan verificar el grado de cumplimiento o de asimilación del SNC.

5. Referências

- Aisbitt, S. (2006). Assessing the effect of the transition to IFRS on equity: the case of FTSE 100. *Accounting in Europe*, 3(1), 117-133. doi:10.1080/09638180600920293
- Alves, M. & Antunes, E. (2010). A implementação das Normas Internacionais de Contabilidade na Europa: um estudo comparativo. *Working Paper da Universidade da Beira Interior, Departamento de Gestão e Economia..* Recuperado de http://www.dge.ubi.pt/investigacao/TDiscussao/TD10_2010.pdf.
- Araújo, S. M. A. (2010). *Impacto da aplicação das normas internacionais de contabilidade nas empresas do PSI 20*. Dissertação de Mestrado. Universidade Técnica de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão.
- Athanasios, B., Kanellos, T. & Konstanyinos, P. (2007). The consequences of applying International Accounting Standards (IAS) to the financial statements of Greek companies. *Working Paper*. Recuperado de <http://ssrn.com/abstract=985048>.

- Bell, J. (1993). *Como realizar um projecto de investigação*. Lisboa: Gradiva.
- Callao, S., Jarne, J. & Láinez, J. (2007). Adoption of IFRS in Spain: effect on the comparability and relevance of financial reporting. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16(2), 148-178. DOI:10.1016/j.intaccudtax.2007.06.002.
- CNC (2008). Apresentação do projeto Sistema de Normalização Contabilística. Lisboa. Recuperado 09 março, 2013 de http://www.cnc.min-financas.pt/Documentos/SNC%20_apr_16abr08.pdf.
- CNC (2010). a perspetivada CNC (observatório SNC 2010). Conferência: O SNC em 2010. Lisboa. Recuperado em 30 abril, 2013, de http://www.cnc.minfinancas.pt/0_new_site/Conferencia_dez2010/Painel_1_PedroAleixoDias_Conferencia2010.pdf.
- CNC (2011). a atividade da CNC: desafios e dificuldades na atuação da CNC (observatório SNC 2011). Lisboa. Recuperado em 30 abril, 2013, de http://www.cnc.minfinancas.pt/0_new_site/Conferencia2011/Painel_1_Dr_Pedro_Aleixo_Dias.pdf.
- Cordeiro, R., Couto, G. & Silva, F. (2007). Measuring the impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) in firm reporting: the case of Portugal. *Working Paper*. Recuperado em 21 abril, 2013 de http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=969972.
- Correia, L. (2009). SNC vs. POC: uma primeira abordagem. *Revisores & Auditores*. 46, 28-36.
- Costa, J. & Lopes, P. (2010). O impacto da adoção das IAS/IFRS nas demonstrações financeiras das empresas cotadas na Euronext Lisboa. *Contabilidade e Gestão*. 9, 49-80.
- Ferreira, A. & Ferreira, J. (2008). A Opção por um modelo de Normalização Contabilística. *Jornal de Contabilidade*. 32(380), 359-366.
- Grenha, C., Cravo, D., Batista, L. & Pontes, S. (2009). *Anotações ao sistema de normalização contabilística*. Lisboa: CTOC. ISBN: 978-989-95224-5-9.
- Guerreiro, M. (2006). Impacto da adoção das International Financial Reporting Standards: factores explicativos do nível de informação divulgada pelas empresas portuguesas cotadas. *Contabilidade e Gestão*, 3, 7-32.
- Hill, M. & Hill, A. (2008). *Investigação por Questionário*. (2 ed.). Lisboa: Edições Sílabo. ISBN: 972-618-273-5.
- Hung, M. & Subramanyam, K. (2007). Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany. *Review of Accounting Studies*, 12(4), 623-657.
- ICAEW (2007). *EU implementation of IFRS and the fair value directive: a report for the European Commission*. 34-42. ISBN 978-1-84152-520-4.
- Jermakowicz, E. (2004). Effects of adoption of International Financial Reporting Standards in Belgium: the evidence from BEL-20 companies. *Accounting in Europe*, 1(1), 51-70. doi: 10.1080/0963818042000270811
- Machado, J. (2012). *Os primeiros impactos da adoção do SNC nas PME de excelência em Portugal*. Dissertação de Mestrado. Minho: Universidade do Minho Escola de Economia e Gestão.
- Maroco, J. (2007). *Análise estatística: com utilização do SPSS*. (3 ed.). Lisboa: Edições Sílabo. ISBN: 978-972-618-452-2.
- Pestana, M. & Gageiro, J. (2008). *Análise de dados para Ciências Sociais: a complementaridade do SPSS*. (2 ed.). Lisboa: Edições Sílabo. ISBN: 972-618-220-4.
- Pinheiro, M. & Lopes, I. (2012). A Qualidade da Informação Contabilística Antes e Após a Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade: O Caso Português. *Contabilidade e Gestão*. 13, 9-48.
- Pinto, J. (2009). Normalização contabilística internacional. *Jornal de Negócios*. Nota n.º 570-C.

- Pires, A. (2009). *Sistema de normalização contabilística: do POC ao SNC*. Lisboa: Publisher Team. ISBN: 978-989-601-0.
- Pires, A. (2010). Os efeitos e implicações da actual reforma contabilística (SNC) no quadro das relações de coexistência entre a contabilidade e a fiscalidade. *Anais do Encontro da AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración*. Bragança ISBN: 978-84-96648-43-2.
- Quagli, A. & Paoloni, P. (2012). How is the IFRS for SME accepted in the European context? An analysis of the homogeneity among European countries, users and preparers in the European commission questionnaire. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 28(1), 147-156.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. (2008). *Manual de investigação em ciências sociais*. Tradução de J. M. Marques, M. A. Mendes e M. Carvalho. (5 ed.). Lisboa: Gradiva Publicações (Obra original publicada em 1995). ISBN: 978-972-662-275-8.
- Ribeiro, I. (2010). *Impacto das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro nas Empresas Portuguesas, de acordo com a percepção dos TOC's*. Dissertação de Mestrado. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa Instituto Superior de Economia e Gestão.
- Rodrigues, L. (2010). A adopção pela primeira vez do SNC: a norma contabilística e de relato financeiro 3 (NCRF 3). *Revista TOC, Edição especial SNC*, 31-36.
- Santos, M.J. & Lopes, P. (2010). Os profissionais da contabilidade e o Sistema de Normalização Contabilística (SNC). *Sistema de Normalização Contabilística – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*. Porto: Vida Económica. ISBN: 978-972-788-374-5. p. 245-259.
- Santos, M.J. & Lopes, P. (2011). A Percepção dos Profissionais da Contabilidade Sobre a Adopção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC). *Anais do Congresso de Contabilidade e Auditoria: A change in management*. Porto, 13.