



**INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA**

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA**

**MESTRADO EM CONTABILIDADE E FISCALIDADE EMPRESARIAL**

**Enquadramento Contabilístico e Fiscal das Entidades Sem  
Fins Lucrativos: O caso das IPSS**

Dulce Maria Neves Trindade

Coimbra, Outubro de 2013



Dulce Maria Neves Trindade

## Enquadramento Contabilístico e Fiscal das Entidades Sem Fins Lucrativos: O caso das IPSS

Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Maria da Conceição da Costa Marques.

Coimbra, Outubro de 2013

## **Agradecimentos**

À minha família, à minha orientadora, Professora Doutora Maria da Conceição da Costa Marques, pela disponibilidade e orientação e a todas as pessoas que de alguma forma contribuíram para que esta dissertação se tornasse possível.

## **Resumo**

A presente dissertação tem como objetivo analisar o enquadramento contabilístico e fiscal das entidades sem fins lucrativos.

Importa saber o que se entende por entidades sem fins lucrativos, as formas jurídicas que podem adotar e o enquadramento legal, normativo, constituição e estatutos das instituições particulares de solidariedade social.

Mais concretamente estudar o sistema de normalização contabilística aplicável às entidades do setor não lucrativo, particularmente, o seu enquadramento legal, a estrutura concetual aplicável em Portugal e Espanha, os instrumentos do sistema de normalização contabilística (as bases para apresentação das demonstrações financeiras, modelos de demonstrações financeiros, código de contas) norma contabilística e de relato financeiro para as entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL), normas interpretativas, perceber o processo de prestação de contas, o regime fiscal aplicável, dado que estas entidades possuem algumas isenções assim como possuem algumas obrigações e por fim a normalização contabilística aplicável às entidades do setor não lucrativo espanholas.

No que concerne ao estudo empírico foi realizado um questionário de modo a concluir acerca da aplicação da NCRF-ESNL, nomeadamente, averiguar sobre a elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa e se a sua informação é útil para as instituições particulares de solidariedade social. Assim, foi elaborado um inquérito por questionário, com 16 perguntas, que foi enviado para as instituições por e-mail, as respostas recolhidas foram analisadas e validadas e por procedeu-se ao tratamento e comentário dos dados obtidos.

Palavras-Chave: Entidades Sem Fins Lucrativos, Instituição Particular de Solidariedade Social, NCRF-ESNL, Demonstração dos Fluxos de Caixa.

## **Abstract**

This thesis aims to analyze the accounting framework and fiscal nonprofits.

It is important to know what is meant by nonprofits, legal forms that can take and the legal, regulatory, constitution and bylaws of private institutions of social solidarity.

More specifically study the system of accounting standards applicable to entities in the nonprofit sector, particularly, its legal framework, structure Conceptual applicable in Portugal and Spain, the instruments accounting standards system (the basis for presentation of financial statements, consolidated financial models, account code) standard accounting and financial reporting for entities of the nonprofit sector (NCRF-ESNL) interpretive standards, understand the process of accountability, the tax system, as these entities have some exemptions as well as have some obligations and finally accounting standards applicable to non-profit sector entities Spanish.

Regarding the empirical study was conducted a questionnaire in order to conclude about the application of NCRF-ESNL, namely, examine on the development of Demonstration of Cash Flows and if your information is useful for private institutions of social solidarity. Thus, we designed a questionnaire with 16 questions, which were sent to institutions by e-mail, the responses collected were analyzed and validated and preceded to treatment and review of the data obtained

**Keywords:** Nonprofit, Private Institutions of Social Solidarity, NCRF-ESNL, Statement of Cash Flows.



## ÍNDICE GERAL

Índice de Gráficos.....	x
Índice de Quadros.....	x
Lista de Siglas.....	xi
Introdução.....	1
Capítulo I - Entidades Sem Fins Lucrativos	
1.1- Conceito de setor não lucrativo .....	5
1.2 - Formas jurídicas de entidades sem fins lucrativos .....	8
1.3 - As Instituições Particulares de Solidariedade Social.....	10
1.3.1 - Enquadramento legal e normativo .....	10
1.3.2 - Constituição e estatutos de uma IPSS .....	12
Capítulo II - Enquadramento Contabilístico	
2.1 – Introdução .....	18
2.2 - Normalização Contabilística para Entidades do Setor Não Lucrativo em Portugal .....	19
2.3 – A Estrutura Concetual.....	23
2.3.1 - Introdução .....	23
2.3.2 - A Estrutura Concetual no quadro das ESNL em Portugal .....	25
2.3.3 - A Estrutura Concetual no quadro das ESNL em Espanha.....	32
2.4 - Instrumentos do Sistema de Normalização Contabilística para ESNL .....	35
2.4.1 - Bases de apresentação de demonstrações financeiras (BADF) .....	37
2.4.2 – Modelos de demonstrações financeiras (MDF) .....	41
2.4.3 – Código de Contas (CC) .....	46
2.5 – Estudo da norma .....	49
2.5.1 – Objetivo, âmbito e considerações gerais sobre reconhecimento.....	52
2.5.2 - Adoção pela primeira vez da NCRF-ESNL.....	52
2.5.3 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros .	53
2.5.4 - Ativos fixos tangíveis .....	55
2.5.5 - Ativos intangíveis .....	57
2.5.6 - Locações .....	58
2.5.7 - Custos de empréstimos obtidos.....	59
2.5.8 - Inventários.....	59
2.5.9 - Rédito.....	60
2.5.10 - Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.....	60

2.5.11 - Contabilização dos subsídios e outros apoios .....	61
2.5.12 – Os Efeitos de alterações em taxas de câmbio.....	61
2.5.13 – Impostos sobre o rendimento .....	61
2.5.14 – Instrumentos financeiros .....	62
2.5.15 – Benefícios dos empregados .....	62
2.6 - Normas interpretativas.....	63
2.7 - Processo de Prestação de Contas .....	63
2.7.1 - O Orçamento .....	65
2.7.2 - As Contas Anuais.....	67
2.8 - Normativo Contabilístico aplicado às ESNL em Espanha .....	68
<b>Capítulo III - Enquadramento Fiscal</b>	
3 – Introdução .....	70
3.1 - Tributação em sede de Imposto sobre o rendimento .....	71
3.2 – Tributação em sede de Imposto sobre o valor acrescentado.....	73
3.3 – Tributação em sede de Imposto de selo .....	76
3.4 – Tributação em sede de Impostos sobre o património.....	76
3.4.1 - Imposto sobre transmissões onerosas de imóveis.....	76
3.4.2 - Imposto municipal sobre imóveis .....	77
3.5 – Tributação em sede de imposto sobre veículos .....	77
3.6 – Tributação em sede de Imposto único de circulação .....	78
3.7 – O mecenato e os incentivos fiscais .....	78
3.8 - Ajudas de custo judiciais .....	80
3.9 – Obrigações declarativas .....	80
3.9.1 - Obrigações em sede de IRC.....	81
3.9.2 - Obrigações em sede de IVA .....	82
3.9.3 – Obrigações em sede de IRS.....	85
3.9.4 – Obrigações das entidades beneficiárias.....	86
<b>Capítulo IV – Estudo Empírico</b>	
1.1- Metodologia.....	87
1.2 – Resultados do inquérito e comentários .....	88
Conclusão .....	103
Bibliografia.....	105
Legislação .....	107
Recursos online.....	109

## Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Distribuição de IPSS por Distrito.....	16
Gráfico 2 - Distribuição de IPSS: Distrito de Coimbra.....	17
Gráfico 3 - Resposta gráfica do resultado à pergunta n.º 1 .....	88
Gráfico 4 - Resposta gráfica do resultado da pergunta n.º 2 .....	89
Gráfico 5 - Resposta gráfica do resultado à pergunta n.º 3 .....	90
Gráfico 6 - Resposta gráfica do resultado à pergunta n.º 4 .....	90
Gráfico 7 – Resposta gráfica do resultado à pergunta n.º 5.....	91
Gráfico 8 – Resposta gráfica do resultado à pergunta n.º 6.....	92
Gráfico 9 – Resposta gráfica do resultado à pergunta n.º 7.....	93

## Índice de Quadros

Quadro 1 - Resultado à pergunta n.º 8.....	94
Quadro 2 – Resultado à pergunta n.º 9 e 9.1 .....	95
Quadro 3 – Resultado à pergunta n.º 10 .....	96
Quadro 4 – Resultado à pergunta n.º 11 .....	97
Quadro 5 – Resultado à pergunta n.º 12 .....	98
Quadro 6 – Resultado à pergunta n.º 13 .....	99
Quadro 7 – Resultado à pergunta n.º 14 .....	99
Quadro 8 – Resultado à pergunta n.º 15 .....	100
Quadro 9 – Resultado à pergunta n.º 16 .....	101
Quadro 10 – Resultado à pergunta n.º 16.1 .....	102

## Lista de Siglas

<b>AECA</b>	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
<b>AFT</b>	Ativos Fixos Tangíveis
<b>AI</b>	Ativos Intangíveis
<b>AT</b>	Autoridade Tributária e Aduaneira
<b>RBC</b>	Regime de Bens em Circulação
<b>BADF</b>	Bases para apresentação de demonstrações financeiras
<b>CC</b>	Código de Contas
<b>CIRC</b>	Código Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
<b>CIVA</b>	Código Imposto sobre o Valor Acrescentado
<b>CNC</b>	Comissão de Normalização Contabilística
<b>DF</b>	Demonstrações Financeiras
<b>DFC</b>	Demonstração dos Fluxos de Caixa
<b>DL</b>	Decreto-Lei n.º
<b>EBF</b>	Estatuto dos Benefícios Fiscais
<b>EC</b>	Estrutura Concetual
<b>EIPSS</b>	Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social
<b>ESNL</b>	Entidades do sector não lucrativo
<b>IPSS</b>	Instituições Particulares de Solidariedade Social
<b>IMI</b>	Imposto Municipal sobre Imóveis
<b>IMT</b>	Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis
<b>IRC</b>	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
<b>IRS</b>	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
<b>IS</b>	Imposto do Selo
<b>IVA</b>	Imposto sobre o Valor Acrescentado
<b>MDF</b>	Modelos de Demonstrações Financeiras
<b>ISS, IP</b>	Instituto da Segurança Social, IP
<b>NCRF</b>	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
<b>NCRF-ESNL</b>	Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo
<b>OCIP</b>	Orçamento e Contas de IPSS
<b>PCUP</b>	Pessoa Coletiva de Utilidade Pública
<b>SAF-T (PT)</b>	Standard Audit File for Tax Purposes
<b>SS</b>	Segurança Social

**SNC** Sistema de Normalização Contabilística

**SNC-ESNL** Sistema de Normalização Contabilística para Entidades do Setor Não  
Lucrativo

## **Introdução**

### **Caracterização geral da área de pesquisa**

As instituições particulares de solidariedade social (IPSS) assumem um papel cada vez mais importante na sociedade em geral, daí que seja cada vez mais necessária uma harmonização contabilística, dada a importância, especificidade e evolução deste setor.

Esta harmonização permite a comparabilidade do desempenho e da posição financeira.

### **Relevância do tema**

Este tema parece-nos pertinente uma vez que a norma contabilística e de relato financeiro para as entidades do sector não lucrativo, de aplicação obrigatória a partir do exercício que se iniciou em 1 de Janeiro de 2012, podendo, no entanto estas entidades aplicá-lo facultativamente desde 1 de Janeiro de 2011.

Os diplomas que regulam o regime de normalização contabilística vêm reforçar as exigências de transparência para as entidades do sector não lucrativo (ESNL).

### **Definição do problema de investigação**

O tema selecionado para desenvolver nesta dissertação de mestrado enquadra-se no âmbito das entidades sem fins lucrativos, nomeadamente no que respeita às IPSS:

O artigo 82º da Constituição da República Portuguesa refere-se à organização económica do País e considera a coexistência de três setores – o setor público, o setor privado e o setor cooperativo e social – chamado de terceiro setor, as IPSS estão englobadas deste último.

Para Franco, Sokolowski *et al.* (2005, p 8), e distante da discussão terminológica, as organizações da sociedade civil portuguesa assumem uma variedade de formas legais, sendo que Franco e Andrade (2007, p 28) acrescentam ainda as IPSS.

Estas entidades têm grande importância na sociedade pois desempenham um papel que caberia ao Estado, sendo que as IPSS que prosseguem objetivos de Segurança Social podem usufruir de determinados benefícios e regalias.

De facto estas entidades têm vindo a crescer daí se necessário relevar através de um bom sistema contabilístico e fiscal, a sua elevada importância na nossa sociedade.

## **Objetivos do trabalho de investigação**

O enfoque principal desta dissertação é perceber o enquadramento contabilístico e fiscal das IPSS. Mais concretamente, o objetivo geral a que nos propusemos é estudar as entidades sem fins lucrativos, particularmente, o Sistema de Normalização Contabilística aplicável às entidades do setor não lucrativo (SNC-ESNL), perceber o processo de prestação de contas e o regime fiscal aplicável, nomeadamente, as obrigações e benefícios fiscais que estas entidades podem usufruir.

Os objetivos específicos consistem em saber quando as IPSS começaram a aplicar a NCRF-ESNL, se cumpriram com a obrigatoriedade de preenchimento da demonstração dos fluxos de caixa (DFC) e saber se esta peça contabilística é útil a estas entidades para a tomada de decisões.

Para alcançar aquele objetivo geral proposto, no estudo empírico construímos um questionário com o objetivo de saber quando estas entidades começaram a aplicar esta norma, se cumpriram com a obrigatoriedade de elaboração da DFC e se a sua informação é útil para as IPSS.

Relativamente à revisão da literatura não foram encontrados quaisquer estudos empíricos neste sentido.

---

## **Metodologia de investigação**

O desenvolvimento deste trabalho numa primeira fase foi dada especial atenção à recolha e seleção do material bibliográfico base e redação da dissertação com base na revisão da literatura.

Por fim na segunda e última fase foi feito um inquérito por questionário com 16 perguntas, e enviado por e-mail para 64 IPSS. Rececionadas as respostas foram tratados os dados, análise e interpretação dos resultados, revisão geral da dissertação e entrega da dissertação.

No desenrolar das duas fases foram utilizados os seguintes métodos de investigação:

- **A pesquisa bibliográfica**, consistiu na consulta de livros, legislação, decretos-lei, portarias, avisos, artigos, revistas e publicações, relacionados com o tema deste trabalho, a norma contabilística e de relato financeiro das entidades do setor não lucrativo e o regime fiscal, de forma a melhor percebermos os conceitos e enquadrá-los adequadamente no desenvolvimento do trabalho;
- **O questionário**, às IPSS para averiguar sobre a data implementação da NCRF-ESNL e obrigatoriedade de preenchimento e entrega da DFC.

## **Estrutura da tese**

A análise teórica subjacente e o estudo empírico desenvolvidos conduziram a que esta dissertação se organizasse em quatro capítulos, além da introdução e da conclusão.

O Capítulo I consiste em definir o Setor Não Lucrativo, as entidades que o integram, o enquadramento legal e normativo aplicável às IPSS e constituição e estatutos.

No Capítulo II será feito o Enquadramento Contabilístico, onde iremos estudar o novo regime de normalização contabilística para o setor não lucrativo, nomeadamente, a Estrutura Concetual em Portugal e Espanha, enquadramento legal, bases para apresentação das demonstrações financeiras, modelos de demonstrações financeiros,

---

código de contas, norma contabilística e de relato financeiro para as entidades do setor não lucrativo, Normas Interpretativas e ainda faremos uma referência ao Processo de Prestação de Contas e por fim do Normativo Contabilístico aplicável às ESNL em Espanha.

No Capítulo III será estudado o regime fiscal aplicável a estas entidades, iremos abordar as obrigações e os benefícios fiscais, de acordo com a legislação em vigor.

Por último, no Capítulo IV o Estudo Empírico, o estudo foi realizado de modo a concluir acerca da aplicação da NCRF-ESNL, nomeadamente, averiguar sobre a elaboração da DFC e se a sua informação é útil para as IPSS. Este capítulo refere-se à metodologia de investigação utilizada neste estudo, englobando a seleção das IPSS a inquirir, o desenvolvimento do questionário, a descrição do processo de recolha de dados, a definição da amostra utilizada e análise dos dados.

## Capítulo I - Entidades Sem Fins Lucrativos

### 1.1- Conceito de setor não lucrativo

Para, Andrade & Franco (2007, p. 12), setor das organizações sem fins lucrativos ou terceiro setor são denominações utilizadas normalmente de forma indistinta para designar o mesmo grupo de organizações. Não são contudo as únicas denominações utilizadas, nem em Portugal nem em Espanha.

Segundo os autores (2007, p. 13), a Constituição da República Portuguesa no seu artigo 80.<sup>o</sup><sup>1</sup>, refere-se à organização económica do País e considera a coexistência de três setores – o setor público, o setor privado e o setor cooperativo e social – chamado de terceiro setor.

O setor público, ou primeiro setor, corresponde ao Estado. O setor privado, segundo setor, ou Mercado, corresponde às empresas privadas, responsáveis com fins particulares que têm oferecido apoio ao Estado no âmbito social. O terceiro setor, frequentemente referido como setor das organizações sem fins lucrativos, ou economia social, promove benefícios para a sociedade.

Existem várias denominações para o terceiro setor sendo “entidades sem fins lucrativos” o conceito mais utilizado em Portugal. No entanto existem outras designações como, “setor não lucrativo”, “economia social”, “economia solidária”, “organizações não-governamentais” e “organizações da sociedade civil”, tal como referem os autores previamente citados (2007, p. 14).

Nos últimos tempos muito se tem escrito sobre o terceiro setor, mas na opinião dos autores, com tanta diversificação de denominações bem como diversas definições sobre este grupo de organizações, contribui-se para uma lentidão na afirmação do setor como um setor, por exemplo em paralelo com o setor público e o setor privado empresarial. Concordamos com os autores, pois a própria identidade do setor dependerá sempre da

---

<sup>1</sup> Atual artigo 82 da Constituição da República Portuguesa  
<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>

---

forma como o reconhecemos e se cada um individualmente encontrar a sua própria definição, o setor dificilmente será reconhecido com um único setor.

Os autores esclarecem também que quando abordam a questão da identidade não se pretende reduzir à unidade a riqueza da diversidade do setor, inigualável por qualquer dos outros dois setores. Pretendem, sim, contribuir para que se assuma que as entidades sem fins lucrativos possuem, entre si, características semelhantes que justificam que estejam agrupadas num setor diferente do público e do privado empresarial.

Mas designá-lo apenas como tal, por terceiro setor, não faz jus à sua importância, por parecer renegá-lo precisamente para o último plano de três, afirmam (Andrade & Franco, 2007).

Mas afinal o que é o terceiro setor?

O terceiro setor é na opinião de Andrade & Franco (2007, p. 18) e vai no sentido da definição apresentada por Salamon & Anheier (1997), citado por Ferreira, Cruz, & Azevedo (2012, p. 2) composto por organizações estruturadas, localizadas fora do aparato formal do estado, que não são destinadas a distribuir lucros obtidos com as suas atividades, entre os seus diretores e acionistas, autogovernadas e que envolvem indivíduos num significativo esforço voluntário e através das entidades sem fins lucrativos e de organizações voluntárias.

É por isso que Andrade & Franco (2007, p. 15), definem que estas organizações podem ter lucro, não podem é fazer deste o seu primeiro objetivo e como não resultam da ação governamental, entendem que a sua criação resulta de um puro ato de vontade dos seus fundadores e duram no tempo graças a um conjunto complexo de adesões e contribuições igualmente voluntárias.

Segundo Druker (1994, p. 8), “as organizações sem fins lucrativos não têm lucro, elas têm a tendência de considerar tudo aquilo que fazem como justo, moral e a serviço de uma causa”.

Para Ferreira, R. F. (2006, p. 31) “a capa das entidades sem fins lucrativos ajudará a alcançar os seus objetivos específicos, mas não podem contender com o fim das

---

empresas (lucro) que assinalam então concorrência desleal”. Segundo o autor o terceiro setor mostra-se cada vez mais relevante na vida económica e social a nível local, regional, nacional e internacional, gerando auxílios, produzindo bens e prestando serviços nas áreas sociais diversas.

Estas são as explicações para as diversas denominações do setor, mais utilizados em todo o mundo (Andrade & Franco, 2007; Franco, Sokolowski, Hairel, & Salamon, 2005; Jacob, 2002, citado por Pousado, 2012, p. 3; Carvalho, 2008):

- Setor não lucrativo ou setor de organizações sem fins lucrativos - organizações que não têm uma vocação de essência para o lucro, com uma missão cultural, educacional, de investigação, de lazer, de apoio social, filantrópica, de defesa de direitos humanos, de defesa de causas ambientais, entre muitas outras possíveis.
- Economia social – nasceu no século XIX, na ressaca das injustiças sociais da revolução industrial; engloba um conceito de economia de entreajuda e de cooperação. Abrange as associações em geral, as associações mutualistas em particular, as cooperativas e as fundações.
- Economia solidária – trata-se de uma atividade económica, abrange um conjunto de atividades produtivas, cria postos de trabalho, gera rendimentos, satisfaz necessidades; é promotora de coesão social, contribui para o combate ao desemprego, a luta contra a pobreza e a exclusão social, promove a igualdade de oportunidades; respeita e valoriza a diversidade cultural.
- Organizações Não Governamentais (ONG) - organizações que desenvolvem projetos de apoio a países em desenvolvimento, sendo financiadas e tendo a sua sede em países desenvolvidos.
- Organização da sociedade civil - distingue-se do conceito de “sociedade civil” e de “capital social” de uma forma muito simples, é utilizada para fazer referência a quem está na base da iniciativa destas organizações, e para quem estas existem – a sociedade civil.

As instituições portuguesas sem fins lucrativos contribuíram com dois por cento para o Produto Interno Bruto (PIB) nacional, entre 2002 e 2010, ocupando o 13.º lugar numa tabela de 15 países liderada pelo Canadá, segundo uma universidade norte-americana. O setor não lucrativo em Portugal é dominado pelas entidades de assistência social - de que as misericórdias surgem como exemplo -, com uma fatia de 47 por cento, seguida do movimento associativo (14 por cento), da educação (11) e da saúde (sete), para citar os mais significativos, **Agência Lusa**, publicado em 17 de abril de 2012, iOnline<sup>2</sup>.

## 1.2 - Formas jurídicas de entidades sem fins lucrativos

As organizações sem fins lucrativos caracterizam-se por um conjunto de aspetos que as diferencia das organizações dos outros setores. A definição estrutural-operacional, ou “definição americana”, mostra-nos quais os parâmetros de uma organização sem fins lucrativos que as diferencia dos outros dois setores, nomeadamente, elas devem (Franco, 2004a; Franco, Sokolowski, Hairel, & Salamon, 2005):

- Constituir uma organização formalmente registada, ou informalmente através da realização de reuniões regulares;
- Ser privadas, institucionalmente separadas do governo, ainda que recebam apoio financeiro;
- Não distribuidoras de lucros. O excedente não pode reverter para diretores, acionistas ou gestores. Os excedentes devem ser reinvestidos na organização para a prossecução dos seus objetivos;
- Autogovernadas, a partir do controlo das suas próprias atividades, através de mecanismos de governação interna;
- Voluntárias, possibilitando contribuições voluntárias ou a integração de membros voluntários, não sendo obrigatório que existam ambas as condições.

Estas são, de acordo com Andrade & Franco (2007, p. 18), os critérios pelos quais as organizações sem fins lucrativos são consideradas pertencentes ou não a este setor.

---

<sup>2</sup> [http://www.ionline.pt/artigos/dinheiro/sector-nao-lucrativo-representa-dois-cento-pib-portugues?quicktabs\\_medi](http://www.ionline.pt/artigos/dinheiro/sector-nao-lucrativo-representa-dois-cento-pib-portugues?quicktabs_medi), acedido em 25-01-2013

---

Para, Franco, Sokolowski, Hairel, & Salamon, (2005, p. 8), e distante da discussão terminológica, as organizações da sociedade civil portuguesas assumem uma variedade de formas legais, que incluem:

- *Associações* - constituídas no âmbito do Direito Privado e de certas secções do Código Civil e, nalguns casos, sob alçada do estatuto de Utilidade Pública. Podem ser associações de bombeiros voluntários, de consumidores, de estudantes, de mulheres, juvenis, de imigrantes, de ativistas ambientais e de deficientes.
- *Fundações* - tipo de organização lucrativa, relativamente recente em Portugal, que foi reconhecido pela primeira vez no Código Civil de 1867. Existem cerca de 350 fundações registadas em Portugal, das quais cerca de 100 mantêm operações ativas.
- *Instituições de Desenvolvimento Local (IDLs)* – operam sobretudo em áreas rurais com estratégias de *empowerment*<sup>3</sup> de pessoas e territórios. A forma legal das IDL varia e pode incluir entidades públicas, privadas lucrativas e sem fins lucrativos.
- *Misericórdias* – organizações com ligação à Igreja Católica que estão entre as mais antigas organizações não lucrativas em Portugal. A primeira Misericórdia foi a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, instituída em 1498 e mantém as suas operações ainda hoje, embora como instituição pública. Concentram-se na assistência social e na saúde, embora as Misericórdias tenham perdido o controlo dos seus hospitais para o Estado em 1975. A União das Misericórdias Portuguesas é uma organização federativa que procura representar os interesses destas instituições. Existem hoje cerca de 400 Misericórdias em Portugal.
- *Museus* – são legalmente reconhecidos como instituições sem fins lucrativos, sendo uma boa parte instituições públicas.

---

<sup>3</sup> Delegação de competência

- Organizações Não Governamentais (ONG) - em Portugal, a legislação refere dois tipos de ONG:, ou Organizações Não Governamentais de Apoio ao Desenvolvimento (ONGD), e as Organizações Não Governamentais de Ambiente (ONGA).
- Associações Mutualistas - são um tipo particular de associação com um historial que remonta ao século XIX, originalmente reconhecidas como associações de socorros mútuos, formadas para o fornecimento de ajuda mútua aos membros e familiares, financiadas essencialmente através de quotas dos membros.
- Cooperativas - governadas pela Lei das Cooperativas; existem dois tipos de cooperativas: cooperativas de Solidariedade Social e Cooperativas de Habitação e Construção – estão especificamente proibidas por lei de distribuir lucros.

Andrade & Franco (2007, p. 28) acrescentam ainda:

- Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) - instituições constituídas, sem finalidade lucrativa, por iniciativa de particulares, com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre os indivíduos e desde que não sejam administradas pelo Estado ou por um corpo autárquico, para prosseguir, entre outros, vários objetivos, mediante a concessão de bens e a prestação de serviços; as principais valências são infância, juventude, velhice, família, comunidade, invalidez e reabilitação.

## **1.3 - As Instituições Particulares de Solidariedade Social**

### **1.3.1 - Enquadramento legal e normativo**

De acordo com o artigo 1.º do Estatuto das IPSS (EIPSS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º (DL) 119/83, de 25 de Fevereiro, são IPSS as constituídas por iniciativa de particulares, sem finalidade lucrativa, com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre os indivíduos, que não sejam

---

administradas pelo Estado ou por um corpo autárquico, para, entre outros, prosseguir os seguintes objetivos:

- Apoio a crianças e jovens;
- Apoio à família;
- Proteção dos cidadãos na velhice e invalidez e em todas as situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho;
- Promoção e proteção da saúde, nomeadamente através da prestação de cuidados de medicina preventiva, curativa e de reabilitação;
- Educação e formação profissional dos cidadãos;
- Resolução dos problemas habitacionais das populações.

Segundo a Lei de Bases da Segurança Social – n.º 1, artigo 32º da Lei 47/2007 “o Estado apoia e valoriza as IPSS e outras de reconhecido interesse público, sem caráter lucrativo, que prossigam objetivos de solidariedade social”.

Assim, para levar a cabo os objetivos da Segurança Social (SS) e de acordo com as necessidades locais, o ISS, I.P., pode celebrar:

- ***Acordos de Cooperação*** com as IPSS ou equiparadas, através dos quais garantem a concessão direta de prestações em equipamentos e serviços à população, ou
- ***Acordos de Gestão*** através dos quais transferem a gestão de serviços e equipamentos pertencentes ao Estado.

Além dos apoios financeiros previstos nestes acordos, que concorrem para o funcionamento de estabelecimentos de equipamento social, são-lhe ainda concedidos apoio técnico específico e outros apoios financeiros destinados a investimentos na criação ou remodelação dos estabelecimentos, através de vários programas e medidas.

Quanto às formas jurídicas a adotar, as IPSS, podem ser de natureza ***associativa*** ou ***fundacional*** (art.º 2.º do EIPSS).

---

As primeiras são as associações de solidariedade social, as associações de voluntários de ação social, as associações de socorros mútuos ou associações mutualistas e as irmandades da misericórdia.

As segundas são as fundações de solidariedade social, os centros sociais paroquiais e outros institutos criados por organizações da Igreja Católica ou por outras organizações religiosas, sujeitos ao regime das fundações de solidariedade social (art.º 40.º e art.º 41.º de EIPSS). De notar que, ao abrigo do art.º 157 do Código Civil<sup>4</sup>, apenas se admitem fundações de interesse social, ou seja, tendo como principio base a utilidade social.

Segundo o artigo 2.º do EIPSS, as IPSS podem ainda agrupar-se em:

- Uniões;
- Fundações;
- Confederações.

As IPSS são pessoas coletivas privadas, mas que prosseguem objetivos de interesse público e que como tal estão criadas e sujeitas à tutela do Estado, Alfaro (2003, p. 5).

### **1.3.2 - Constituição e estatutos de uma IPSS**

As IPSS adquirem personalidade jurídica no ato de constituição, do qual deve constar a escritura pública que deverá especificar:

- As quotas, donativos e/ou serviços com que os associados concorrem para o património social;
- A denominação fim e sede;
- A sua forma de financiamento;

---

<sup>4</sup> As disposições do presente capítulo são aplicáveis às associações que não tenham por fim o lucro económico dos associados, às fundações de interesse social, e ainda às sociedades, quando a analogia das situações o justifique.

---

- A duração, resultando daí, por parte do Estado, a atribuição de benefícios (isenções fiscais, apoios financeiros) e encargos (prestação de contas e obrigação de cooperação com a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)).

Regem-se por estatutos livremente elaborados, tendo em conta as disposições do EIPSS<sup>5</sup> e demais legislação aplicável, contendo obrigatoriamente as matérias referidas no n.º 2, do art.º 10:

- A denominação;
- A sede e o âmbito de ação;
- Os fins e as atividades da instituição;
- A denominação, a composição e a competência dos corpos gerentes;
- A forma de designar os respetivos membros;
- Regime financeiro.

As IPSS com objetivos de SS estão sujeitas a registo por parte do Ministério da Tutela<sup>6</sup>. O requerimento deve ser apresentado no Instituto da Segurança Social, I.P (ISS, IP) da área da Instituição, sendo determinado em função dos fins que cada IPSS, em concreto, prosseguir. Este registo não sendo obrigatório, tem como principais finalidades<sup>7</sup>:

- Comprovar a natureza e os fins da Instituição;
- Comprovar os factos jurídicos respeitantes às Instituições especificados no regulamento do Registo;
- Reconhecer a utilidade pública das Instituições;
- Facultar o acesso às formas de apoio e cooperação previstas na lei.

O registo é gratuito e condição para que as IPSS adquiram automaticamente a qualidade de pessoas coletivas utilidade pública (PCUP).

---

<sup>5</sup> DL n.º 119/83, de 25 de Fevereiro

<sup>6</sup> A realização dos atos de registo compete à Direção-Geral da Segurança Social, art.º 3º da Portaria n.º 139/2007, de 29 de Janeiro.

<sup>7</sup> Guia prático – Constituição de IPSS

---

A importância da aquisição, *ipso jure*, da qualidade de PCUP é importante, uma vez que os benefícios previstos na lei para este tipo de pessoas coletivas são mais amplos do que os benefícios previstos especificamente para as IPSS, Alfaro (2003, p. 5).

Segundo a Portaria n.º 139/2007, de 29 de Janeiro, que aprova o regulamento do registo das IPSS, os atos que estão sujeitos a registo são:

- A constituição das Instituições,
- Os respetivos estatutos e suas alterações;
- A extinção das Instituições e a atribuição dos respetivos bens;
- A declaração de nulidade de atos jurídicos;
- A eleição, designação e recondução dos corpos gerentes;
- As decisões sobre incapacidade dos membros dos corpos gerentes.

Os atos de registo são efetuados mediante requerimento (cópia do ato e de constituição e cópia dos estatutos) das Instituições interessadas, dirigidos aos Centros Distritais de Segurança Social da área da respetiva sede, que deverão ser entregues no prazo 30 dias a contar da realização dos atos sujeitos a registo e serão instruídos com os documentos comprovativos. Os documentos devem ser apresentados em triplicado e, quando se tratam de documentos que são cópias de outros documentos, estas devem ser autenticadas. Os requerimentos de inscrição da constituição serão assinados por sócios fundadores, devidamente identificados, em número não inferior ao dobro dos membros previstos para os corpos gerentes das mesmas. O registo será efetuado mediante despacho do Diretor-Geral do ISS, IP que tem competência para deferir o requerimento de registo.

O Despacho Normativo n.º 75/92, de 20 de Maio, define o Regime Jurídico de Cooperação entre IPSS e a SS. Neste regime estão definidos os acordos ou protocolos de cooperação institucional, prestativa, financeira e técnica. A título de exemplo podemos indicar que as comparticipações mensais dos utentes são calculadas de acordo com o estabelecido pela SS.

As IPSS têm de cumprir com as normas reguladoras de instalação e funcionamento previstas na legislação, sendo os condicionalismos legais controlados e verificados

---

pelos serviços competentes da SS; respeitar e prosseguir consoante as respostas que pretendam desenvolver; e comunicar todas as situações de alterações, que importam sujeição a registo nos termos do art.º 5 do Regulamento de Registo das IPSS.

Em geral, estas Instituições abrem mais do que uma resposta social, normalmente entregues à responsabilidade de um Diretor Técnico, na dependência do Presidente da Instituição ou de algum dos seus dirigentes. Além das respostas sociais, as IPSS podem prosseguir outras atividades secundárias, designadamente, atividades que concorram para a sua sustentabilidade financeira.

O facto é que a SS exerce poderes de fiscalização e inspeção<sup>8</sup>, dado que estas Instituições são financiadas maioritariamente por apoios estatais, além dos donativos, quotizações, mensalidades dos utentes e trabalho voluntário.

As Instituições estão ainda obrigadas a submeter eletronicamente para a tutela, os orçamentos e as contas anuais das IPSS (OCIP), através da aplicação OCIP. O Orçamento e Contas de uma IPSS são um conjunto de obrigações contabilísticas que as IPSS passam a ter que cumprir, a partir do momento em que se registam como IPSS na SS.

Se a Instituição não cumprir as obrigações contratualizadas, de entrega das contas anuais e orçamentos, a SS pode, nos termos da Deliberação n.º 102/2009, de 30 de Dezembro, do Conselho Diretivo, do ISS, IP, suspender o pagamento do acordo de cooperação ou até cancelar o seu registo.

Desde a criação do estatuto legal das IPSS, tem vindo a registar-se um aumento significativo do número destas organizações. Em 1972 contabilizavam-se 1264 instituições particulares desta natureza, em 1998 o número de IPSS era de 2992 (Nunes *et al.*, 2000, p. 82, citado por Quintão, 2011, p. 14), em 2009 segundo a CNIS<sup>9</sup> existiam 4949 IPSS registadas com fins de ação social e atualmente existem aproximadamente 5089 IPSS registadas a nível nacional<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> N.º 3, do artigo 32º da Lei 4/2007

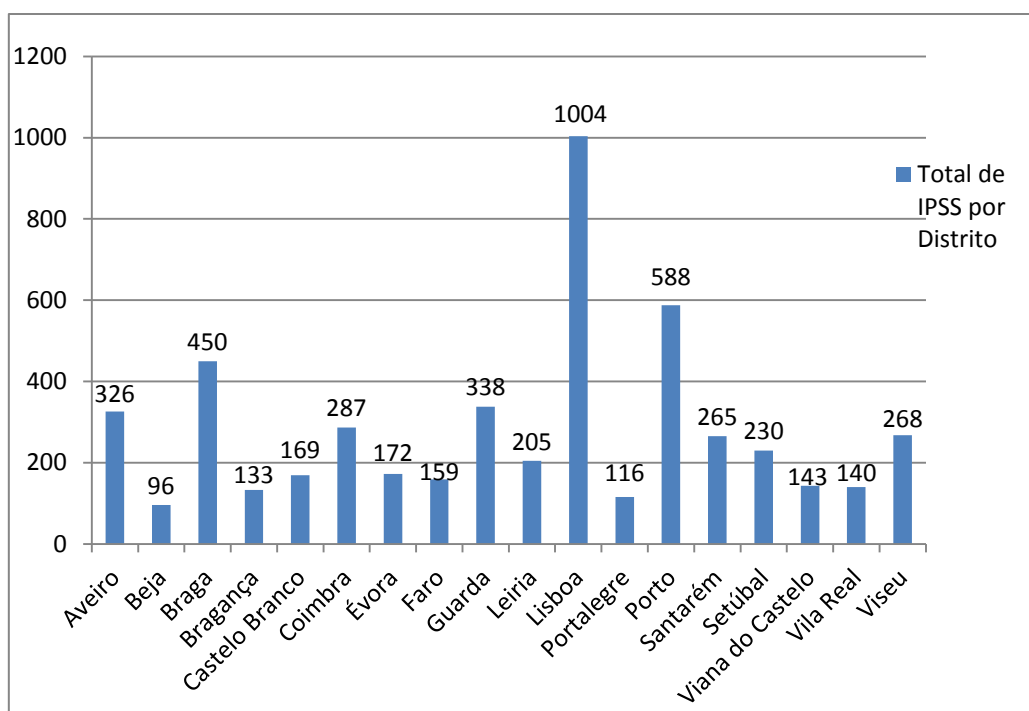
<sup>9</sup> [http://novo.cnis.pt/index.php?ToDo=read\\_page\\_2&what=329](http://novo.cnis.pt/index.php?ToDo=read_page_2&what=329), acedido em 31-08-2013

<sup>10</sup> [http://www4.seg-social.pt/documents/10152/864429/Listagem\\_ipss.PDF](http://www4.seg-social.pt/documents/10152/864429/Listagem_ipss.PDF), acedido em 31-08-2013

---

De seguida apresenta-se uma tabela com a distribuição das IPSS, registadas.

**Gráfico 1 - Distribuição de IPSS por Distrito**



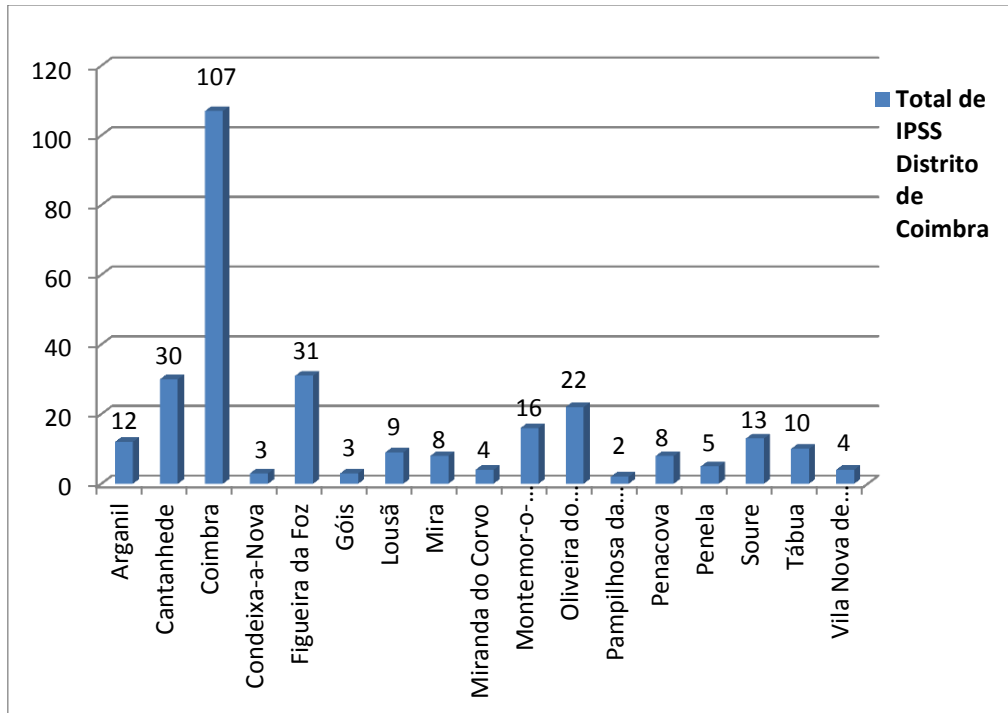
Fonte: Elaboração própria

Tal como referido anteriormente, em 2009 segundo a CNIS existiam cerca de 4949 IPSS. Assim, de acordo com a informação da Segurança Social em Maio do corrente ano, apresentado no gráfico, constatamos que o número de IPSS em Portugal aumentou, nestes últimos anos, significativamente. Sendo que no distrito de Lisboa é onde se situam a maioria das IPSS do nosso País.

Este facto corrobora a importância que este setor tem vindo a conquistar a nível nacional.

Relativamente ao Distrito de Coimbra, a sede de distrito alberga sem dúvida um maior número de IPSS, como a seguir podemos verificar pelo gráfico.

**Gráfico 2 - Distribuição de IPSS: Distrito de Coimbra**



Fonte: Elaboração própria

## Capítulo II - Enquadramento Contabilístico

### 2.1 – Introdução

Com a publicação do DL 158/2009, de 13 de Julho, que aprovou o sistema de normalização contabilística (SNC), alterado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro<sup>11</sup>, foi instituído o atual modelo de normalização contabilística para as empresas comerciais, industriais e outras entidades.

Apesar de estar prevista dentro do SNC uma norma contabilística de relato financeiro para as pequenas entidades (NCRF-PE), foi entendido pelo legislador que essa norma se revelava, ainda assim, excessiva para entidades com menores exigências qualitativas de relato financeiro.

Assim, a Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro veio instituir um regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas aplicáveis às microentidades, definindo no mesmo tempo o conceito de microentidades, com os limites de aplicação e uma norma de salvaguarda relativamente à opção pelo SNC.

No seguimento desta lei, foi publicado no dia 9 de Março de 2011 o DL 36-A/2011, que aprovou o regime de normalização contabilística para as microentidades (NCRF-ME) e o regime de normalização contabilística aplicável às ESNL. Sendo este último o tema a tratar nesta dissertação.

---

<sup>11</sup> O artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, e pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, passa a ter a seguinte redação:

e) Cooperativas, exceto aquelas cujo ramo específico não permita sob qualquer forma, direta ou indireta, a distribuição de excedentes, designadamente as cooperativas de solidariedade social, previstas na alínea m) do n.º 1 do artigo 4.º da Lei n.º 51/96, de 7 de setembro, equiparadas a instituições particulares de solidariedade social e, nessa qualidade, registadas na Direção-Geral da Segurança Social.

---

## 2.2 - Normalização Contabilística para Entidades do Setor Não Lucrativo em Portugal

Tendo desempenhado durante anos um papel fundamental no panorama nacional, os Planos Oficiais de Contas setoriais associados ao setor<sup>12</sup> revelam-se incapazes de acompanhar e dar resposta às crescentes exigências qualitativas de relato financeiro, para além de carecer de uma estrutura robusta no que respeita, nomeadamente a aspetos concetuais, critérios de reconhecimento e mensuração, Araújo *et al.* (2012, p. 37).

A criação de regras contabilísticas próprias e adequadas às especificidades das entidades integrantes do setor não lucrativo é objetivo defensável e amplamente reconhecido, por vários tipos de razões.

Segundo o legislador nacional<sup>13</sup>, desde logo, a disseminação que as ESNL têm vindo a conhecer e o importante papel e peso que estas desempenham na economia justifica que se reforcem as exigências de transparência relativamente às atividades que realizam e aos recursos que utilizam. Nomeadamente através da obrigação de prestarem informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhes são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas atividades.

Neste sentido e segundo Araújo *et al.* (2012, p. 37), reconheceu-se a necessidade de criar regras contabilísticas que assegurem uma correta prestação de contas aos utilizadores das demonstrações financeiras (DF) e que ao mesmo tempo, contemplem as especificidades destas entidades e o novo paradigma de exigência de relato introduzido nas sociedades comerciais pelo SNC.

O DL 36-A/2011, de 9 de Março parece, assim, representar um significativo passo em frente na transparência de um setor que depende em larga medida de apoios públicos e das contribuições fiscais dos cidadãos.

---

<sup>12</sup> PCIPSS; PCAM; PROFAC

<sup>13</sup> Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março

---

Aplica-se, obrigatoriamente, a partir do exercício que se inicia em 1 Janeiro de 2012, ou, em data posterior, podendo estas entidades optar por aplicá-lo a partir de 1 de Janeiro de 2011, art.º 22 n.º 2 e n.º 3.

Este DL caracteriza-se pela:

- Harmonização das normas contabilísticas e do processo de relato entre as diferentes ESNL;
- Concentração das normas contabilísticas numa única norma, a NCRF-ESNL;
- Criação de um regime de exceção para as ESNL de menor dimensão, dispensando-as de aplicação da normalização contabilística para as ESNL, mas obrigando-as à prestação de contas em regime de caixa, art.º 10 n.º 3 e n.º 4.

Apesar da introdução do SNC-ESNL, mantiveram-se inalterados os planos setoriais baseados no Plano Oficial de Contabilidade Pública, tendo sido revogados os seguintes planos de contas setoriais baseados no POC, art.º 21:

- Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social, aprovado pelo DL 78/89, de 3 de Março;
- Plano de Contas das Associações Mutualistas, aprovado pelo DL 295/95, de 17 de Novembro; e o
- Plano Oficial de Contas para Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes, aprovado pelo DL 74/98, de 27 de Março.

Segundo o n.º 1 do art.º 5, a normalização contabilística para ESNL aplica-se às entidades que prossigam a título principal uma atividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, fundações e pessoas coletivas públicas de tipo associativo.

Excluem-se as entidades que apliquem as normas internacionais de contabilidade (n.º 2 do art.º 5). Com a alteração pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o n.º 3 do art.º 5, do DL 36-A/2011, de 9 de Março, esta norma aplica-se às cooperativas cujo ramo específico não permita sob qualquer forma, direta ou indireta, a distribuição de

---

excedentes, designadamente as cooperativas de solidariedade social, previstas na alínea m) do n.º 1 do art.º 4, da Lei n.º 51/96, de 7 de Setembro, equiparadas a IPSS e, nessa qualidade, registadas na Direção-Geral da Segurança Social.

De acordo com o art.º 7 e seguintes do DL, ficam obrigados a elaborar contas consolidadas, nos termos do art.º 6 do DL 158/2009, com as necessárias alterações, todas as entidades que apliquem a normalização contabilística para as ESNL.

Ficam também, de acordo com o art.º 12 do referido DL, sujeitas anualmente a Certificação Legal de Contas, todas as entidades que apresentem contas consolidadas assim como, as que ultrapassem os limites referidos nos art.º 262 do Código das Sociedades Comerciais.<sup>14</sup>

À semelhança do SNC, o qual contém um regime sancionatório, também este DL no art.º 17 vem estabelecer as contra-ordenações no regime das ESNL. O desrespeito pelas disposições da norma contabilística e de relato financeiro cuja aplicação lhe seja exigível, distorcendo com tal prática as DF que seja por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de 500 € aos 10.000 €. Caso a entidade sujeita à aplicação da NCRF-ESNL efetue a integração de lacunas de modo diverso do aí previsto, distorcendo com tal prática as de DF que seja, por lei, obrigada a apresentar é punida com coima de 500 € aos 15.000 €. Por último é de referir que a entidade que adote a NCRF-ESNL e que não apresente qualquer das DF que seja, por lei, obrigada a apresentar, também é punida com coima de 500 € aos 15.000 €.

Segundo o n.º 1 do art.º 18, caso as infrações sejam praticadas a título de negligência, as coimas são reduzidas a metade. A organização do processo e a decisão sobre a aplicação da coima competem ao presidente da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), com possibilidades de delegação, art.º 19.

O produto das coimas reverte, 60% para o Estado e 40% para a CNC (art.º 20).

---

<sup>14</sup> a) Total do balanço: 1.500.000 €;

b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 €;

c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

---

A entidade mãe fica dispensada de elaborar as DF consolidadas, art.º 8, quando, na data do seu balanço, o conjunto das entidades a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapasse durante dois anos consecutivos, dois dos três limites seguintes:

- Total do balanço: 5.000.000 €;
- Total das vendas líquidas e outros rendimentos: 10.000.000 €;
- Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 250.

Ficarão dispensadas de aplicar esta nova normalização, as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam 150.000 € em nenhum dos dois exercícios anteriores, art.º 10. Contudo, caso a entidade integre um perímetro de consolidação ou esteja obrigada a contabilidade organizada tem de aplicar a referida norma. Se não se encontrar abrangida por estes critérios, a entidade, terá obrigatoriamente de efetuar a prestação de contas em regime de caixa.

As DF para este regime são as previstas no art.º 11, tratam-se dos mesmos modelos aplicados à generalidade das empresas abrangidas pelo mesmo nível do SNC, e são eles:

- Balanço;
- Demonstração dos resultados por naturezas;
- Demonstração dos resultados por funções<sup>15</sup>;
- Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais<sup>16</sup>;
- Demonstração dos fluxos de caixa;
- Anexo.

As entidades dispensadas e que não optem pela aplicação da normalização contabilística para as ESNL, divulgam a seguinte informação:

- Pagamentos e recebimentos;
- Património fixo;
- Direitos e compromissos futuros.

---

<sup>15</sup> Não obrigatória

<sup>16</sup> Neste caso, por opção ou por exigência das entidades públicas financiadoras

---

## 2.3 – A Estrutura Concetual

### 2.3.1 - Introdução

A Estrutura Concetual (EC) do SNC foi homologada pelo Aviso nº 15652/2009, de 7 de Setembro, tem por base a EC do IASB e constitui um documento autónomo.

A EC de um sistema de informação contabilístico visa criar um conjunto de princípios orientadores ao funcionamento e utilização da informação de natureza contabilística.

As DF são preparadas e apresentadas por empresas em todo o mundo, o qual é caracterizado por uma variedade de circunstâncias económicas, sociais e legais que podem conduzir a conflitos de interesses quanto à quantidade e qualidade da informação financeira.

Facilmente nos apercebemos que é de extrema importância a existência de uma EC que estabeleça um quadro de referência que permita suprimir ou reduzir a influência de opiniões, fornecendo uma base concetual de orientação e revisão das normas de contabilidade financeira contribuindo para o aumento da fiabilidade, da relevância, da compreensibilidade e da comparabilidade da informação financeira.

A EC é “um sistema coerente de objetivos e fundamentos interrelacionados que se situam na vanguarda de um corpo de normas consistentes, e que prescreve a natureza, funções e limites da contabilidade financeira e das demonstrações financeiras”. (FASB, 1976; citado por Cravo, 2009, p. 70).

Segundo Cravo (2009, citado por Antão *et al.*, 2011, p. 30) podemos concluir que uma EC é:

- Uma interpretação da teoria geral da contabilidade;
  - Utiliza um método lógico-dedutivo;
  - Define uma orientação básica para o organismo responsável de elaborar normas de contabilidade;
  - Estabelece os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira.
-

De acordo com o § 1 do Aviso nº 15652/2009 de 7 de Setembro, as DF preparadas com o objetivo de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas devem atender às necessidades da maior parte dos utentes:

- Decidir quando comprar, deter ou vender participações em capital;
- Avaliar o zelo ou a responsabilidade do órgão de gestão;
- Avaliar a capacidade de a entidade pagar e proporcionar outros benefícios aos seus empregados;
- Avaliar a segurança das quantias emprestadas à entidade;
- Determinar as políticas fiscais;
- Determinar os lucros e dividendos distribuíveis;
- Preparar e usar as estatísticas sobre o rendimento nacional; ou
- Regular as atividades das entidades.

Assim, podemos enumerar algumas vantagens de uma EC (Antão *et al*, 2012, p. 31):

- Estabelece um quadro de referência que elimina ou reduz a influência de opiniões;
  - Fornece uma base concetual de orientação à promulgação e revisão das normas de contabilidade financeira;
  - Orienta o julgamento dos responsáveis pela regulamentação contabilística, facilitando a sua comunicação no processo de normalização;
  - Ajuda as organizações normalizadoras nacionais no desenvolvimento de normas nacionais;
  - Aumenta a credibilidade, comparabilidade e compreensão da informação financeira;
  - Possibilita uma maior capacidade de resolução de conflitos por parte dos organismos contabilísticos;
  - Auxilia os auditores na formação de opinião sobre as DF.
-

## **2.3.2 - A Estrutura Concetual no quadro das ESNL em Portugal**

### **2.3.2.1 – Introdução**

O regime contabilístico aplicável as ESNL não prevê qualquer diferença quanto à aplicação das disposições constantes na EC do SNC.

As normas aprovadas significam, assim, um passo importante na homogeneização e adaptação das normas de contabilidade para as ESNL, (Ferreira *et al.*, 2012, p 6).

De acordo com o prefácio da EC do SNC, “As demonstrações financeiras preparadas com o propósito de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas devem responder às necessidades comuns da maior parte dos utentes”.

Não sendo a EC uma NCRF, não define normas para qualquer mensuração particular ou tema de divulgação. Em caso de conflito entre a EC e uma norma contabilística e de relato financeiro (NCRF), os requisitos da NCRF prevalecem em relação à EC.

A EC das ESNL é uma aplicação da teoria geral da contabilidade, que desenvolve fundamentos concetuais que se baseiam na informação financeira destinada a satisfazer propósitos gerais, com o objetivo de adotar um sustento racional das regras contabilísticas gerais para a informação das ESNL, AECA (2008, citada por Ferreira *et al.*, 2012, p. 6).

De acordo com o § 2 a EC do SNC tem como finalidades:

- Ajudar os preparadores das DF na aplicação das NCRF e no tratamento de tópicos que ainda tenham de constituir assunto de uma dessas Normas;
- Ajudar a formar opinião sobre a aderência das DF às NCRF;
- Ajudar os utentes na interpretação da informação contida nas DF preparadas; e
- Proporcionar aos que estejam interessados no trabalho da CNC informação acerca da sua abordagem à formulação das NCRF.

A EC respeita às DF de finalidades gerais, as quais fazem parte do processo de relato financeiro, tratando:

---

- Do objetivo das DF;
- Das características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas DF;
- Da definição, reconhecimento e mensuração dos elementos a partir dos quais se constroem as DF; e
- Conceitos de capital e de manutenção de capital.

Conforme o fim a que se destinam, as DF são utilizadas para satisfazer diferentes necessidades em diferentes utilizadores, a saber: investidores, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governo e seus departamentos, e público (§ 9 da EC do SNC).

O *objetivo das DF* é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade, ou mais, que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.

Conforme referido no § 16 da EC do SNC a posição financeira de uma entidade é afetada pelos recursos económicos que ela controla, pela sua estrutura financeira, pela sua liquidez e solvência, e pela sua capacidade de se adaptar às alterações no ambiente em que opera. A informação acerca dos recursos económicos controlados pela entidade e a sua capacidade no passado para modificar estes recursos é útil na predição da capacidade da entidade para gerar no futuro caixa e equivalentes de caixa.

A informação acerca do desempenho é útil na predição da capacidade da entidade gerar fluxos de caixa a partir dos seus recursos básicos existentes.

A informação respeitante às alterações na posição financeira de uma entidade é útil a fim de avaliar as suas atividades de investimento, de financiamento e operacionais durante o período de relato.

A EC do SNC estabelece alguns *pressupostos* e, por razões teóricas, não incorpora a noção de princípio contabilístico, considerando o regime do acréscimo e a continuidade como pressupostos subjacentes a toda a informação financeira.

---

### 2.3.2.2 - Características qualitativas das demonstrações financeiras

Um dos objetivos principais da contabilidade é a utilidade. Para que essa característica seja efetiva, existem certos atributos que qualificam a informação proporcionada aos utentes das DF.

Assim, as características qualitativas são os atributos que transformam a informação constante nas DF útil aos utentes. A EC do SNC menciona quatro principais características.

A **compreensibilidade** revela-se como um fator importante uma vez que os utentes das DF devem entender rapidamente a informação contida nas mesmas.

Por outro lado, a **relevância** da informação é um fator preponderante para as necessidades de tomada de decisão dos utentes – podemos considerar que a informação é material se a sua omissão ou inexatidão influenciarem as decisões económicas.

Para que a informação divulgada possa ser utilizada com **fiabilidade** deve estar isenta de erros materiais, traduzindo fidedignamente a realidade que pretende representar.

A característica qualitativa da **comparabilidade** tem igualmente uma implicação importante na tomada de decisão uma vez que os utentes devem ser capazes de identificar tendências na posição financeira e no desempenho da entidade assim como comparar as DF de diferentes empresas.

As DF devem mostrar a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma empresa.

De acordo com o § 46 da EC, a aplicação das principais características qualitativas e das normas contabilísticas apropriadas resulta normalmente em DF que transmitem o que é geralmente entendido como uma imagem verdadeira e apropriada.

### 2.3.2.3 - Definição, reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras

A EC estabelece os conceitos de definição, reconhecimento e mensuração dos elementos das DF.

Os efeitos financeiros das transações e de outros acontecimentos são representados nas DF na figura de grandes classes denominadas por elementos das DF. Os elementos relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os ativos, os passivos e os capitais próprios, enquanto que os elementos relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração dos resultados são os rendimentos e os gastos.

O **reconhecimento** é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento.

A **mensuração** é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais elementos das DF devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados.

De seguida serão apresentadas as definições dos elementos das DF:

- **Ativo** é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros.
  - **Passivo** é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos.
  - **Fundos Patrimoniais** é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos.
  - **Rendimentos** são aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de ativos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio. A definição de rendimentos engloba os réditos e os ganhos.
-

- **Gastos** são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deperecimentos de ativos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio.

#### **2.3.2.4 - Reconhecimento**

O reconhecimento dos elementos das DF é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os seguintes critérios de reconhecimento:

- For provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item flua para ou da entidade; e
- O item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade. A falha do reconhecimento não é retificada pela divulgação das políticas contabilísticas usadas nem por notas ou material explicativo.

O conceito de probabilidade é usado nos critérios de reconhecimento para referir o grau de incerteza com que os benefícios económicos associados com um elemento fluirão para, ou de, a empresa. Por exemplo, quando for provável que uma dívida a receber por uma empresa seja paga, é justificável então, na ausência de provas em contrário, reconhecer a dívida a receber como um ativo. Para um grande volume de dívidas a receber, porém, é considerado geralmente provável um grau de não pagamento, daqui que seja reconhecido um gasto que represente a redução esperada de benefícios económicos

O segundo critério para o reconhecimento de um item é que este possua um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade, ou seja que cumpra os critérios referidos antes de representação fidedigna, substância sobre a forma, neutralidade, prudência e plenitude.

### 2.3.2.5 - Mensuração

Como referido anteriormente a mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das DF devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados, sendo previstas no § 98 da EC do SNC as seguintes bases de mensuração:

- Custo histórico: Os ativos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição. Os passivos são registados pela quantia dos proveitos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, impostos sobre o rendimento), pelas quantias de caixa, ou de equivalentes de caixa, que se espera que venham a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios.
- Custo corrente: Os ativos são registados pela quantia de caixa ou de equivalentes de caixa que teria de ser paga se o mesmo ou um ativo equivalente fosse correntemente adquirido. Os passivos são registados pela quantia não descontada de caixa, ou de equivalentes de caixa, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação.
- Valor realizável (de liquidação): Os ativos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa, que possa ser correntemente obtida ao vender o ativo numa alienação ordenada. Os passivos são escriturados pelos seus valores de liquidação, isto é, as quantias não descontadas de caixa ou equivalentes de caixa que se espera que sejam pagas para satisfazer os passivos no decurso normal dos negócios.
- Valor presente: Os ativos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros influxos líquidos de caixa que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios. Os passivos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros exfluxos líquidos de caixa que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios.

- Justo valor: Quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas.

### **2.3.2.6 - Conceitos de capital e de manutenção de capital**

Os conceitos de capital e de manutenção de capital são apresentados nos § 100 a 108 da EC do SNC.

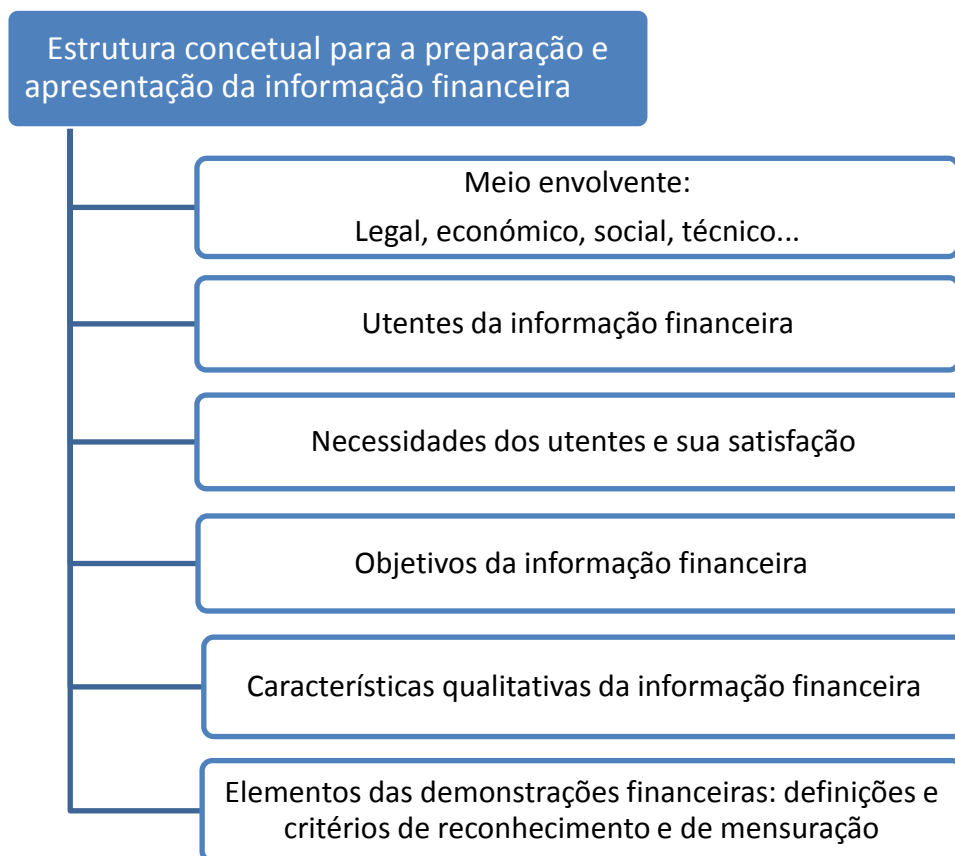
O conceito de capital na preparação das DF é analisado segundo duas perspetivas: financeiro e físico. Relativamente ao conceito financeiro de capital este é sinónimo de ativos líquidos ou de capital próprio da empresa. Por outro lado, o conceito físico de capital é entendido como a capacidade produtiva da empresa, ou seja, representa a sua capacidade operacional.

O conceito de manutenção de capital está associado à forma como uma empresa define o capital que procura manter, considerando-se que uma empresa mantém o seu capital se tiver tanto capital no fim do período como tinha no início do mesmo.

Num conceito de manutenção de capital financeiro um lucro só é obtido se a quantia financeira (ou dinheiro) dos ativos líquidos no fim do período exceder a quantia financeira dos ativos líquidos do começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições aos, e contribuições dos, proprietários durante o período.

Numa perspetiva de manutenção do capital físico um lucro só é obtido se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou os fundos necessários para conseguir essa capacidade) no fim do período exceder a capacidade física produtiva no começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições aos, e contribuições dos proprietários durante o período.

A figura abaixo resume a EC para a preparação e apresentação da informação financeira:



Fonte: Cravo, D. (2010)

### 2.3.3 - A Estrutura Conceitual no quadro das ESNL em Espanha

O principal objetivo das DF é fornecer informações que permita aos utentes avaliar: o comportamento económico e financeiro da entidade, a sua estabilidade e vulnerabilidade e a sua eficácia na consecução dos seus objetivos e a capacidade da entidade para manter os seus recursos correntes e não correntes, para financiá-los de forma adequada e para remunerar as suas fontes externas de financiamento (AECA, 2008, citada por Ferreira, A, *et al.*, 2012, p. 11).

---

Segundo os autores citados, os utentes da informação financeira são as pessoas singulares ou coletivas que permitem às ESNL usufruir de recursos (tais como: quotas, legados ou doações, as pessoas singulares ou coletivas que realizem prestações gratuitas (regime de voluntariado), o Governo e outras entidades públicas, os credores, os diretores e trabalhadores, entre outros, os beneficiários das atividades das ESNL.

A EC para as ESNL espanholas estabelece que as principais características qualitativas da informação financeira são a relevância e a fiabilidade, porque são estas as características que por si ou em conjugação dão origem às outras características. Assim sendo, são a base de tudo (Real Decreto, 2011, artigo 2º; citado por Ferreira, A, *et al.*, 2012, p. 11).

De acordo com o n.º 4 e n.º 5, do art.º 4 do Real Decreto, os elementos das DF são:

- **Ativos** são bens direitos e outros recursos controlados economicamente pela entidade como resultado de acontecimentos passados, dos quais se espera que no futuro a entidade obtenha benefícios para a sua atividade.
- **Passivos** são obrigações da entidade, surgida como consequência de acontecimentos passados, para cuja liquidação seja provável que a entidade tenha uma saída de recursos económicos.
- **Fundo Patrimonial** constitui a parte residual dos ativos da entidade uma vez deduzidos todos os passivos, resultando da diferença entre o valor contabilístico dos ativos com o dos passivos.
- **Rendimentos** são os incrementos do património líquido da entidade durante o exercício, na forma de influxos ou aumentos de valor dos ativos, ou diminuições dos passivos, sempre que estejam relacionados com novas contribuições, monetárias, ou não, para o Fundo Social.
- **Gastos** são diminuições no património líquido da entidade, durante o exercício seja sob a forma de saídas ou de depreciação no valor dos ativos ou do reconhecimento ou aumento dos passivos.

A definição dos elementos das DF é condição necessária, mas não suficiente para a sua inclusão nas mesmas. Para tal inclusão ser possível é necessário que satisfaça os critérios gerais de reconhecimento (art.º 5 do Real Decreto).

Um ativo deve ser reconhecido no balanço, quando for provável que permita atividades atuais e futuras para a entidade e também tenha um valor que possa ser mensurado de forma fiável. Um passivo deve ser reconhecido quando o seu valor possa ser determinado com fiabilidade no momento presente e a sua liquidação indique a obrigação de ter que prescindir de recursos, que permitam atividades. O reconhecimento de um rendimento ocorre com a consequência de um aumento dos recursos da entidade, sempre que essa quantia possa ser mensurada com fiabilidade. O reconhecimento de um gasto ocorre como consequência de uma diminuição dos recursos da entidade e a sua quantia possa ser mensurada com fiabilidade (Real Decreto, 2011, artigo 5º; citado por Ferreira, A, *et al.*, 2012, p. 12).

Segundo o art.º 6 do Real Decreto, os critérios de mensuração previstos são o custo histórico, o justo valor, o valor realizável líquido, o valor atual, o valor de uso, o custo amortizado, o valor contabilístico, o valor residual, o valor de venda, o custo de transação atribuível a um ativo ou passivo financeiro e o custo de substituição de um ativo.

Concluimos que, em ambos os países o principal objetivo das DF é a informação ser útil para os vários utentes da informação financeira. No que concerne aos utentes da informação financeira, a EC espanhola, considera também utente, o público em geral. Em Portugal temos quatro características qualitativas e em Espanha são só duas. A definição dos elementos das DF é a mesma em ambos os países, assim como as condições gerais de reconhecimento de todos os elementos das DF, são iguais. No que diz respeito a critérios de mensuração dos elementos das DF, verificamos que em Espanha existem mais critérios que em Portugal.

---

## **2.4 - Instrumentos do Sistema de Normalização Contabilística para ESNL**

O SNC-ESNL é composto pelos seguintes instrumentos (1.2 anexo II ao DL 36-A/2011):

- Bases de apresentação de demonstrações financeiras (BADF);
- Modelos de demonstrações financeiras (MDF);
- Código de Contas (CC);
- Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do setor não lucrativo;
- Normas interpretativas.

Sempre que o SNC-ESNL não responda a aspetos particulares de transações ou situações que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou de relato financeiro ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que a sua não integração impeça o objetivo de ser prestada informação verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica estabelecido, tendo em vista somente a superação dessa lacuna, o recurso, superlativamente e pela ordem indicada:

- SNC aprovado pelo DL 158/2009, de 13 de Julho, e demais legislação complementar;
- Normas internacionais de contabilidade, adotadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e o Conselho, de 19 de Julho;
- Normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB<sup>17</sup>, e respetivas interpretações SIC-IFRIC.

Atualmente coexistem em Portugal os seguintes referenciais contabilísticos, exceto no que respeita ao setor público, bancário e segurador:

---

<sup>17</sup> Internacional Accounting Standards Board

---

- Normas internacionais de contabilidade, adotadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho e transpostas para o ordenamento interno pelo DL 35/2005, de 17 de Fevereiro;
- NCRF e NI homologada pelo Aviso n.º 15655/2009, de 7 de Setembro, no âmbito do SNC, aprovado pelo DL 158/2009, de 13 de Julho;
- NCRF-PE homologada pelo Aviso n.º 15654/2009, de 7 de Setembro, no âmbito do SNC, aprovado pelo DL 158/2009, de 13 de Julho;
- NC-ME homologada pelo Aviso n.º 6726/2011, de 14 de Março, no âmbito da CNM aprovada pelo DL 36/2011, de 9 de Março;
- NCRF-ESNL homologada pelo Aviso n.º 6726/2011, de 14 de Março, no âmbito do SNC-ESNL aprovado pelo DL 36-A/2011, de 9 de Março.

O referido DL, Anexo II cf ponto 2.2, apresenta ainda, as três características básicas das ESNL:

- O seu financiamento pode resultar do próprio património ou de recursos atribuídos por pessoas singulares ou coletivas. Em caso algum os recursos atribuídos estão sujeitos ou condicionados a contraprestações derivadas da obtenção de benefícios por parte da entidade;
- Respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a atividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços, o que se traduz numa interpretação não económica do conceito “benefício”;
- Ausência de títulos de propriedade-controlo que possam ser comparados, cedidos, trocados ou de que se espere algum tipo de contraprestação económica no caso de a entidade cessar as suas atividades e ser objeto de liquidação.

Em relação às finalidades da NCRF-ESNL e destinatários da informação, cf ponto 2.3 anexo II ao DL 36-A/2011, temos:

- Os doadores/financiadores/associados - pretendem conhecer o grau de cumprimento dos objetivos desenvolvidos;
-

- *Os credores* - pretendem obter informação acerca da capacidade da entidade solver os seus compromissos;
- *Os membros das ESNL* - pretendem conhecer o modo como os donativos e outros fundos são aplicados nas atividades;
- *Os voluntários* - pretendem conhecer os resultados da sua dedicação, bem como os programas realizados e as necessidades de recursos;
- *O Estado* - na medida em que proporciona os recursos para a atividade de diversas entidades do setor não lucrativo, tem necessidade de controlar os fluxos/meios que permitam cumprir os fins sem diminuir o património;
- *O público em geral* - de entre os quais cumpre referir os contribuintes, grupos de interesse ou pressão, associações de defesa do consumidor e todos os interessados, direta ou indiretamente, no futuro da atividade da ESNL. Este grupo deve ter a possibilidade de avaliar o contributo da entidade no seu bem-estar ou no desenvolvimento económico do setor em que se insere.

### **2.4.1 - Bases de apresentação de demonstrações financeiras (BADF)**

As BADF, tal como são definidas no anexo II ao DL 36-A/2011, são em tudo semelhantes aos pressupostos e características qualitativas da informação financeira referidas na EC do SNC. Como tal, as BADF de finalidades gerais estabelecem os requisitos globais que permitem assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações de períodos anteriores da entidade, quer com as demonstrações de outras entidades. O reconhecimento, a mensuração, a divulgação e aspetos particulares de apresentação de transações específicas e outros acontecimentos são tratados na NCRF-ESNL<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Aviso 6726-B/2011, de 14 de Março.

Entende-se por DF de finalidades gerais as que se destinam a satisfazer as necessidades de utentes que não estejam em posição de exigir relatórios feitos para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação e, proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões, além disso, mostrar os resultados da condução por parte do órgão de gestão dos recursos a ele confiados.

As DF devem proporcionar informação sobre:

- Ativos;
- Passivos;
- Fundos patrimoniais;
- Rendimentos (réditos e ganhos);
- Gastos (gastos e perdas);
- Outras alterações nos fundos patrimoniais e;
- Fluxos de caixa.

Acerca de um conjunto completo de DF:

- Um balanço;
- Uma demonstração dos resultados;
- Uma demonstração dos fluxos de caixa e;
- Um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adotadas e outras divulgações exigidas pela NCRF-ESNL.

Estas DF devem ser elaboradas tendo em conta:

- Pressuposto da continuidade;
  - Regime do acréscimo (periodização económica);
  - Consistência de apresentação;
  - Agregação ou desagregação das quantias das rubricas nas DF segundo a característica qualitativa da materialidade;
  - Não compensação entre ativos e passivos e entre rendimentos e gastos;
-

- Prestação de informação comparativa para todas as quantias relacionadas nas DF.

**Continuidade** – Aquando da preparação das DF, o órgão de gestão deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade prosseguir como uma entidade em continuidade. As DF devem ser preparadas no pressuposto da entidade em continuidade, a menos que existam circunstâncias anormais em que se deva considerar um horizonte temporal para a entidade, caso em que no anexo se indica tal facto, assim como os critérios utilizados na elaboração da informação financeira.

Note-se contudo que nas ESNL, este princípio não corresponde um conceito económico ou financeiro puro, mas antes à manutenção da atividade de prestação de serviços ou à capacidade da entidade cumprir os fins propostos.

O órgão de gestão deve divulgar as incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade em prosseguir em continuidade.

**Regime de acréscimo** — A entidade deve preparar as suas DF, exceto a demonstração dos fluxos de caixa, utilizando o regime contabilístico de acréscimo.

Ao ser usado o regime contabilístico de acréscimo, os itens são reconhecidos como ativos, passivos, fundos patrimoniais, rendimentos e gastos quando satisfaçam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos, independentemente do momento de ocorrência dos fluxos de caixa.

**Consistência de apresentação** - A apresentação e classificação de itens nas DF deve ser mantida de um período para outro, a menos que seja perceptível, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respetivas DF, que outra apresentação ou classificação seria mais apropriada, tendo em consideração os critérios para a seleção e aplicação de políticas contabilísticas contidas na NCRF - ESNL.

Uma entidade altera a apresentação das suas DF apenas se a apresentação alterada proporcionar informação fiável e mais relevante para os utentes das DF e se for

provável que a estrutura revista continue, de modo que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efetuar tais alterações na apresentação, uma entidade reclassifica a sua informação comparativa.

**Materialidade e agregação** - Cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas DF. Os itens de natureza ou função dissemelhante devem ser apresentados separadamente, a menos que sejam imateriais. Considera-se que as omissões ou declarações incorretas de itens são materiais se puderem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demo DF. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou erro, ajuizados nas circunstâncias que os rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o fator determinante.

As DF resultam do processamento de grandes números de transações ou outros acontecimentos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam linhas de itens na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações nos fundos patrimoniais e na DFC ou no anexo. Se uma linha de item não for individualmente material, ela é agregada a outros itens, seja na face dessas demonstrações, seja nas notas do anexo. Um item que não seja suficientemente material para justificar a sua apresentação separada na face dessas demonstrações pode porém ser suficientemente material para que seja apresentado separadamente nas notas do anexo.

**Compensação** - Os ativos e passivos, e os rendimentos e gastos, não devem ser compensados.

É importante que os ativos e passivos e os rendimentos e gastos sejam separadamente relatados. A compensação quer na demonstração dos resultados quer no balanço, exceto quando a mesma reflita a substância da transação ou outro acontecimento, prejudica a capacidade dos utentes em compreender as transações, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de ativos líquidos de deduções de valorização, por exemplo, deduções de

---

obsolescência nos inventários e deduções de dívidas duvidosas nas contas a receber, não é compensação.

**Informação comparativa** - A informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas DF. A informação comparativa deve ser incluída para a informação descritiva quando for relevante para compreensão das DF do período corrente.

Por alteração de políticas contabilísticas, as quantias comparativas afetadas pela reclassificação devem ser divulgadas, tendo em conta:

- A natureza da reclassificação;
- A quantia de cada item ou classe de itens que tenha sido reclassificada e;
- Razão para a reclassificação.

## **2.4.2 – Modelos de demonstrações financeiras**

A Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março, aprovou os seguintes M DF:

- Balanço;
- Demonstração dos resultados por naturezas; ou
- Demonstração dos resultados por funções;
- Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais;
- Demonstração dos fluxos de caixa;
- Anexo.

As entidades dispensadas e que não optem pela aplicação da normalização contabilística para as ESNL, divulgam a seguinte informação:

- Pagamentos e recebimentos;
  - Património fixo;
  - Direitos e compromissos futuros.
-

Conforme referido na NCRF-ESNL, as DF devem ser claramente identificadas e distinguidas de outra informação publicada.

Dos modelos há a realçar a alteração da designação da “Demonstração das alterações nos capitais próprios” no SNC para a “Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais”, ou seja a expressão “Capital próprio” é substituída pela de “Fundos patrimoniais”, o que se justifica pela natureza de ESNL.

Segundo a norma § 4.1 e 4.2, cada componente das DF deve ser identificado claramente. Além disso, a informação seguinte deve ser mostrada de forma proeminente e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada:

- O nome da entidade que relata ou outros meios de identificação, e qualquer alteração nessa informação desde a data do balanço anterior;
- A data do balanço ou o período abrangido pelas DF, conforme o que for apropriado para esse componente das DF;
- A moeda de apresentação; e
- O nível de arredondamento usado na apresentação de quantias nas DF.

As DF devem ser elaboradas anualmente.

Quando se altera a data do balanço de uma entidade e as DF anuais sejam apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, uma entidade deve divulgar:

- O período abrangido pelas DF;
- A razão para usar um período mais longo ou mais curto; e
- A não inteira comparabilidade das quantias comparativas.

Regra geral, a responsabilidade pela elaboração das DF das ESNL é do ao órgão de gestão, decorrendo dos respetivos regimes jurídicos e estatutos.

O **balanço** de uma entidade é apresentado em formato vertical, é mais objetivo e de leitura mais simples, as rubricas do ativo são apresentadas líquidas de amortizações e deve apresentar ativos corrente e não correntes, e passivos correntes e não correntes

---

(sendo esta distinção importante para dar resposta às necessidades de financiamento), como classificações separadas na face do balanço. A informação mínima a apresentar na face do balanço consta do respetivo modelo publicado em portaria<sup>19</sup>.

Em relação à ***Demonstração dos resultados***, que sofreu uma alteração significativa é mais objetiva e de leitura mais simples, de formato vertical, os rendimentos (exceto os financeiros) apresentam-se antes dos gastos. Todos os itens de rendimentos e gastos num período devem ser incluídos nos resultados. Os itens a apresentar na demonstração dos resultados deverão basear-se numa classificação que atenda à sua natureza, não devendo apresentar itens de rendimentos e gastos como itens extraordinários, quer na face da demonstração dos resultados quer no anexo, o que permitirá incluir quotas ou donativos angariados nos resultados operacionais.

No que concerne à ***Demonstração dos resultados por funções***, alternativa à demonstração de resultados por naturezas, os gastos e rendimentos estão desdobrados por funções (produção, comercial administrativa, financeira e outras), exigindo a implementação de subsistemas de contabilidade interna, analítica ou de custos.

No caso da norma para as ESNL, o modelo da demonstração de resultados por funções contempla uma desagregação da informação por atividades referente ao período corrente, facto que constitui um detalhe adicional não previsto no modelo da demonstração de resultados por naturezas aplicável às ESNL, nem tão pouco prevista pelo SNC (Araújo *et al.*, 2012, p. 55).

A ***DFC*** deve relatar os fluxos durante o período classificados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

A classificação por atividades proporciona que permite aos utentes determinar o impacto dessas atividades na posição financeira da entidade e nas quantias de caixa e seus equivalentes.

---

<sup>19</sup> NCRF-ESNL § 4.12 e Portaria 105/2011 Anexo I.

O objetivo da DFC é proporcionar informação acerca das alterações históricas de caixa e seus equivalentes e tem o mérito de se encontrar isenta de preconceitos, políticas e estimativas contabilísticas, facilitando assim as análises comparativas com períodos anteriores e com entidades concorrentes. Por esse motivo, muitas das vezes, os utentes das DF privilegiam a situação e o desempenho da tesouraria, ao invés da situação e desempenho financeiro (Araújo *et al.*, 2012, p. 57).

A norma das ESNL não trata especificamente a DFC, segundo Araújo *et al.* (2012, p. 55) deverá supletivamente recorrer-se à NCRF 2, pelo que na preparação desta demonstração deverão ser ponderados os conceitos aí mencionados, devidamente adaptados às especificidades das ESNL.

A ***Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais***, embora prevista, não é exigida por esta norma, sendo aplicável por opção da entidade ou por exigência de entidades públicas financiadoras. Esta demonstração introduz a noção de resultado extensivo, o qual se trata de um conceito de resultado mais abrangente do que o resultado líquido do período e corresponde ao conceito financeiro de manutenção de capital previsto na EC.

Estruturado em linhas e colunas, esta demonstração, configura um quadro de dupla entrada que combina informação em linha com informação em coluna, A cada uma das colunas corresponde um item dos fundos patrimoniais, tal como evidenciado no balanço. As linhas estão desdobradas pelos principais fatores geradores de alterações nos fundos patrimoniais.

Uma característica que a diferencia das outras DF, é que não evidencia informação comparativa na respetiva face, pelo que exige a apresentação de uma demonstração para o período de relato e outra demonstração para o período anterior.

As divulgações exigidas por esta norma, são mais completas e significativamente mais extensas comparativamente com o modelo de anexo do normativo anterior, apresentando uma estrutura e sequencia predefinida das notas, sendo omissas relativamente a muitas das divulgações agora exigidas.

---

As notas do *Anexo*<sup>20</sup> passam a seguir uma sequência lógica e estruturada com referência cruzada às demais DF. Assim, só os quatro primeiros pontos são comuns a todas as entidades, a partir do n.º 4, cada entidade cria a sua própria sequência numérica.

De acordo com o § 4.18 da norma, as notas do anexo devem ser apresentadas de uma forma sistemática e cada item da face do balanço ou demonstração dos resultados, que tenham merecido nota no anexo, deve ter referência uma referência cruzada.

Podemos dizer que o anexo é uma peça fundamental, senão a mais importante, para ajudar à compreensão do balanço e das contas de resultados.

As DF adotadas pelo novo normativo possibilitam uma nova realidade informativa e que pretendem que daí possam fluir vantagens para as entidades económicas.

Uma das vantagens, na nossa opinião, decorre do facto da leitura das DF apresentarem uma leitura mais informativa, dado a informação adicional que é dada a cada item acerca da sua origem no anexo. Desta forma o anexo será a DF que mais crescerá, face ao panorama já existente, dado a ligação mais direta que tem com as restantes DF.

Segundo Carlos Azevedo<sup>21</sup>, coordenador geral da União Distrital das IPSS do Porto, “as alterações mais relevantes à forma de contabilização para as IPSS são o facto de deixarem de existir resultados extraordinários, o que permitirá incluir quotas ou donativos angariados por este tipo de organizações nos resultados operacionais, assim como o facto do balanço e da demonstração de resultados são mais objetivos e de mais simples leitura”.

Do ponto de vista de Carlos Azevedo, opinião com a qual concordamos, “o SNC trará maior complexidade ao processamento contabilístico mas tornará o processo de prestação de contas mais claro, transparente e, simultaneamente, permitirá um controlo maior da situação financeira, como por exemplo a dependência de financiamento público nos resultados operacionais, e da situação patrimonial”.

---

<sup>20</sup> O modelo de anexo das ESNL corresponde a um modelo reduzido de anexo. Anexo n.º 10 da Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro

<sup>21</sup> [http://mailings.vidaeconomica.pt/files/newsletters/2011-04/impulsopositivo/ipnews\\_13\\_abril.pdf](http://mailings.vidaeconomica.pt/files/newsletters/2011-04/impulsopositivo/ipnews_13_abril.pdf)

### 2.4.3 – Código de Contas

O CC específico para as ESNL foi aprovado pela Portaria n.º 106/2011, de 14 de Março e integra:

- Quadro síntese de contas;
- Código de contas relativo apenas às especificidades inerentes às ESNL; e
- Notas de enquadramento às contas específicas destas entidades.

O CC com as especificidades relativas às ESNL pode ser utilizado pelas entidades que se encontrem obrigadas a aplicar as normas internacionais de contabilidade adotadas na UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

De seguida apresentamos as especificidades constantes das notas de enquadramento relativas ao CC das ESNL:

**Classe 2 – Contas a receber e a pagar:** destina-se a registar as operações relacionadas com clientes e utentes, fornecedores, pessoal, estado e outros entes públicos, financiadores, instituidores e beneméritos, bem como outras operações com terceiros que não tenham cabimento nas contas anteriores ou noutras classes específicas. Incluem-se, ainda, nesta classe, os diferimentos e as provisões. Dadas as especificidades e a missão das ESNL, são introduzidas as seguintes alterações:

Na conta 25 - Financiamentos obtidos é criada a conta 255 - Instituidores e beneméritos. Nesta conta registam-se os financiamentos obtidos dos instituidores da entidade (fundadores, beneméritos, outros).

A conta 258 - Outros financiadores poderá ser desdobrada de acordo com as entidades financiadoras em Estado e outras entidades oficiais, entidades desportivas e outras entidades.

A conta 26 é redominada para 26 - Fundadores/patrocinadores/doadores/associados/membros, uma vez que as ESNL não têm acionistas nem sócios,

---

nem distribuem os excedentes líquidos obtidos no exercício. Trata-se de uma conta mista, isto é, pode ser conta de ativo, até à concretização da doação, ou conta de passivo, quando os fundadores/doadores/outros concederem empréstimos à entidade. A conta 261 - Fundadores/patrocinadores/doadores/associados/membros – Em curso, poderá ser desdobrada consoante as necessidades específicas da entidade.

Ainda de realçar a conta 298 - Provisões específicas do setor que poderá ser utilizada para registo das provisões específicas do setor em que a entidade se insere. Assim, no caso das mutualidades, registam-se nesta conta as responsabilidades assumidas relativamente a períodos futuros com as modalidades associativas das associações mutualistas. As verbas a incluir anualmente nesta conta resultam de estudos atuariais.

**Classe 4 – Investimentos:** inclui os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da entidade, quer sejam de sua propriedade, quer estejam em regime de locação financeira. Compreende os investimentos financeiros, as propriedades de investimento, os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, os investimentos em curso e os ativos não correntes detidos para venda.

Para atender às especificidades do património de algumas ESNL a conta 43 - Ativos fixos tangíveis foi desdobrada do seguinte modo:

431 - Bens do domínio público, a qual inclui os bens de domínio público, definidos na legislação em vigor, de que a entidade contabilística é administrante ou concessionária.

432 - Bens do património histórico, artístico e cultural onde se incluem todos os bens do domínio privado que cumpram as condições exigidas por lei para a classificação dos bens como património histórico, de interesse artístico, histórico, arqueológico, etnográfico, científico ou técnico, assim como o património documental e bibliográfico, arquivos (conjuntos orgânicos de documentos reunidos pelas pessoas jurídicas, públicas ou privadas, no exercício das suas atividades, ao serviço da sua utilização para a investigação, a cultura, a informação e a gestão administrativa) bibliotecas, museus (conjuntos ou coleções de valor histórico, artístico, científico e técnico ou de qualquer outra natureza cultural).

---

**Classe 5 - Fundos Patrimoniais:** evidencia os fundos patrimoniais da entidade, donde se realça as seguintes contas dadas as suas particularidades:

51 – Fundos, a qual inclui o fundo (dotação) inicial e os excedentes destinados a aumentar o mesmo.

52 - Excedentes técnicos, utilizada pelas mutualidades para registar relativamente a cada modalidade complementar de segurança social subscrita pelos associados das mutualistas o excesso de cobertura dos fundos permanentes constituídos para lhes fazer face, relativamente ao valor dos encargos com modalidades associativas efetuadas por técnicos atuariais e registados na conta 298 - Provisões específicas do setor. Esta conta será debitada por contrapartida da conta 2685 - Beneficiários das mutualistas - Melhorias de benefícios.

59 - Outras variações nos fundos patrimoniais, a qual regista os subsídios de fundadores/associados/membros e do Estado, bem como os donativos que estejam associados com ativos fixos tangíveis ou intangíveis são registados nesta conta. As subcontas 593 - Subsídios e 594 - Doações incluem os subsídios e doações associados com ativos fixos tangíveis e intangíveis que deverão ser transferidos numa base sistemática para a conta 7883 – Imputação de subsídios/doações para investimentos, à medida que forem contabilizadas as depreciações/amortizações do investimento a que respeitam.

**Classe 6 – Gastos:** inclui os gastos e as perdas respeitantes ao período, sendo de realçar a seguinte nota de enquadramento:

6781 - Provisões específicas do setor - no caso das entidades do setor mutualista esta conta movimenta-se em contrapartida da conta 298 - Provisões específicas do setor, de acordo com o resultado dos estudos atuariais mandados efetuar pela entidade. Foi criada a conta 689 - Custos com apoios financeiros concedidos a associados/utentes para registar os subsídios, donativos, bolsas de estudo, prestações associadas a modalidades complementares de segurança social subscritas por associados das mutualidades.

**Classe 7 – Rendimentos:** inclui os rendimentos e os ganhos respeitantes ao período, sendo de realçar as seguintes notas:

---

72 - Prestações de serviços, onde são registadas as quotas dos utilizadores, as quotizações e jóias dos associados, as promoções e os patrocínios, de acordo com as respetivas subcontas. A subconta 722 - Quotizações e jóias pode ser utilizada pelas associações mutualistas para registar os rendimentos resultantes da subscrição pelos associados de qualquer das modalidades de benefícios postos à sua disposição.

75 - Subsídios, doações e legados à exploração, onde são registados os subsídios do Estado e os subsídios, doações e legados dos instituidores/fundadores da entidade destinados à exploração.

**Classe 8 – Resultados:** destina-se a apurar o resultado líquido do período, podendo ser conveniente obter um desdobramento deste resultado por projetos, por valências, por atividades, etc.

A classe 9, que é uma classe livre, pode ser utilizada para proceder ao apuramento de resultados sectorizados para que a entidade obtenha a informação interna necessária à gestão dos fundos colocados à sua disposição.

## 2.5 – Estudo da norma

A NCRF-ESNL foi publicada pelo Aviso n.º 6726-B/2011, de 14 de Março.

### Objetivo:

Estabelecer os principais aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação, com as adaptações inerentes a este tipo de entidades.

#### Âmbito:

A norma deve ser aplicada pelas entidades que cumpram os requisitos de ESNL, a integração de lacunas relevantes faz-se supletivamente e em respeito pela hierarquia definida.

#### Considerações gerais de reconhecimento:

Trata-se de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um elemento que satisfaça a definição dada para a classe e obedeça aos critérios estabelecidos para esse mesmo reconhecimento.

#### Estrutura e conteúdo das demonstrações:

As DF devem ser claramente identificadas e distinguidas de outra informação publicada.

#### Adoção pela primeira vez da NCRF-ESNL:

Manter reconhecidos pela quantia escriturada todos os ativos e passivos cujo reconhecimento continue a ser exigido por esta norma;

Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento passe a ser exigido pela norma, sendo a respetiva mensuração efetuada nos termos nela previstos;

Desreconhecer itens como ativos ou passivos se a norma não o permitir;

**Outras situações:**

Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros

Ativos fixos tangíveis

Ativos intangíveis

Locações

Custos de empréstimos obtidos

Inventários

Rédito

Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes

Contabilização dos subsídios e outros apoios

Os efeitos de alterações em taxas de câmbio

Impostos sobre o rendimento

Instrumentos financeiros

Benefícios dos empregados

**Definições:**

Para as ESNL são válidas as definições constantes do apêndice I do Aviso n.º 15654/2009, publicado na 2ª série do Diário da República, n.º 173, de 7 de Setembro, exceto no que a presente norma dispuser diferentemente.

**Data de Eficácia:**

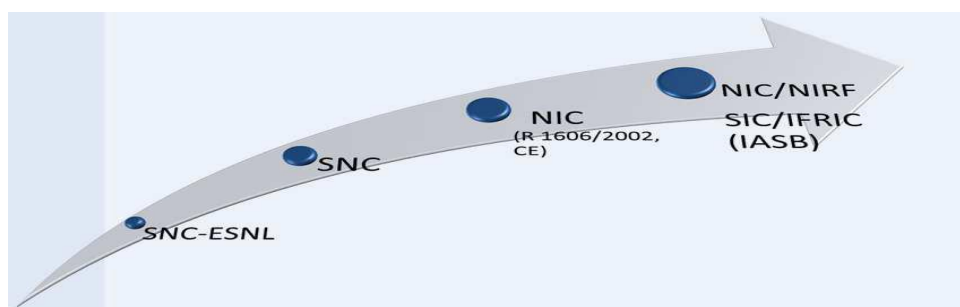
1 de Janeiro de 2012, sem prejuízo de as entidades poderem optar por aplicá-la a partir do exercício que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2011.

## 2.5.1 – Objetivo, âmbito e considerações gerais sobre reconhecimento

A NCRF-ESNL, publicada pelo Aviso n.º 6726-B/2011, de 14 de Março refere, no §1, como seu objetivo estabelecer os principais aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação, com as adaptações inerentes a este tipo de entidades.

O âmbito da presente norma, tal como referido no §2, aplica-se pelas entidades que cumpram os requisitos de ESNL, a integração de lacunas relevantes faz-se supletivamente e em respeito pela hierarquia definida, dado haver remissões para as normas internacionais de contabilidade.

Supletividade do SNC-ESNL face a lacunas:



Fonte: Guimarães, M. C. (2011, p. 25)

Quanto ao reconhecimento, trata-se de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um elemento que satisfaça a definição dada para a classe e obedeça aos critérios estabelecidos para esse mesmo reconhecimento.

## 2.5.2 - Adoção pela primeira vez da NCRF-ESNL

Conforme referido no § 5 da norma, as alterações de políticas contabilísticas decorrentes da adoção pela primeira vez da norma devem ser aplicadas prospectivamente, contrariamente ao definido na NCRF 3 do SNC. A NCRF 3 do SNC

prevê, com determinadas exceções, o tratamento retrospectivo destas alterações estabelecendo que, sempre que as mesmas se relacionem com factos dos exercícios anteriores, o seu efeito seja reconhecido em resultados transitados.

Quaisquer quantias relativas a diferenças de transição devem ser reconhecidas em resultados transitados. Em relação à forma como se deve efetuar essa transição do PCIPSS para a NCRF-ESNL, com o objetivo de facilitar a organização dos procedimentos de transição dessas entidades, nomeadamente em termos de balanço de abertura, deve em relação à primeira aplicação a entidade: i) manter reconhecidos pela quantia escriturada todos os ativos e passivos cujo reconhecimento continue a ser exigido por esta norma; ii) reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento passe a ser exigido pela norma, sendo a respetiva mensuração efetuada nos termos nela previstos; iii) desreconhecer itens como ativos ou passivos se a norma não o permitir; iv) efetuar as reclassificações pertinentes.

Este balanço de abertura servirá assim para comparativo nas primeiras DF elaboradas de acordo com a norma.

No que se refere às divulgações no final do primeiro exercício após a transição, estas devem incluir: i) uma explicação acerca da forma como a transição dos anteriores princípios contabilísticos geralmente aceites para a sua posição financeira e o seu desempenho financeiro relatados; ii) uma explicação acerca da natureza das diferenças de transição que foram reconhecidas como fundos patrimoniais.

Caso uma entidade dê conta de erros cometidos segundo os princípios contabilísticos geralmente aceites anteriores, as reconciliações devem distinguir as correções desses erros e as alterações às políticas contabilísticas.

### **2.5.3 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros**

Em relação a políticas contabilísticas a norma no § 6.1 estabelece os critérios para a seleção e aplicação contabilísticas, referindo que, a política ou políticas contabilísticas a

---

aplicar a determinado item será a que decorrer do capítulo que especificamente tratar da subjacente transação, acontecimento ou condição.

No caso de ausência de disposição, e após utilizadas as disposições supletivas, deve o órgão de diretivo fazer juízos de valor no desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística que resulte em informação que seja relevante para a tomada de decisões por parte dos utentes e fiável.

Ao fazer juízos de valor o órgão diretivo deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes, peça ordem indicada: i) os requisitos e orientação da norma que tratam de assuntos semelhantes e relacionados; e ii) as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para ativos, passivos, rendimentos e gastos constantes da norma.

Segundo o § 6.4, a norma, exige a consistência na aplicação das políticas contabilísticas. Esta, refere também, no § 6.5, que uma entidade deve alterar uma política contabilística apenas se a alteração: i) passar a ser exigida por esta Norma ou Interpretação; ou ii) resultar do facto de as DF proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transações, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.

As alterações nas estimativas contabilísticas e erros foram também merecedoras de referência na NCRF-ESNL. Esta estabelece que o princípio geral da aplicação prospetiva, incluindo qualquer diferencial nos resultados do período de alteração, se a alteração apenas afetar esse período, ou no período de alteração e futuros, se afetar ambas as situações.

No caso dos erros, a norma no § 6.9, refere que a correção de um erro material de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é detetado, sendo efetuada diretamente em resultados transitados.

No que respeita aos erros, a norma, não exige a sua correção retrospectiva. Assim, assumem crucial importância as divulgações, essencialmente descritivas, exigidas

---

relativamente a esta matéria pela norma, nomeadamente no que respeita a quantias e o impacto nas DF.

#### **2.5.4 - Ativos fixos tangíveis**

No que concerne ao seu reconhecimento, admite a norma no § 7.3, que sejam considerados no ativo fixo tangível (AFT) por uma só quantidade e quantia fixa os itens imobilizados que satisfaça as seguintes condições: i) sejam renovados frequentemente; ii) representem, bem a bem, uma quantia imaterial para a entidade; iii) tenham uma vida útil não superior a três anos.

Segundo o § 7.5 da norma, a regra geral é que um item do AFT deve ser mensurado pelo seu custo. Este compreende: i) os custos de compra, os direitos e impostos não reembolsáveis, bem como quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização e condição necessária ao seu funcionamento.

No entanto, nas ESNL existem bens do AFT atribuídos a título gratuito em que o custo pode ser desconhecido. Neste caso, diz a norma no § 7.5, que os bens são mensurados ao justo valor, ao valor pelo qual se encontram segurados, ou ao valor pelo qual figuravam anteriormente na sua contabilidade. A quantia assim apurada corresponderá ao custo considerado para efeitos da mensuração no reconhecimento.

Relativamente a dispêndios que não integram o custo de um item do AFT, a norma no § 7.7, apresenta um conjunto de exemplos: i) custos de abertura de novas instalações; ii) custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou atividades promocionais); iii) custos de condução da atividade numa nova localização ou com uma nova classe de utentes (incluindo custos de formação de pessoal); e iv) custos de administração e outros custos gerais.

Segundo a norma no § 7.8, uma entidade deve aplicar o modelo de custo, porém, nos casos em que existam diferenças significativas entre a quantia escriturada segundo o modelo do custo e o justo valor dos ativos, uma entidade poderá, alternativamente,

---

utilizar o modelo de revalorização como política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de AFT.

No modelo do custo, após reconhecimento como um ativo, um item do AFT deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

No modelo da revalorização, após o reconhecimento como um ativo, um item do AFT cujo justo valor possa ser mensurado fiavelmente deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes, sendo de seguir os procedimentos previsto na NCRF 7 – AFT.

Estas revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço, sendo que a utilização deste método implica que a entidade adote integralmente a NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento.

Se a quantia escriturada de um ativo for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado diretamente ao fundo patrimonial numa conta com o título de excedente de revalorização. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo ativo previamente reconhecido em resultados.

Caso, a quantia escriturada de um ativo for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada diretamente ao fundo patrimonial até ao ponto de qualquer saldo de crédito existente no excedente de revalorização com respeito a esse ativo.

No que concerne às depreciações, § 7.13 e seguintes, cada parte de um item do AFT com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente, e o gasto de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro ativo.

---

A norma determina que, os eventuais bens do património histórico, artístico e cultural não são objeto de depreciação.

A depreciação de um ativo começa quando este esteja disponível para uso, isto é, quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida. O método de depreciação usado deve refletir o modelo por que se espera que os bens do ativo contribuam para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade.

Quantos às perdas por imparidade, estabelece a norma que, para determinar se um ativo está ou não em imparidade, estas entidades devem aplicar a NCRF 12 – Imparidade de Ativos.

Relativamente ao desreconhecimento da quantia escriturada de um item do AFT o mesmo deve ter lugar no momento da alienação, ou quando não se espere futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

No que respeita a divulgações, além das constantes do Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro<sup>22</sup>, deverá considerar-se uma divulgação adicional referente a «montante e natureza dos bens do património histórico, artístico e cultural».

### **2.5.5 - Ativos intangíveis**

Os critérios estabelecidos para os AFT, aplicam-se também aos ativos intangíveis (AI). Desta forma, para que um AI seja reconhecido o mesmo deve ser identificável e cumprir as demais condições de reconhecimento, § 8.2 da norma.

Um ativo satisfaz o critério da identificabilidade na definição de um AI quando: i) for separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado; ou ii) resultar de direitos contratuais ou de outros direitos

---

<sup>22</sup> Para a qual remete a Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março, que define os Modelos de DF aplicáveis às ESNL

---

legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Segundo o § 8.4 da norma, um AI deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo, o qual deve ser determinado como preconizado para os ativos tangíveis, sendo que não é permitida a adoção do modelo de revalorização para os AI.

No que concerne aos AI gerados internamente, a regra é a do não reconhecimento dos mesmos, com exceção dos gastos de desenvolvimento, em que o reconhecimento apenas deve ocorrer se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar as seguintes condições: i) a viabilidade técnica de concluir o AI a fim de que esteja disponível para uso ou venda; ii) a sua intenção de concluir o AI e usá-lo ou vendê-lo; iii) a sua capacidade de usar ou vender o AI; iv) a forma como o AI contribua para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do AI ou para o próprio AI ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do AI; v) a disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o AI; vi) a sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao AI durante a sua fase de desenvolvimento.

No que respeita a divulgações, devemos observar ao Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009.

### **2.5.6- Locações**

No que diz respeito a locações não existiram grandes alterações, a norma descreve-as como locações financeiras ou operacionais.

A classificação do tipo de locação não depende da forma do contrato, mas da substância da operação, descrevendo a norma alguns exemplos de situações que normalmente conduzem a que uma locação seja considerada como financeira.

No que concerne a divulgações, vigoram as constantes do Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009, não sendo as divulgações previstas no n.º 7.3 do n.º 7 aplicáveis a estas entidades.

### **2.5.7 - Custos de empréstimos obtidos**

Os custos do empréstimos obtidos são reconhecidos como gastos no período em que sejam incorridos, é permitida a capitalização dos mesmos em circunstâncias excepcionais.

Então neste caso, os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica<sup>23</sup>. A quantia dos custos de empréstimos obtidos elegível para capitalização nesse ativo deve ser determinada como custos reais dos empréstimos obtidos incorridos nesse empréstimo durante o período menos qualquer rendimento de investimento temporário desses empréstimos.

No que concerne a divulgações, vigoram as constantes da Portaria n.º 986/2009.

### **2.5.8 - Inventários**

Os inventários devem ser mensurados pelo seu custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Em relação aos bens para distribuir gratuitamente devem ser mensurados inicialmente ao custo e subsequentemente pelo custo histórico ou pelo custo corrente, dos dois o mais baixo. Os bens obtidos a título gratuito para distribuir gratuitamente são mensurados ao custo corrente, mas se forem para vender aplica-se o valor realizável líquido. Se os bens forem produto agrícola colhido proveniente de ativos biológicos, estes são mensurados inicialmente pelo justo valor menos custos estimados no ponto de

---

<sup>23</sup> Considera-se que um ativo se qualifica quando leva necessariamente um período necessário de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.

---

venda na altura da colheita e subsequentemente serão mensurados pelo mais baixo do custo ou valor realizável líquido (§ 11 e seguintes).

Quanto a divulgações vigoram as constantes do Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009, com as alterações no Anexo I da Portaria n.º 105/2011.

### **2.5.9 - Rédito**

O rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, a qual é, em geral, determinada por acordo entre as partes, sendo que o rédito proveniente da venda de bens deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas as várias condições definidas na norma.

Quanto a divulgações vigoram as constantes do Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009.

### **2.5.10 - Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes**

Segundo o § 13.13 da norma, a quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço, tendo em consideração os riscos e incertezas que inevitavelmente rodeiam os acontecimentos.

Os ativos e passivos contingentes não são reconhecidos. Os passivos contingentes apenas são divulgados, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorrem contributos para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade. Os ativos contingentes poderão ser divulgados quando for provável um influxo para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade.

Quanto a divulgações vigoram as constantes da Portaria n.º 986/2009.

### **2.5.11 - Contabilização dos subsídios e outros apoios**

Os subsídios do Governo, incluindo os não monetários, devem ser inicialmente reconhecidos no balanço como componente dos Fundos patrimoniais e subsequentemente imputados numa base sistemática a rendimentos durante os períodos necessários balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que estes compensem, ou seja, na proporção das amortizações efetuadas em cada período, § 14.9 da norma.

Verificamos que os subsídios do Governo apenas sofreram modificação naqueles que estão relacionados com ativos, sendo apresentados no balanço como componente dos Fundos patrimoniais e não como passivo.

Relativamente a divulgações vigoram as constantes do Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009.

### **2.5.12 – Os Efeitos de alterações em taxas de câmbio**

Segundo o § 15.1 da norma, uma transação em moeda estrangeira é uma transação que seja denominada ou exija liquidação numa moeda estrangeira e deve ser registada, no momento de reconhecimento inicial na moeda funcional, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio em vigor à data da transação.

Uma entidade deve divulgar a quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados, § 13.1 da norma.

### **2.5.13 – Impostos sobre o rendimento**

O tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar e devem ser mensurados pela quantia que se espera que seja paga (ou recuperada) às autoridades fiscais, usando as taxas e leis fiscais aprovadas à data do balanço, § 16.1 da norma.

---

No que diz respeito a transações e outros acontecimentos reconhecidos diretamente no Fundo patrimonial, qualquer efeito fiscal é também diretamente reconhecido no Fundo patrimonial, caso em que o imposto corrente deve ser debitado ou creditado diretamente nessa rubrica.

### **2.5.14 – Instrumentos financeiros**

A regra geral de reconhecimento é que uma entidade deve reconhecer um ativo financeiro ou um passivo financeiro apenas quando se torne parte das disposições contratuais do instrumento.

Os instrumentos tais como clientes, fornecedores, contas a receber e a pagar, empréstimos bancários e contratos para conceder ou contrair empréstimos, deverão ser mensurados ao custo menos perda por imparidade.

Os instrumentos financeiros negociados em mercado líquido e regulamentado devem ser mensurados ao justo valor, reconhecendo-se as variações deste por contrapartida de resultados do período.

A cada data de relato a entidade deve avaliar todos os ativos financeiros que não estejam mensurados ao justo valor por contrapartida de resultados.

### **2.5.15 – Benefícios dos empregados**

A contabilização dos benefícios dos empregados a curto prazo é geralmente linear porque não são necessários pressupostos atuais para mensurar a obrigação ou o custo e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda atuarial. As obrigações dos benefícios a curto prazo são mensuradas numa base não descontada e reconhecidas com base no pressuposto do acréscimo.

Uma entidade deve reconhecer um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a pagar no futuro e um gasto quando a entidade

---

consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca desses benefícios, § 18.1 e § 18.5 da norma.

No que concerne a divulgações vigoram as constantes na Portaria n.º 986/2009 e Portaria n.º 105/2011.

## **2.6 - Normas interpretativas**

A norma refere no seu § 7.1 do anexo II do DL 36-A/2011, de 9 de Março, que sempre que se justifique e para esclarecimento e/ou para orientação sobre o conteúdo dos restantes instrumentos que integram a NCRF-ESNL, serão produzidas normas interpretativas.

Estas são proposta pela CNC e devem ser publicadas no Diário da Republica, sendo de aplicação obrigatória desde a data da sua eficácia.

Até à data de elaboração desta dissertação, ainda não foram publicadas normas interpretativas.<sup>24</sup>

## **2.7 - Processo de Prestação de Contas**

Para Araújo *et al.* (2012, p. 23), apesar das ESNL não estarem orientadas para o lucro e para o mercado, é crescente a importância que a prestação de contas assume no atual contexto, esperando-se que as ESNL sejam boas gestoras, e que mostrem que o são.

Daí que a prestação de contas se torne a ferramenta importante para permitir saber se os recursos estão a ser utilizados da melhor forma, e passa a ter um papel fundamental nas entidades sem fins lucrativos, enquanto instrumento de avaliação da sua governação e reflexo da atuação dos responsáveis por essas entidades.

Cada vez mais as entidades sem fins lucrativos devem dar ênfase à *accountability*, atendendo às especificidades da sua atividade, de modo a que os seus documentos de

---

<sup>24</sup> [http://www.cnc.min-financas.pt/Instrumentos\\_snc\\_esnl.html](http://www.cnc.min-financas.pt/Instrumentos_snc_esnl.html), consultado em julho de 2013.

prestação de contas garantam uma imagem fidedigna e apropriada do seu desempenho, devendo, portanto, afastar-se das normas e regras aplicadas a entidades com finalidade de lucro.

Para Franco (2004b, p 6) e Andrade & Franco (2007, p 49) “a prestação de contas tem uma relevância especial no âmbito das organizações do terceiro setor”.

Apesar do interesse dos doadores por mais e melhor informação por parte das organizações do terceiro setor, a verdade é que na maioria dos casos não existem mecanismos para se saber se o dinheiro ou os bens foram ou estão a ser usados da melhor forma possível. É aqui que a prestação de contas poderá desempenhar um papel fundamental, Franco (2004b, p 9).

A prestação de contas por parte da organização poderá, no entanto, ter como alvo todos os outros públicos da organização que não apenas os doadores. O facto de as organizações do terceiro setor estarem isentas de impostos coloca-as numa posição de “divida” perante o público em geral, pagador de impostos, e com direito a saber qual o fim dado às suas contribuições fiscais, Franco (2004b, p 10).

A quem prestar contas?

O ISS, I.P é o órgão de Tutela das IPSS, este dá apoio financeiro às Instituições através de acordos de cooperação e as Instituições por seu turno devem-lhe o cumprimento de algumas obrigações legais e contratuais, designadamente as resultantes dos acordos de cooperação celebrados com o Estado<sup>25</sup>.

O OCIP é um conjunto de obrigações contabilísticas que as IPSS e equiparadas passam a ter que cumprir, a partir do momento em que se registam como IPSS na SS.

Estas obrigações são cumpridas, obrigatoriamente, por via eletrónica, através da Aplicação OCIP<sup>26</sup>. A disponibilização desta funcionalidade eletrónica tem o objetivo de automatizar as tarefas associadas à receção, análise e visto dos orçamentos e contas anuais das IPSS.

---

<sup>25</sup> Lei n.º 47/2007, de 16 de Janeiro, n.º 3 do art.º 32

<sup>26</sup> <https://ocip.seg-social.pt/ocip/Login.jsp>

---

O processo de prestação de contas das IPSS consiste na submissão dos mapas de DF e documentos a seguir enumerados:

- Orçamento e plano de atividades;
- Relatório de atividades;
- Demonstrações financeiras: balanço; demonstração dos resultados (por cada resposta social/atividade); demonstração dos fluxos de caixa; anexo e, por opção ou exigência, demonstração de alterações nos fundos patrimoniais;
- Parecer do órgão de fiscalização (ou certificação legal das contas das Instituições a ela sujeitas no âmbito do SNC-ESNL cfr. art.º 12º do DL n.º 36-A/2011, de 9 Março);
- Balancete do mês de Dezembro ou de regularizações, incluindo os movimentos do mês e movimentos acumulados;
- Balancete de apuramento de resultados;
- Mapa de controlo do (s) subsídio (s) para investimento (s);
- Mapa de trabalho voluntário, envio facultativo.

De acordo com os consensos estabelecidos a organização do processo contabilístico das IPSS deverá ser sempre da responsabilidade dum(a) Técnico(a) Oficial de Contas.

### **2.7.1 - O Orçamento**

O orçamento é uma ferramenta de gestão no seio das ESNL. Esta ferramenta torna-se uma ajuda significativa no reconhecimento das necessidades de receitas e de despesas da Instituição, sendo fundamental numa organização, pois permite que a administração da mesma tenha a possibilidade de resolver problemas relativos a períodos seguintes, atempadamente. Acrescente-se que o orçamento é um instrumento fundamental para proporcionar o equilíbrio entre o curto e o longo prazo, promovendo a obtenção de

---

informações importantes para a tomada de decisão, isto é, o orçamento é sem dúvida uma peça fundamental de gestão, sendo no entanto necessária uma gestão transparente, eficaz e eficiente, uma vez que servirá de base para a tomada de decisões.

Assim, o orçamento é um estudo prévio, sobre como irá ser desenvolvida a atividade financeira da Instituição no exercício seguinte. Deste processo fazem parte vários mapas, que deverão ser devidamente estruturados e elaborados, de forma a encontrar uma previsão, o mais apurada possível, do que irá acontecer ao património da Instituição e qual a sua atividade financeira para o ano seguinte.

Imeton (2008), citado por Catarino (2012, p. 19) salienta que “em qualquer organização, para que a tomada de decisão seja eficaz, é preciso que ela esteja subsidiada por informações que possam suprir o gestor com alternativas que lhe mostrem, com alguma margem de segurança, as consequências de uma tomada de decisão”.

Para Douglas (2004, p. 3), o termo “Orçamento Social” é perfeitamente adequado ao contexto da gestão económico-financeira em instituições sem fins lucrativos.

Orçamentos, são planos de uma organização em termos financeiros que funciona como uma declaração de metas para o período seguinte (Douglas, 2004, p. 6).

O processo de entrega do orçamento foi objeto de uma reformulação, face aos anos anteriores.

Tendo em vista uma otimização do processo, os Orçamentos de 2013 eliminam a obrigatoriedade de entrega de documentos digitalizados respeitantes a suporte papel, nomeadamente ata de aprovação do orçamento pelo órgão de administração/ assembleia-geral de associados e parecer do órgão de fiscalização, substituindo-se esta informação pelo seu registo em suporte digital, mediante termo de responsabilização na submissão do orçamento.

Os orçamentos devem ser submetidos via *upload* na aplicação OCIP, sendo o modelo de orçamento em formato de Excel de entrega obrigatória e o modelo de orçamento em formato digital PDF de entrega facultativa.

---

O modelo de orçamentos em formato de Excel de preenchimento obrigatório tem a estrutura seguinte:

1. Menu
2. Regras Registo
3. Dados Gerais
4. Demonstração de Resultados
5. Financiamento
6. Investimento
7. Memória Justificativa

A submissão dos orçamentos anuais deve ser efetuada na aplicação OCIP durante o mês de Dezembro.

As revisões orçamentais devem ser submetidas na aplicação OCIP até ao dia 15 de Novembro do ano a que se refere, sempre que se verifique uma das situações seguintes:

1. Desvios iguais ou superiores a 15% dos resultados líquidos da Instituição.
2. Desvios iguais ou superiores a 15% dos rendimentos globais da Instituição.
3. Desvios iguais ou superiores a 15% dos gastos globais da Instituição.

### **2.7.2 - As Contas Anuais**

As IPSS têm que enviar à tutela as contas anuais eletronicamente até ao dia 30 de Junho do ano seguinte a que dizem respeito as contas de gerência.

Deste processo fazem parte os mapas anteriormente já enunciados.

Para enviar uma correção de contas anuais já submetidas, deverá solicitar a correção por via eletrónica, na aplicação OCIP, e aguardar pela respetiva autorização. Após o pedido de autorização, deverá consultar o estado do seu pedido na aplicação.

## 2.8 - Normativo Contabilístico aplicado às ESNL em Espanha

Em Espanha, as regras de harmonização contabilística aplicadas ao sector não lucrativo foram emitidas pela *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (AECA) e surgiram em 1998, com a promulgação do Real Decreto 776/1998, em 30 de Abril.

A AECA é a única instituição espanhola responsável pela emissão de princípios e normas de contabilidade geralmente aceites, bem como de pareceres e estudos sobre boas práticas de gestão empresarial.

O grupo de trabalho responsável pela emissão das normas e princípios contabilísticos aplicados às ESNL (*Comisión de Entidades Sin Fines Lucrativos*) é constituído por profissionais em representação de diversas instituições sem finalidade de lucro, incluindo associações, fundações, ONG, entre outras.

O Real Decreto impõe um modelo derivado do *Plan General de Contabilidad*, o qual deriva das diretivas europeias, sendo aplicado à generalidade das entidades espanholas com finalidade de lucro.

Atualmente o normativo que vigora para a setor não lucrativo, foi promulgado pelo Real Decreto 1491/2011, de 24 de Outubro.

Este normativo aplica-se a fundações de competência estatal e associações de utilidade pública. Excetuam-se as fundações desportivas espanholas e as federações territoriais e as associações e clubes desportivos de utilidade pública.

O normativo espanhol aplicado às ESNL, estrutura-se em cinco partes (Marco concetual da contabilidade; normas de registo e valorização; contas anuais; quadro de contas e; definições), antecedidas por: i) uma introdução que explica a principal atividade das ESFL; ii) as modificações introduzidas para realizar a adaptação face ao *Plan General de Contabilidad* e; iii) a respetiva justificação.

As contas anuais compreendem as seguintes DF: i) um balanço; ii) uma demonstração de resultados e; iii) um anexo.

---

Acresce referir, que as entidades que cumpram pelo menos dois dos seguintes requisitos podem apresentar um modelo abreviado de contas anuais: i) ativo total igual ou inferior a 150.000 euros; ii) volume de negócios igual ou inferior a 150.000 euros e; iii) número de trabalhadores iguais ou inferior a 5.

O Real Decreto inclui regras específicas para os seguintes temas: i) subvenções, doações e legados; e ii) bens do património histórico.

Na norma espanhola os AFT são mensurados inicialmente ao seu custo, os recebidos numa troca são mensurados pela quantia escriturada do bem entregue mais a quantia paga ou a pagar, sem exceder o justo valor dos bens, se obtidos a título gratuito são mensurados pelo seu justo valor. Os terrenos têm uma vida útil infinita, pelo que não são amortizáveis.

Os AI são mensurados segundo o modelo de custo.

Os inventários podem ser mensurados pelo custo ou pelo justo valor, dependendo do tipo de bens.

Os gastos e os rendimentos são reconhecidos no exercício em que são incorridos, independentemente do ser pagamento ou recebimento.

Em relação a subsídios, doações e legados recebidos não reembolsáveis reconhecem-se directamente no fundo patrimonial, no caso de serem reembolsáveis são reconhecidos como passivos até adquirir o estatuto de não reembolsável. Os subsídios de carácter monetário mensuram-se ao justo valor da quantia recebida e os não monetários ou em espécie pelo justo valor.

Podemos, assim, concluir que o normativo português apresenta uma estrutura muito semelhante ao normativo espanhol, isto porque, apesar de Espanha e Portugal apresentarem as mesmas DF, a autonomia da sua apresentação é diferente. Quanto aos AFT são mensurados pelo custo em ambos os países. Em Espanha os inventários podem ser mensurados pelo custo ou pelo justo valor, dependendo do tipo de bens. Em Portugal, há várias bases de mensuração dependendo da finalidade dos inventários. No que concerne a subsídios e outros apoios não existem diferenças relevantes.

---

## Capítulo III - Enquadramento Fiscal

### 3 – Introdução

O EIPSS<sup>27</sup>, no art.º 8, atribui o estatuto de utilidade pública<sup>28</sup> às IPSS, que desta forma podem beneficiar do regime de regalias e benefícios fiscais das pessoas coletivas de utilidade pública, nomeadamente os previstos no art.º 1, da Lei n.º 151/99, de 14 de Setembro, que, sem prejuízo de outros benefícios na restante legislação aplicável, indica que podem ser concedidos a estas entidades isenções em sede de vários impostos, bem como obrigações de cooperação.

A isenção não se pode confundir com exclusão tributária. De facto as situações de exclusão tributária, ao contrário da isenção, não são uma exceção às regras de incidência na medida em que os factos abrangidos se situam fora do âmbito genérico de sujeição, ou seja, fora do campo do imposto.

É este o caso dos rendimentos referidos no n.º 3, art.º 54 do código do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (CIRC), que considera rendimentos não sujeitos a imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários das ESNL.

As ESNL beneficiam de um enquadramento fiscal mais favorável, sendo na nossa opinião, duas as razões para esta discriminação positiva: argumentos de natureza jurídico-constitucional e argumentos de índole económica e social.

---

<sup>27</sup> Estatuto das IPSS, Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro.

<sup>28</sup> São pessoas coletivas de utilidade pública as associações ou fundações que prossigam fins de interesse geral, ou da comunidade nacional ou de qualquer região ou circunscrição, cooperando com a Administração Central ou a Administração Local, em termos de merecerem da parte desta administração a declaração de «utilidade pública» " (n.º 1 do art.º 1º do DL 460/77, de 7 de Novembro). A declaração de utilidade pública é da competência de S. Exa. o Primeiro-Ministro sendo objeto de despacho publicado no Diário da República (II Série).

---

### 3.1 - Tributação em sede de Imposto sobre o rendimento

Estão isentas de IRC, as IPSS, bem como as pessoas coletivas àquelas legalmente equiparadas, segundo a alínea b) do n.º 1, do art.º 10 do CIRC<sup>29</sup>.

Esta isenção não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício das atividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor, e é condicionada à observância dos requisitos previstos no n.º 3 do referido artigo:

- a) Exercício efetivo, a título exclusivo ou predominante, de atividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram o respetivo reconhecimento da qualidade de utilidade pública ou dos fins que justificaram a isenção consoante se trate, respetivamente, de entidades previstas nas alíneas a) e b) ou alínea c) do n.º 1;
- b) Afetação aos fins referidos na alínea anterior de, pelo menos, 50% do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao fim do 4.º período de tributação posterior àquele em que tenha sido obtido, salvo em caso de justo impedimento no cumprimento do prazo de afetação, notificado ao diretor-geral dos impostos, acompanhado da respetiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do 1.º mês subsequente ao termo do referido prazo;
- c) Inexistência de qualquer interesse direto ou indireto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das atividades económicas por elas prosseguidas.

Caso a entidade não cumpra os requisitos anteriormente referidos, perde a isenção, a partir do correspondente período de tributação, inclusive. A isenção de IRC deve ser requerida pela IPSS interessada, estando a sua eficácia dependente de reconhecimento do Ministro das Finanças. Este reconhecimento possui natureza meramente declarativa.

---

<sup>29</sup> [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/circ\\_rep/irc10.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/circ_rep/irc10.htm)

O despacho de reconhecimento da isenção define os termos da isenção, tendo em conta os fins prosseguidos e as atividades desenvolvidas, para a sua realização, pelas IPSS.

A incidência do IRC para os sujeitos passivos que não exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, como é o caso das IPSS, é feita de maneira diferente das demais sociedades. Alfaro (2003, p. 6) afirma “os proveitos gerados pelas IPSS são, à partida, tributados pelo rendimento global, o qual corresponde à soma algébrica dos rendimentos das várias categorias consideradas para efeitos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ”.

Assim, as ESNL são tributadas pelo seu rendimento global e não pelo lucro, sendo a tributação sujeita a uma taxa menor<sup>30</sup> do que a aplicável às entidades empresariais.

O rendimento global sujeito a imposto é formado pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias determinados nos termos do IRS, incluindo incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, aplicando-se à determinação do lucro tributável as disposições do CIRC.

Consideram-se *rendimentos não sujeitos* a IRC (n.º 2, do art.º 54 do CIRC) as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários.

Entende-se por *rendimentos isentos* (de acordo com o n.º 4, mesmo artigo) os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à direta e imediata realização dos fins estatutários.

Neste sentido, as quotizações dos associados estão sempre fora do campo do imposto, não sendo por isso tributadas. O mesmo já não acontece com os rendimentos provenientes de subsídios e donativos, os quais beneficiam de exclusão de tributação e isenção, respetivamente, desde que sejam utilizados nos fins estatutários, competindo ao sujeito passivo provar essa utilização, através dos respetivos registos contabilísticos.

---

<sup>30</sup> Taxa 21,5%, conforme art.º 87 do CIRC

### 3.2 – Tributação em sede de Imposto sobre o valor acrescentado

Sendo o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) um imposto geral e indireto que incide em todas as fases do circuito económico, as entidades sem fins lucrativos não deixam de ser consideradas como sujeitos passivos de IVA (Amorim, J. C., 2011, p. 188). Neste sentido, Ribeiro & Santos (2013, p. 63) “as organizações de economia social são sujeitos passivos de IVA, que praticam operações sujeitas a IVA nos termos gerais”.

Segundo o art.º 10 e o n.º 6 do art.º 9 do código do imposto sobre o valor acrescentado (CIVA)<sup>31</sup>, as IPSS estão isentas de imposto, desde que os serviços por elas prestados bem como as transmissões de bens com elas conexas se refiram a: Serviços de Segurança Social e de Assistência Social.

Em ambos os casos, apenas se a entidade prestadora não cobrar qualquer contraprestação.

Para todas as atividades que estas entidades realizem fora do seu âmbito de isenção, aplica-se o previsto no art.º 23 do CIVA, ou seja, o imposto é apurado por via *do método pró-rata* ou da *afetação real*.

Estão ainda isentas as prestações de serviços e as transmissões de bens estritamente conexas efetuadas no exercício da sua atividade habitual por creches, jardim-de-infância, centros de atividades de tempos livres, centros de reabilitação de inválidos e lares de idosos, Trata-se de uma isenção incompleta na medida em que a IPSS não liquidam imposto relativamente aos serviços que prestam e, por conseguinte, não podem repercutir o IVA que suportam na aquisição de bens e serviços que realizem. Muitos dos serviços que as entidades oferecem estão isentos de IVA, o que faz com que não possam repercutir o IVA que suportam (Amorim, J. C., 2011, p. 189). Neste sentido, para Alfaro (2003, p. 9) designam-se por isenções simples e incompletas, isto é, sem direito à dedução.

---

<sup>31</sup> [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/civa\\_rep/index\\_iva.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/index_iva.htm)

Existe um regime próprio para as IPSS, no que respeita a restituição de IVA, suportado na aquisição de bens e serviços, o DL 20/90, de 13 de Janeiro, alterado pelo orçamento de estado para 2013, nomeadamente, pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro<sup>32</sup>, publicada no Diário da Republica n.º 252 – Série I – 1º Suplemento.

Assim, as IPSS podem pedir a restituição de um montante equivalente a 50% do IVA suportado:

- na aquisição de bens e serviços relacionados com a construção, manutenção e conservação de imóveis utilizados total ou principalmente na prossecução dos respetivos fins estatutários da entidade, desde que constantes de faturas de valor não inferior a 997,60 euros, com exclusão do IVA, alínea a) do n.º 1, do art.º 2 do referido DL e;
- nas aquisições de bens ou serviços referentes a elementos do ativo fio tangível sujeitos a depreciação para a prossecução dos fins estatutários da entidade, com exceção de veículos e respetivas reparações, desde que constantes de faturas de valor unitário não inferior a 99,76 euros, e cujo valor global, durante o exercício, não ultrapassem 9.975,96 euros, com exclusão do IVA, alínea b) do n.º1, do art.º 2 do DL.

Caso as operações mencionadas estivessem em curso, em 31 de dezembro de 2010, bem como às que, no âmbito de programas, projetos e ações objeto de cofinanciamento público com suporte no quadro de referência estratégico nacional, no programa de investimentos e despesas de desenvolvimento da administração central ou nas receitas provenientes dos jogos sociais, estivessem aquela data a decorrer, já contratualizados ou

---

<sup>32</sup> Artigo 251.º - Instituições particulares de solidariedade social e Santa Casa da Misericórdia de Lisboa:  
1 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, são ripristinados, durante o ano de 2013, o n.º 2 do artigo 65.º da Lei n.º 16/2001, de 22 de junho, alterada pelas Leis n.º 91/2009, de 31 de agosto, e 3-B/2010, de 28 de abril, e as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro, alterado pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de dezembro, pelo Decreto-Lei n.º 323/98, de 30 de outubro, pela Lei n.º 30-C/2000, de 29 de dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de dezembro, revogados pelo n.º 1 do artigo 130.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro.  
2 - A restituição prevista nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro, é feita em montante equivalente a 50 % do IVA suportado, exceto nos casos de operações abrangidas pelo n.º 2 do artigo 130.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, relativamente às quais se mantém em vigor o direito à restituição de um montante equivalente ao IVA suportado.

---

com decisão de aprovação da candidatura, mantêm-se em vigor o direito à restituição de um montante equivalente ao IVA suportado, ou seja, a restituição do IVA é de 100%<sup>33</sup>.

Neste sentido, as entidades podem obter isenções completas com a possibilidade de obter o reembolso de IVA suportado (Alfaro, 2003, citado por Amorim, 2011, p. 189).

Os pedidos de restituição, acompanhados de relação de modelo oficial da qual constem os elementos identificativos das declarações de importação e faturas, devem ser remetidos à Administração Tributária por transmissão eletrónica de dados. O pedido de restituição é obrigatoriamente visado pela entidade que exerça a tutela sobre a IPSS, confirmando a sua natureza.

Segundo o n.º 3 e n.º 4 do art.º 3, do DL 20/90, de 13 de Janeiro, o pedido de restituição será efetuado dentro do prazo de um ano a contar da data da fatura, com exceção dos pedidos relativos a aquisições de ativos fixos tangíveis, cujo pedido deve ser efetuado nos meses de Janeiro e Fevereiro do ano seguinte a que dizem respeito.

Resumo de algumas situações que podem estar sujeita a tributação de IVA e IRC:

- ✚ **Rendas** – estão isentas de IVA mas sujeitas a IRC;
- ✚ **Bares e restaurantes** – estão sujeitos a IVA e a IRC;
- ✚ **Juros e outros rendimentos de capitais** - estão isentas de IVA mas sujeitas a IRC;
- ✚ **Manifestações ocasionais** (bailes, concertos, espectáculos de folclore ou de variedades, sessões de cinema ou teatro, vendas de caridade, exposições, sorteios) – estão isentas de IVA quando o número de manifestações ocasionais não ultrapasse 8 quando participadas à repartição de finanças, mas sujeitas a IRC.

Desde que cumulativamente não ultrapassem 7.500 euros por ano (art.º 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)).

<sup>33</sup> N.º 2 do art.º 130º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro.

### **3.3 – Tributação em sede de Imposto do selo**

Estão isentos de imposto do selo (IS), quando este constitua seu encargo, as IPSS e entidade a estas legalmente equiparadas, de acordo com o art.º 6 do código do imposto do selo<sup>34</sup>.

Se a operação em causa estiver sujeita a IVA será excluída de IS, no entanto, o selo do documento que titula a operação é sempre devido.

Sempre que haja lugar a qualquer isenção, deve averbar-se no documento ou título a disposição legal que o prevê.

Esta isenção é automática em função da sua qualidade, não dependendo de qualquer pedido ou autorização.

### **3.4 – Tributação em sede de Impostos sobre o património**

#### **3.4.1 - Imposto sobre transmissões onerosas de imóveis**

O imposto sobre transmissões onerosas de imóveis (IMT) é um imposto local, autárquico, que incide sobre a transmissão onerosa de bens imóveis ou sobre a transmissão de direitos de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre bens móveis.

Está previsto um regime de isenção subjetiva que dispensa, em certas condições, a tributação das aquisições, a título oneroso, de bens imóveis por certas Instituições.

Assim, as IPSS podem beneficiar de isenção de IMT, ao abrigo das alíneas d) e e) do art.º 6 do código do imposto sobre transmissões onerosas de imóveis<sup>35</sup>.

Esta isenção está sujeita a reconhecimento prévio de acordo com o art.º 10 do referido código, onde está estabelecido que as isenções são reconhecidas a requerimento dos interessados, a apresentar antes do ato ou contrato que originou a transmissão junto dos

---

<sup>34</sup> [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/selo/selo6.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/selo/selo6.htm)

<sup>35</sup> [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/cimt/cimt6.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cimt/cimt6.htm)

---

serviços competentes para a decisão, mas sempre antes da liquidação que seria de efetuar.

A aquisição de imóveis pelas IPSS com vista à concretização dos seus fins estatutários, conduzirá à isenção do IMT segundo o respetivo código.

### **3.4.2 - Imposto municipal sobre imóveis**

O imposto municipal sobre imóveis (IMI) tem por objetivo tributar o valor patrimonial dos prédios rústicos e urbanos.

Trata-se de um imposto municipal cuja receita reverte para os respetivos municípios é pago anualmente e incide sobre o valor patrimonial tributário<sup>36</sup> (VPT) dos prédios.

Estão isentas IMI as IPSS e as pessoas coletivas a elas legalmente equiparadas, quando os prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins, conforme o disposto na alínea f) do n.º 1, do art.º 44 do EBF.

Esta isenção é reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área onde se situa o prédio, mediante apresentação de requerimento por parte entidade interessada.

### **3.5 - Tributação em sede de imposto sobre veículos**

O imposto sobre veículos é um imposto interno, que incide sobre veículos automóveis ligeiros de passageiros novos ou usados, admitidos ou importados, que se destinem a ser matriculados.

Depende de pedido dirigido à Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos especiais sobre o consumo, anterior ou comitente à apresentação do pedido de introdução no consumo, instruído com documento comprovativo atualizado do estatuto jurídico da Instituição e documento comprovativo da aquisição.

---

<sup>36</sup> É o valor dos prédios para efeitos fiscais, apurado com base nas regras previstas no art.º 7 do CIMI.

A isenção prevista no art.º 52 do código do imposto sobre veículos<sup>37</sup> é atribuída às IPSS, relativamente a veículos para transporte coletivo de utentes com lotação de nove lugares, incluindo o condutor, adquiridos a título oneroso, em estado novo, por IPSS que se destinem ao transporte em atividades de interesse público e que se mostrem adequados à sua natureza e finalidades.

Os veículos deverão ter inscrito de forma permanente, nas partes laterais e posterior, em dimensão não inferior à matrícula, dizeres identificadores da entidade beneficiária, caso contrário poderá ser considerado como introdução ilegal no consumo.

### **3.6 – Tributação em sede de Imposto único de circulação**

O imposto único de circulação é um imposto anual pago pela propriedade de um determinado veículo, no respetivo mês de aquisição.

As IPSS encontram-se isentas de imposto, nos termos previstos no art.º 5 do Código do imposto único de circulação<sup>38</sup>. Esta isenção é reconhecida por despacho<sup>39</sup> do Diretor-Geral dos Impostos sobre requerimento das entidades interessadas devidamente documentado.

### **3.7 – O mecenato e os incentivos fiscais**

Segundo Amorim, J. C. (2011, p. 192) existem vários tipos de mecenato em função da entidade beneficiária e da finalidade da atividade desenvolvida. Esses vários tipos de mecenato encontram-se consagrados fundamentalmente no EBF, que distingue, por um lado, o mecenato das entidades públicas e entidades privadas e, por outro lado, os donativos em dinheiro e em espécie concedidos por pessoas coletivas e singulares (art.º 61 e 62 do EBF).

---

<sup>37</sup> Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho

<sup>38</sup> [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/iuc/iuc5.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/iuc/iuc5.htm)

<sup>39</sup> Despacho de 22 de Março de 2012.

---

Os *benefícios fiscais* consistem, essencialmente, em donativos em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas por pessoas singulares ou coletivas (art.º 2, art.º 61 do EBF). Os benefícios fiscais que são atribuídos a esses donativos traduzem-se na possibilidade de serem considerados pelos doadores ou mecenas como gastos do respetivo exercício para efeitos da determinação do lucro tributável (pessoas coletivas) ou na possibilidade dos donativos serem dedutíveis à coleta do ano a que dizem respeito, no caso de pessoas singulares.

Neste contexto, os donativos constituem frequentemente uma receita importante, e por vezes fundamental, para as atividades de muitas ESNL.

Para as IPSS está estabelecido um tratamento fiscal privilegiado, o qual consiste na atribuição de benefícios fiscais de forma automática ou mediante reconhecimento prévio por parte das autoridades competentes<sup>40</sup>.

No que concerne aos donativos atribuídos por empresas a favor das IPSS, os benefícios fiscais, previstos no mecenato social, são considerados automaticamente como gastos do exercício dos mecenas, até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou serviços prestados, desde que atribuídos às ESFL, sendo majorados em 130% ou 140% nos casos de apoio à infância, à terceira idade, de tratamento de toxicodependentes e de doentes com sida e de promoção de iniciativas de reinserção social (n.º 4 do art.º 62 do EBF). Poderão ainda os gastos ser majorados em 150% no caso de donativos concedidos a ESFL e destinados ao apoio pré-natal a adolescentes, a mulheres em situação de risco e ao apoio ao acolhimento de crianças em situações de risco ou vítimas de abandono (n.º 5 do art.º 62 do EBF).

No caso de donativos atribuídos por uma pessoa singular, de acordo com o art.º 63 do EBF, são dedutíveis à coleta do ano, em valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas, com um limite de 15% do valor da coleta. Caso a entidade beneficiária seja uma congregação religiosa a majoração eleva-se para 130%.

---

<sup>40</sup> Estatuto de pessoa coletiva de utilidade pública

A Lei da Liberdade Religiosa<sup>41</sup> prevê que os sujeitos passivos de IRS possam proceder, na sua declaração anual de rendimentos, a uma consignação fiscal, no montante correspondente a 0,5% do imposto devido, a favor, entre outras entidades, de IPSS.

Assim, as IPSS podem ainda usufruir deste benefício fiscal<sup>42</sup>, contudo caso tenham solicitado a restituição do IVA em determinado exercício não poderão beneficiar daquela consignação fiscal no ano a que respeita esse exercício.

Segundo Alfaro (2003, p. 8) opinião com a qual concordamos, não se compreende a relação estabelecida pelo legislador entre o direito à restituição de IVA nos termos apontados, anteriormente no ponto 3.2, e a consignação fiscal em sede de IRS, já que, em termos de lógica jurídica, tal relação é pura e simplesmente inexistente.

### **3.8 - Ajudas de custo judiciais**

Estão isentas de custas judiciais, as pessoas coletivas privadas sem fins lucrativos, quando atuem exclusivamente no âmbito das suas atribuições ou para defender os interesses que lhe estão especialmente conferidos pelo respetivo estatuto, de acordo com a alínea f) do n.º 1 do art.º 4, do Regulamento das Custas Processuais<sup>43</sup>.

### **3.9 – Obrigações declarativas**

As IPSS enquanto sujeitos passivos têm as seguintes obrigações declarativas, acessórias e de fiscalização:

---

<sup>41</sup> Art.º 32 da Lei n.º 16/2001, de 22 de Junho e Portaria n.º 362/2004, de 8 de Abril

<sup>42</sup> Previsto no n.º 4 do art.º 32 da Lei n.º 16/2001, de 22 de Junho, alterada pelas Leis n.º 91/2009, de 31 de Agosto e n.º 3-B/2010, de 28 de Abril

<sup>43</sup> Decreto-Lei n.º 34/2008 de 26/02, DR n.º 40 – Série I

---

### 3.9.1 - Obrigações em sede de IRC

<p><b>Declarativas</b> (art.º 117 CIRC)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✚ Declaração de inscrição, alterações ou de cessação, nos termos dos arts.º 118 e 119 do CIRC;</li> <li>✚ Declaração periódica de rendimentos: Modelo 22 (a), nos termos art.º 120 do CIRC<sup>44</sup>;</li> <li>✚ Declaração anual de informação contabilística e fiscal: IES, nos termos art.º 121 do CIRC;</li> <li>✚ Registo das operações, art.º 124 CIRC</li> </ul>
<p><b>Acessórias</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✚ Organização Dossier Fiscal, art.º 130 do CIRC (as ESNL, tal como todas as outras, excetuando-se as isentas ao abrigo do art.º 9, estão obrigadas a guardar os documentos contabilísticos e fiscais no prazo de 10 anos);</li> <li>✚ Saf-T (PT), segundo Portaria n.º 321-A/2007, de 26/03;</li> <li>✚ Programa certifica informático de faturação, nos termos art.º 123 do CIRC e Portaria n.º 22/2012, de 24/01</li> </ul>
<p><b>Pagamento</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✚ Tributação Autónoma             <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ sujeição: n.º 1 do art.º 88 do CIRC – 70% <sup>45</sup></li> <li>▪ não sujeição: n.º 3 do art.º 88 do CIRC</li> </ul> </li> <li>✚ Derrama             <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ as ESNL não estão sujeitas (Lei das Finanças)</li> </ul> </li> <li>✚ Pagamento Especial por Conta             <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ as ESNL não estão sujeitas, n.º 1 do art.º 106 do CIRC, por remissão para o n.º 1 do art.º 104</li> </ul> </li> <li>✚ Taxa de Tributação             <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ n.º 1 do art.º 87 do CIRC: 21,5% (incidente sobre rendimento global)</li> </ul> </li> </ul>

Fonte: Elaboração própria

<sup>44</sup> Esta obrigação não abrange as entidades isentas ao abrigo art.º 9, exceto quando sujeitas a uma tributação autónoma, n.º 5 art.º 117 do CIRC

<sup>45</sup> Taxa agravada 80%, n.º 2 art.º 88 do CIRC

(a) No que concerne a *quotas* e *subsídios* destinados a financiar a realização dos fins estatutários, são rendimentos não sujeitos a IRC, pelo que não devem ser relevados nem na Modelo 22 nem no anexo D desta declaração, por não serem rendimentos sujeitos ou isentos (n.º 3 do art.º 54 do CIRC).

Para as ESNL, no que respeita à determinação do imposto, o preenchimento da Declaração Modelo 22, inicia-se no Quadro 09, segundo o ponto 8.3 do Ofício Circulado n.º 20167/2013, de 12 de Abril

As entidades que apenas tenham obtidos rendimentos isentos no período, devem indicá-los nos campos 323 e, caso apresentem resultado positivo, estão obrigadas ao preenchimento do Quadro 03 do anexo D.

Caso tenham obtido também rendimentos sujeitos a tributação devem indicar estes últimos nos campos 301, ou seja, nas colunas do Quadro 09 da Modelo 22 relativas ao regime geral. Nesta situação, aconselha-se o preenchimento prévio do Anexo D da IES, onde é feito o apuramento do rendimento global.

Estas entidades têm uma taxa específica de IRC, de 21,5%, o cálculo do imposto é efetuado nos campos 348 do Quadro 10.

### 3.9.2 - Obrigações em sede de IVA

<p><b>Declarativas</b> (art.º 29 CIVA)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✚ Declaração de início, alterações ou de cessação, nos termos dos arts.º 31, 32 e 33 do CIVA;</li> <li>✚ Declaração periódica, nos termos art.º 29, 41 e 43 do CIVA;</li> <li>✚ Declaração recapitulativa, nos termos art.º 29 do CIVA e art.º 23 e 30 do RITI e Portaria n.º 375/2003, de 10/05</li> <li>✚ Declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES) e mapas recapitulativos, nos termos art.º 29 CIVA e do DL n.º 347/85, de 23 de Agosto</li> </ul>
--	--

<b>Acessórias</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✚ Faturas e faturas simplificadas, art.º 29, 36 e 40 do CIVA</li> <li>✚ Comunicação dos elementos das faturas, DL 198/2012, de 24/08 e Portaria 426-A/2012, 28/12</li> <li>✚ Os requisitos da contabilidade<sup>46</sup>, art.º 44 do CIVA</li> <li>✚ Os sujeitos passivos que não possuam contabilidade organizada, - Regime de Caixa, devem utilizar um conjunto específico de livros, nos termos art.º 50 do CIVA,</li> <li>✚ Os métodos de dedução relativos a bens de utilização mista também são idênticos para todos os sujeitos passivos de IVA (art.º 23)</li> </ul>
-------------------	--

Fonte: Elaboração própria

Relativamente aos Anexos da IES, as ESNL devem ainda, entregar, quanto ao IVA, o anexo L, sempre no caso da existência de uma dada atividade acessória, e eventualmente os anexos O e P (mapas recapitulativos).

Os DL 197/2012 e 198/2012, de 24 de agosto, vieram alterar os critérios para emissão de faturas. Assim, todos os sujeitos passivos de IVA estão obrigados a emitir faturas para todas as transmissões de bens e prestações de serviços que efetuem. Todas as faturas emitidas terão de ser comunicadas à AT.

Se uma IPSS praticar apenas operações isentas está dispensada da obrigação da emissão de faturas, nos termos do n.º 3 do art.º 29 do CIVA.

No caso de emitir faturas de acordo com o art.º 36 do CIVA, tem de as comunicar à AT.

Uma IPSS que apenas pratica operações isentas poderá optar por continuar a emitir recibos.

Uma IPSS que apenas pratica operações isentas é obrigada a emitir faturas caso o cliente a solicite, uma vez que só os sujeitos passivos isentos ao abrigo do art.º 53 do CIVA podem recusar a solicitação.

<sup>46</sup> Idêntico para todos os sujeitos passivos (sejam eles ESNL ou não)

Se uma IPSS está num regime misto de IVA terá de emitir faturas para todas as operações, incluindo as isentas, nos termos do art.º 36 do CIVA e de as comunicar à AT.

As IPSS que recorram a programas de faturação, não estão obrigadas a recorrer a programa certificado, assim como uma IPSS que emita faturas não está obrigada a ter o SAF-T(PT).

Importa também referir, que de acordo com o disposto no n.º 1 do Regime dos Bens em Circulação (RBC), aprovado pelo DL 147/2003, de 11 de Julho, todos os bens em circulação, em território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, que sejam objeto de operações realizadas por sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado deverão ser acompanhadas de documento de transporte processados nos termos do presente diploma.

A principal obrigação declarativa, imposta pelo RBC, é a da emissão de um documento de transporte (fatura, guia de remessa, nota de devolução, guia de transporte, ou documento equivalente), que deverá acompanhar os bens/mercadorias em circulação.

Como já referimos anteriormente, encontram-se dispensados da obrigação de emissão de fatura, os sujeitos passivos que pratique, exclusivamente, operações isentas de imposto, sem direito a dedução, n. 2 do art.º 29 do CIVA.

Neste caso, as IPSS podem cumprir com a emissão de documento de transporte, prevista no art.º 1 do RBC, com recurso, por exemplo, a uma guia de remessa ou a uma guia de transporte.

Segundo o n.º 5 do art.º 5 do RBC, foi introduzida também a nova obrigação declarativa de comunicação à AT, dos elementos constantes nos documentos de transporte.

Assim, o transporte de refeições, por parte de uma IPSS, está sujeito às obrigações, de indole declarativo, previstas no RBC.

Como os destinatários, as quantidades e os locais de descarga são conhecidos, deve ser emitido um documento de transporte por cada uma das refeições transportadas. Como

---

esses destinatários são particulares, a IPSS está dispensada de comunicar esses documentos de transporte à AT.

Documentos que uma IPSS, que está num regime misto de IVA, deve emitir:

- ✚ **Mensalidades** – estamos perante uma prestação de serviços, portanto, deve emitir uma fatura, nos termos do art.º 36 do CIVA;
- ✚ **Taxas Moderadoras** – estamos perante uma prestação de serviços, logo, deve ser emitida uma fatura, nos termos art.º 36 do CIVA;
- ✚ **Quotas** – como não estamos perante uma transmissão de bens ou prestação de serviços, em princípio poderá ser emitido outro documento que não a fatura;
- ✚ **Donativos** - como não estamos perante uma transmissão de bens ou prestação de serviços, em princípio poderá ser emitido outro documento que não a fatura;
- ✚ **Subsídios** - como não estamos perante uma transmissão de bens ou prestação de serviços, em princípio poderá emitir outro documento que não a fatura.


### 3.9.3 – Obrigações em sede de IRS

As IPSS enquanto entidades pagadoras de rendimentos a pessoas singulares, tem obrigatoriamente de comunicar à AT os rendimentos pagos e as retenções efetuadas (art.º98 e segs. do CIRS).

<b>Acessórias</b>	✚ Declaração Mensal de Remunerações
	✚ Declaração Modelo 10

Fonte: Elaboração própria

### 3.9.3 – Obrigações das entidades beneficiárias

<b>Acessórias</b>	 Declaração Modelo 25 – donativos recebidos, alínea c) n.º 1 do art.º 66 do EBF
-------------------	--

Fonte: Elaboração própria

As entidades beneficiárias dos donativos são obrigadas a (art.º 66 do EBF):

- a) Emitir documento comprovativo dos montantes dos donativos recebidos dos seus mecenas, com a indicação do seu enquadramento no âmbito do presente capítulo, e bem assim com a menção de que o donativo é concedido sem contrapartidas, de acordo com o previsto no artigo 61.º;
- b) Possuir registo atualizado das entidades mecenas, do qual constem, nomeadamente, o nome, o número de identificação fiscal, bem como a data e o valor de cada donativo que lhes tenha sido atribuído;
- c) Entregar à AT, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial, referente aos donativos recebidos no ano anterior – Modelo 25;

O documento comprovativo deve conter:

- a) A qualidade jurídica da entidade beneficiária;
- b) O normativo legal onde se enquadra, bem como, se for caso disso, a identificação do despacho necessário ao reconhecimento;
- c) O montante do donativo em dinheiro, quando este seja de natureza monetária;
- d) A identificação dos bens, no caso de donativos em espécie.

Os donativos em dinheiro de valor superior a 200 euros devem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenas, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto.

Estas obrigações de índole fiscal abrangem todas as ESNL, incluindo as que se encontram no regime de caixa. Se não forem cumpridas, o mecenas perde a dedução fiscal.

---

## Capítulo IV – Estudo Empírico

Uma investigação ou um estudo empírico, ao ser realizado, tem como objetivo tentar compreender e retirar conclusões acerca de um assunto que apenas se encontra fundamentado teoricamente.

O estudo foi realizado de modo a concluir acerca da aplicação da NCRF-ESNL, nomeadamente, averiguar sobre a elaboração da DFC e se a sua informação é útil para as IPSS.

### 1.1- Metodologia

Este capítulo refere-se à metodologia de investigação utilizada neste estudo, englobando a seleção das IPSS a inquirir, o desenvolvimento do questionário, a descrição do processo de recolha de dados, a definição da amostra utilizada e análise dos dados.

Dada a impossibilidade de se analisar o extenso universo de todas as ESNL portuguesas, o estudo empírico é direcionado para uma tipologia específica de ESNL: as IPSS, devido ao aumento de dimensão do terceiro setor e da importância que estas entidades têm na nossa sociedade.

Com a entrada em vigor da NCRF-ESNL estas instituições passaram a ter novas obrigações de relato financeiro. Tal como já dissemos, anteriormente, na fundamentação teórica, estas entidades estão obrigadas a prestar contas à tutela. Assim este estudo pretende saber quando estas IPSS começaram a aplicar esta norma e se cumpriram com a obrigatoriedade de elaboração da DFC.

Foi realizada uma pesquisa no *site* da Segurança Social com o objetivo de identificar as entidades registadas, conforme apresentado no Gráfico 1.

A metodologia de investigação considerada mais adequada para este estudo foi o Inquérito por Questionário, tendo sido produzido de uma forma clara, de modo a ser de fácil compreensão e com questões elaboradas tendo em conta o estudo pretendido.

---

O questionário foi elaborado com base na pesquisa bibliográfica efetuada e é composto por 16 perguntas, maioritariamente fechadas.

O inquérito realizado para este estudo, foi enviado por e-mail para 64 IPSS.

No e-mail enviado encontrava-se disponível o *link* para preenchimento do mesmo:

[https://docs.google.com/forms/d/1azSbUL75cevtPT8tKey\\_eTHreVZ0cSGJ9hffx-uUrHM/viewform](https://docs.google.com/forms/d/1azSbUL75cevtPT8tKey_eTHreVZ0cSGJ9hffx-uUrHM/viewform)

Da amostra enviada, foram rececionadas 28 respostas, tendo estas sido consideradas todas válidas para o estudo a realizar. Após o tratamento dessas respostas obtivemos os seguintes resultados.

## 1.2 – Resultados do inquérito e comentários

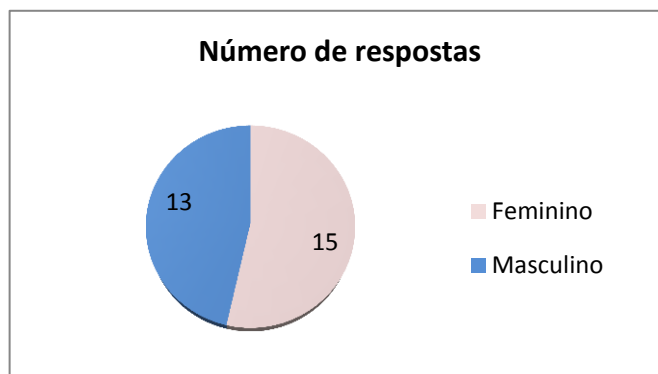
a) Para efeitos de caracterização do público-alvo do inquérito, apresentamos de seguida o perfil da amostra.

### Pergunta n.º 1 - Género

Feminino

Masculino

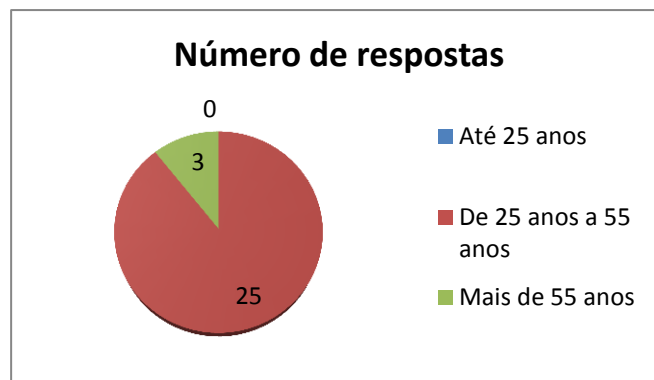
Gráfico 3 - Resposta gráfica do resultado à pergunta n.º 1



**Pergunta n.º 2 - Idade**

- Até 25 anos
- De 25 anos a 55 anos
- Mais de 55 anos

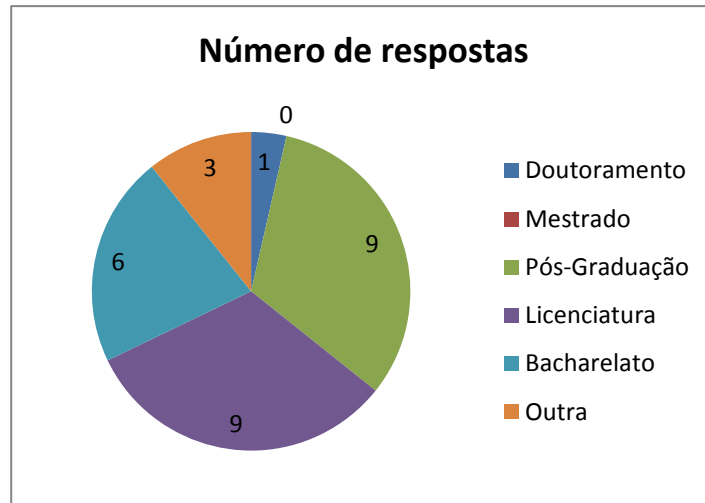
**Gráfico 4 - Resposta gráfica do resultado da pergunta n.º 2**



**Pergunta n.º 3 - Formação Académica**

- Doutoramento
  - Mestrado
  - Pós-Graduação
  - Licenciatura
  - Bacharelato
  - Outra:
-

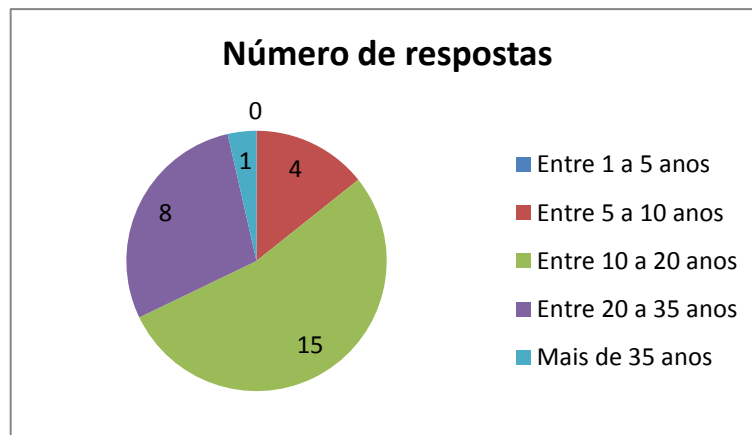
**Gráfico 5 - Resposta gráfica do resultado à pergunta n.º 3**



**Pergunta n.º 4 - Anos de experiência profissional**

- Ente 1 a 5 anos
- Ente 5 a 10 anos
- Ente 10 a 20 anos
- Ente 20 a 35 anos
- Mais de 35 anos

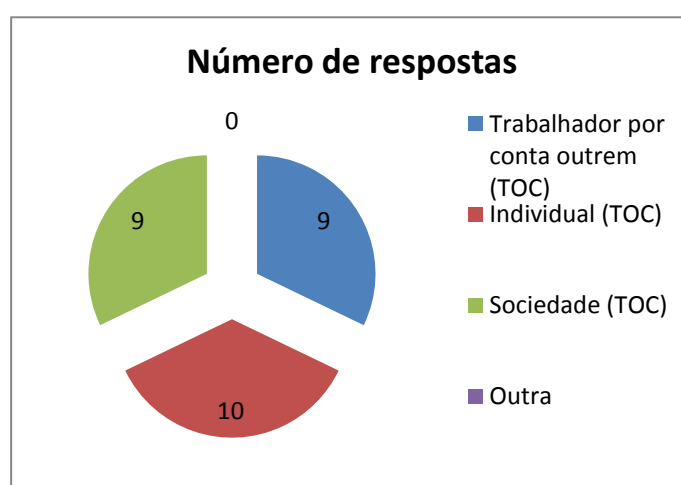
**Gráfico 6 - Resposta gráfica do resultado à pergunta n.º 4**



**Pergunta n.º 5 - Forma de trabalho**

- Trabalhador por conta outrem (TOC)
- Individual (TOC)
- Sociedade (TOC)
- Outra:

**Gráfico 7 – Resposta gráfica do resultado à pergunta n.º 5**



b) Apresentamos de seguida as respostas sobre a caracterização das entidades inquiridas, representativas da amostra.

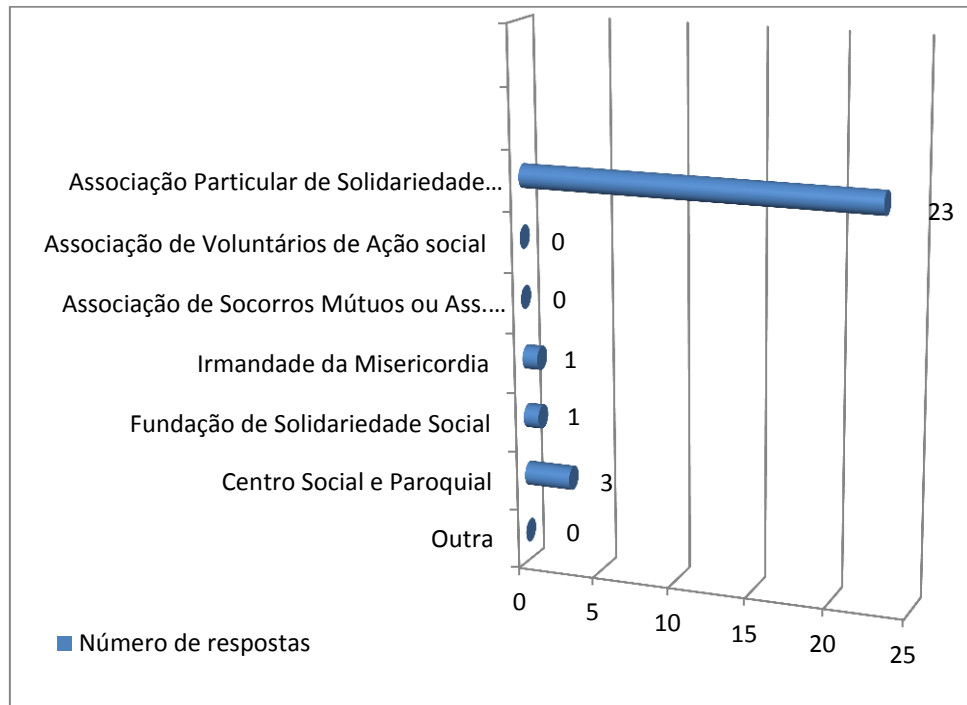
**Pergunta n.º 6 - Qual a designação Jurídica da instituição em que trabalha?**

- Associação Particular de Solidariedade Social (I.P.S.S.)
- Associação de Voluntários de Ação Social
- Associação de Socorros Mútuos ou Associações Mutualistas
- Irmandade da Misericórdia
- Fundação de Solidariedade Social Fundação de Solidariedade Social

Centro Social e Paroquial

Outra:

**Gráfico 8 – Resposta gráfica do resultado à pergunta n.º 6**



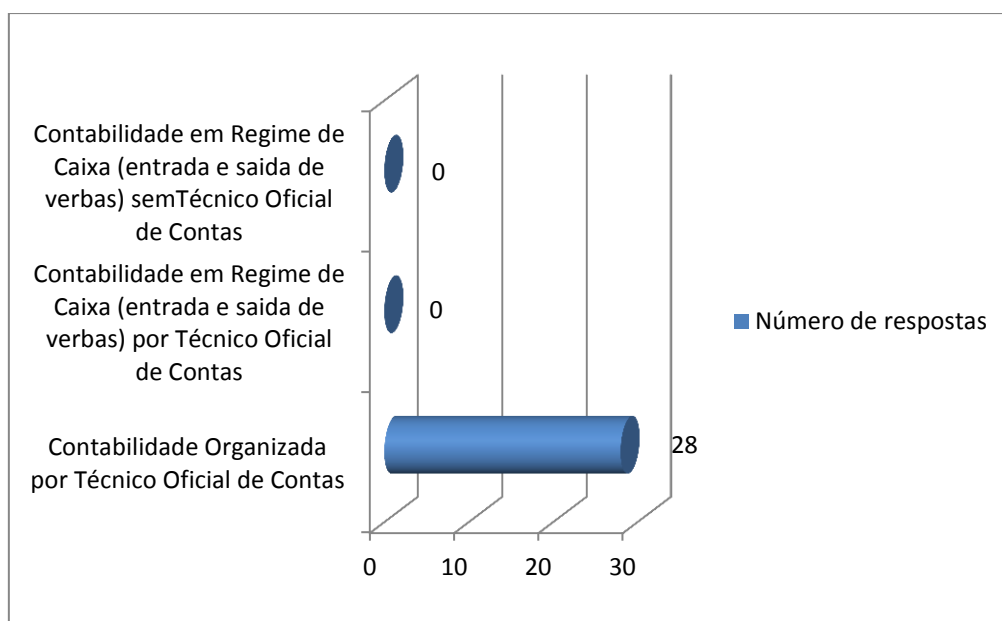
**Comentário:** Através da representação gráfica podemos constatar que 23 dos inquiridos trabalha em Associações Particulares de Solidariedade Social (IPSS), 3 dos inquiridos em Centros Sociais Paroquiais, 1 inquirido em Irmandade da Misericórdia e 1 inquirido em Fundação de Solidariedade Social, nos restantes não obtivemos qualquer inquirido.

c) Apresentamos de seguida as respostas sobre a informação contabilística da amostra.

**Pergunta n.º 7 - Indique a forma de prestação de contas da instituição?**

- Contabilidade organizada por Técnico Oficial de Contas
- Contabilidade em Regime de Caixa (entrada e saída de verbas) por Técnico Oficial de Contas
- Contabilidade em Regime de Caixa (entrada e saída de verbas) sem Técnico Oficial de Contas

**Gráfico 9 – Resposta gráfica do resultado à pergunta n.º 7**



**Comentário:** De acordo com as respostas obtidas verificamos que 28 dos inquiridos tem a sua contabilizada organizada por Técnico Oficial de Contas, tal como é exigido pela Segurança Social.

**Pergunta n.º 8 - Indique com que frequência os documentos financeiros são elaborados pela instituição:**

	Nunca	Anualmente	Outra, indique:
Plano de Atividades (para o período seguinte)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Orçamento (para o período seguinte)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Relatório de Atividades (do período anterior)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Relatório de Contas (do período anterior)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**Quadro 1 - Resultado à pergunta n.º 8**

Opção	Nunca		Anualmente		Outra, indique.	
	Número de respostas	Percentagem (%)	Número de respostas	Percentagem (%)	Número de respostas	Percentagem (%)
Plano atividades (para o período seguinte)	2	7%	25	89%	1	4%
Orçamento (para o período seguinte)	1	4%	26	93%	1	4%
Relatório de atividades (do período anterior)	3	11%	24	86%	1	4%
Relatório de contas (do período anterior)	2	7%	25	89%	1	4%

**Pergunta n.º 8.1 - Indique:**

**Resposta:** Apenas 4% dos inquiridos respondeu a esta pergunta.

- “ Reunião de 3 em 3 meses”.

**Comentário:** Das respostas obtidas constatamos que a maior parte dos inquiridos, mais de 86%, respondeu que os documentos financeiros são elaborados pela instituição anualmente. Apenas um conjunto reduzido de inquiridos respondeu que os mesmos nunca são elaborados pela instituição e apenas 4% dos inquiridos teve outra resposta.,

isto é, dá essa informação em Reunião de 3 em 3 meses. Assim, constatamos que ainda existem instituições que não elaboram os documentos de prestação de contas, exigidos pela tutela.

**Pergunta n.º 9 - O Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, aprovou o regime de normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo. A entidade começou a aplicar a norma em 01-01-2012?**

Sim	Não	Outro, indique:
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**Pergunta n.º 9.1 - Indique:**

**Quadro 2 – Resultado à pergunta n.º 9 e 9.1**

9. Opção	Número de respostas	Percentagem (%)
Sim	27	96%
Não	0	0%
Outro, indique:	1	4%
<b>9.1. 01-01-2011 (n.º 3 do art.º 22)</b>		

**Comentário:** No que concerne à aplicabilidade da norma, 96% dos inquiridos aplicaram a norma em 1 de Janeiro de 2012 e apenas 4% dos inquiridos começou a aplicá-la antes, isto é, em 1 de Janeiro de 2011.

**Pergunta n.º 10 – Acha que, no novo normativo, existem diferenças significativas de informação financeira, em relação ao normativo anterior (plano de contas das instituições particulares de solidariedade social - PCIPSS)?**

Não	Sim	NS/NR
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**Quadro 3 – Resultado à pergunta n.º 10**

10. Opção	Número de respostas	Percentagem (%)
Não	15	54%
Sim	12	43%
NS/NR	1	4%

**Comentário:** De acordo com as respostas obtidas, verificamos que 54% dos inquiridos acha que não existem diferenças significativas de informação financeira, em relação ao normativo anterior. Doze dos inquiridos, ou seja, 43%, respondeu que sim, existem diferenças significativas.

**Pergunta n.º 10.1 - Se respondeu Sim, indique algumas diferenças**

**Comentário:** Como verificámos pelo quadro anterior, 43% dos inquiridos responderam que sim, no entanto apenas 5, isto é, cerca de 18% indicou algumas diferenças:

- “Essencialmente uma reorganização das contas, sendo que alguma desapareceram e não deviam, surgiram novas contas, algumas ninguém sabe para que servem. Foram também alterados significativamente os documentos de prestação de contas”.
- “Por exemplo relativamente ao desenvolvimento da informação constante no anexo ao B&D”
- “A contabilização dos donativos na conta 75 altera a verdade das contas”
- “Nova formalização do balanço e da demonstração de resultados, é mais objetiva e de leitura mais simples. As rubricas do ativo apresentam-se líquidas de amortizações. O

ativo e o passivo passam a ter a distinção de não corrente e corrente, sendo esta distinção importante para dar resposta às necessidades de financiamento. Deixam de existir resultados correntes e extraordinários, o que permite incluir quotas e donativos angariados nos resultados operacionais”.

- “Deixam de existir resultados extraordinários, o que permitirá incluir quotas e donativos angariados nos resultados operacionais. O balanço e a demonstração de resultados são mais objetivos e de mais simples leitura. O SNC tornou o processo de prestação de contas mais claro, transparente, o que permite um controlo maior da situação financeira”.

**Pergunta n.º 11 - Considera que os novos modelos de demonstrações financeiras e a sua nova forma de apresentação proporcionam mais informação aos utentes para a tomada de decisões, face ao anterior normativo?**

Não	Sim	NS/NR
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**Quadro 4 – Resultado à pergunta n.º 11**

Opção	Número de respostas	Percentagem (%)
Não	14	50%
Sim	13	46%
NS/NR	1	4%

**Comentário:** Após análise das respostas, constatamos que 50% dos inquiridos considera que os novos modelos de DF e a sua forma de apresentação não proporcionam mais informação aos utentes para a tomada de decisões, face ao normativo anterior. Opinião contrária têm 46% dos inquiridos e apenas 4% dos inquiridos NS/NR.

**Pergunta n.º 12 - Uma das alterações introduzidas pela NCRF-ESNL é a obrigatoriedade de apresentação da demonstração dos fluxos de caixa pelo método direto. Concorda com esta alteração?**

Concordo	Discordo	Nem concordo nem discordo
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**Quadro 5 – Resultado à pergunta n.º 12**

Opção	Número de respostas	Percentagem (%)
Concordo	15	54%
Discordo	8	29%
Nem concordo nem discordo	5	18%

**Comentário:** A alteração produzida no âmbito da NCRF-ESNL, obrigatoriedade de elaboração da DFC, recolhe consenso de 54% dos inquiridos que responderam ao inquérito. Oito dos inquiridos, 29%, discordam e 18% dos inquiridos nem concordam nem discordam da obrigatoriedade de apresentação desta declaração.

**Pergunta n.º 13 - No modelo anterior, PCIPSS, preenchia a demonstração dos fluxos de caixa?**

Não	Sim	NS/NR
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**Quadro 6 – Resultado à pergunta n.º 13**

Opção	Número de respostas	Percentagem (%)
Não	24	86%
Sim	4	14%
NS/NR	0	0%

**Comentário:** Pelo número de respostas verificamos que 86% dos inquiridos não preenchia a DFC no modelo anterior. Apenas 14% dos inquiridos a preenchiam, mesmo não sendo obrigatório.

**Pergunta n.º 14 - No modelo atual, NCRF-ESNL, preencheu a demonstração dos fluxos de caixa?**

Não     Sim     NS/NR

**Quadro 7 – Resultado à pergunta n.º 14**

Opção	Número de respostas	Percentagem (%)
Não	2	7%
Sim	26	93%
NS/NR	0	0%

**Comentários:** A alteração produzida no âmbito da norma, é cumprida por 93% dos inquiridos. Apenas 7% dos inquiridos não preencheu esta declaração, apesar da mesma ser obrigatória e exigida nos documentos de prestação de contas a enviar para a tutela.

**Pergunta n.º 14.1 - Se não preencheu, indique as razões?**

**Resposta:** Os inquiridos que responderam que não preencheram, não justificaram.

**Comentários:** Os inquiridos que responderam que não preencheram a DFC, não justificaram a resposta, pelo que não sabemos porque não cumpriram a lei.

**Pergunta n.º 15 - A demonstração dos fluxos de caixa é uma fonte de informação para analisar as contas de uma entidade. Acha que é útil para a vossa entidade na tomada de decisão?**

Concordo	Discordo	Nem concordo nem discordo
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**Quadro 8 – Resultado à pergunta n.º 15**

Opção	Número de respostas	Percentagem (%)
Concordo	16	57%
Discordo	7	25%
Nem concordo nem discordo	5	18%

**Comentário:** Das respostas obtidas constatamos que 57% dos inquiridos considera a DFC uma fonte de informação para analisar as contas de uma entidade e que a informação por ela fornecida é útil para para a entidade na tomada de decisão. No entanto 25% dos inquiridos discorda e 18% nem concorda nem discorda.

**Pergunta n.º 16 - A demonstração dos fluxos de caixa é um mapa auxiliar do balanço e da demonstração dos resultados, que explica a dinâmica dos fluxos de caixa, informando acerca das entradas e saídas do caixa e seus equivalentes entre dois balanços consecutivos. Acha que a informação sobre os recebimentos e pagamentos é mais vantajosa, ao invés da situação e desempenho financeiro?**

Não	Sim	NS/NR
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**Quadro 9 – Resultado à pergunta n.º 16**

Opção	Número de respostas	Percentagem (%)
Não	12	43%
Sim	10	36%
NS/NR	6	21%

**Comentário:** Das respostas obtidas, 43% dos inquiridos acham que a informação sobre o desempenho é mais vantajosa do que a informação sobre recebimentos e pagamentos. Já 36% dos inquiridos acha que a informação sobre recebimentos e pagamentos é mais vantajosa. Apenas 21% dos inquiridos não respondeu.

**Pergunta n.º 16.1 - Se respondeu Não/Sim diga a razão**

**Quadro 10 – Resultado à pergunta n.º 16.1**

Opção	Número de respostas	Justificação da resposta
Não	4	“uma complementa a outra”
		“A informação fornecida pelo Balanço e Demonstração dos Resultados (Posição financeira e desempenho) é, apesar de tudo, mais relevante para a tomada de decisão. A DFluxos Caixa enriquece essa informação, dando uma perspectiva de tesouraria igualmente útil. Contudo esta complementa, não substitui as Demonstrações financeiras "clássicas"
		“A informação fornecida pela demonstração de resultados e balanço é mais importante”
		“A informação sobre desempenho financeiro é mais importante”
Sim	4	“ É mais um documento de suporte para uma análise mais concreta e elucidativa do desempenho financeiro da Instituição”
		“ É mais perceptível a origem dos meios financeiros e a sua afetação”
		“Qualquer dos mapas tem vantagens e desvantagens. A desvantagem do mapa dos fluxos de caixa reside principalmente no seu baixo índice de utilização e compreensão uma vez que grande maioria destas instituições são pequenas entidades sem meios humanos que possam utilizar a informação recolhida. Por conseguinte é mais um mapa estatístico para outras entidades”
		“A maioria das instituição programa as atividades em função do fundo de maneo disponível”
NS/NR	1	“Não se pode generalizar, pelo que depende da situação da empresa, em cada momento”

**Comentário:** Apenas 9 dos inquiridos justificaram a sua resposta.

## **Conclusão**

A aprovação deste regime justifica-se essencialmente pela necessidade de reforço das exigências de transparência relativamente às atividades que as ESNL realizam, à gestão dos recursos que para o efeito lhes são confiados e aos resultados alcançados no desenvolvimento daquelas atividades.

A continuidade das IPSS na nossa sociedade passa pela sua boa gestão das verbas que administram, sendo esta norma uma peça importante de apoio à gestão.

O enfoque principal desta dissertação é perceber o enquadramento contabilístico e fiscal das IPSS. Mais concretamente, o objetivo geral a que nos propusemos é estudar o Sistema de Normalização Contabilística aplicável às ESNL, perceber o processo de prestação de contas e o seu regime fiscal, isto é, conhecer as obrigações e benefícios fiscais que estas entidades podem usufruir.

## **Conclusões gerais**

Verificou-se que com a entrada em vigor do sistema de normalização contabilística aplicável às ESNL, as IPSS ficaram vinculadas a um conjunto de princípios contabilísticos e de relato financeiro e a apresentar, anualmente as seguintes DF: balanço, demonstração dos resultados, DFC, anexo e demonstração de alterações nos fundos patrimoniais (facultativa).

Concluimos que a aplicação do SNC-ESNL tornará o processo de prestação de contas mais claro, transparente e, simultaneamente permitirá um maior controlo da situação financeira, vantagens que serão muito superiores aos custos inerentes a uma maior complexidade no processo contabilístico.

Relativamente ao nosso estudo empírico, achámos conveniente fazer um inquérito por questionário para saber se as IPSS cumpriram com a aplicabilidade da norma e se preencheram a DFC.

---

Constatamos que a maior parte das IPSS inquiridas começou a aplicar a norma de 1 de Janeiro de 2012, ainda há IPSS que não preencheram a DFC, mesmo sendo obrigatório, no entanto a maior parte das IPSS inquiridas preencheu, e as que não preencheram não justificaram a razão e de facto era importante sabermos porque não preencheram, uma vez que essa peça contabilística é de envio obrigatório para a tutela.

## **Limitações do trabalho**

No que concerne ao estudo empírico, a principal limitação reside na dimensão da amostra estudada e por conseguinte no número de respostas obtidas, que achamos que foram insuficientes.

## **Investigações futuras**

Como sugestões de investigação futura:

- a extensão do estudo a todas as IPSS, isto é, aumentar o tamanho da amostra e;
- estudar o universo das cooperativas, dado que a estas se aplica a NCRF-ESNL.

## **Contributos da investigação**

Independentemente dos resultados obtidos e das limitações identificadas, verificámos a partir da revisão bibliográfica realizada, que existem poucos trabalhos relacionados com as IPSS, com a NCRF-ESNL e o seu regime fiscal. Quanto à análise empírica não encontramos qualquer estudo desta natureza, pelo que se manteve a originalidade uma vez que é um tema atual.

## Bibliografia

- Alfaro, M. (2003). O Regime Fiscal das Instituições Particulares de Solidariedade Social. *Revista de Doutrina Tributária*. Acedido em 10 de Fevereiro, 2013, em [http://www.socialgest.pt/\\_dlds/OREGIMEFISCALDASIPSSx.pdf](http://www.socialgest.pt/_dlds/OREGIMEFISCALDASIPSSx.pdf)
- Amorim, J. C. (n. d.). Regime fiscal aplicável às entidades sem fins lucrativos em Portugal e Espanha. Acedido em 10 de Julho, 2013, em [http://www.aeca.es/pub/on\\_line/comunicaciones\\_xvcongresoaeaca/cd/51j.pdf](http://www.aeca.es/pub/on_line/comunicaciones_xvcongresoaeaca/cd/51j.pdf)
- Andrade, A., & Franco, R. C. (2007). *Economia do Conhecimento e Organizações sem Fins Lucrativos*. Sociedade Portuguesa de Inovação; Porto. Acedido em, [http://web.spi.pt/colecao\\_economiadoconhecimento/documentos/manuais\\_PDF/Manual\\_VIII.pdf](http://web.spi.pt/colecao_economiadoconhecimento/documentos/manuais_PDF/Manual_VIII.pdf)
- Antão, A. A., Tavares, A., & Marques, J. (2011). *Sistema de Normalização Contabilística*. CNIS – Confederação Nacional das Instituições de Solidariedade. Acedido em [http://novo.cnis.pt/images\\_ok/Manual%20SNC%20-%20CNIS.pdf](http://novo.cnis.pt/images_ok/Manual%20SNC%20-%20CNIS.pdf)
- Antão, A. A., Tavares, A., Marques, J. P., & Alves, S. (2012). *Novo Regime da Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo*. Áreas Editora.
- Araújo, D. N., Cardoso, P., & Novais, J. (2012). *Manual de Prestação de Contas nas Entidades do Setor Não Lucrativo. O processo de relato financeiro em SNC-ESNL*. Vida Económica.
- Carvalho, J. S. (2008). *O Desempenho nas Organizações Sem Fins Lucrativos*. Estudo do Instituto Superior da Maia. Acedido em 09 de Fevereiro, 2013, em <http://www.ismai.pt/NR/rdonlyres/ODesempenhonasOrgani548ewwpbdemdeqhfasmdqksyxxgzwbshltlj.pdf>
- Cravo, D., Grenha, C., Baptista, L., & Pontes, S. (2009). *Anotações ao Sistema e Normalização Contabilística*. CTOC – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Cravo, D. (2010). A Importância da estrutura concetual no contexto do novo Sistema de Normalização Contabilística. *Revista da OTOC – Sistema de Normalização Contabilística*, 15–20.
- Drucker, P. F. (2006). *Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning. XVII. Acedido em 2013, em [http://books.google.pt/books?id=6JB7KANwI3EC&printsec=frontcover&hl=pt-PT&source=gbs\\_ge\\_summary\\_r&cad=0#v=onepage&q&f=true](http://books.google.pt/books?id=6JB7KANwI3EC&printsec=frontcover&hl=pt-PT&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=true).
- Ferreira, A., Cruz, S. N., & Azevedo, G. (2012). *Revista Portuguesa de Contabilidade. Estrutura Concetual para as Entidades do Setor Não Lucrativo de Portugal e Espanha*. Disponível em [https://ria.ua.pt/bitstream/10773/8938/1/RPC\\_6\\_EC\\_ESNL\\_PenIberica\\_V2.pdf](https://ria.ua.pt/bitstream/10773/8938/1/RPC_6_EC_ESNL_PenIberica_V2.pdf)
-

- Ferreira, A., Cruz, S. N., & Azevedo, G. (2012). Estudos do ISCA. Evolução do Normativo Contabilístico para Entidades do Setor Não Lucrativo na Península Ibérica. Acedido em [http://ria.ua.pt/bitstream/10773/9641/1/EvolucaoNC\\_ESNL\\_2012.pdf](http://ria.ua.pt/bitstream/10773/9641/1/EvolucaoNC_ESNL_2012.pdf)
- Ferreira, A., Cruz, S. N., & Azevedo, G. (2012). Revista Portuguesa de Contabilidade. NCRF-ESNL – Comparação entre Portugal e Espanha. Acedido em [https://ria.ua.pt/bitstream/10773/9693/1/RPC\\_8\\_ESNL\\_PT\\_ESP\\_V2.pdf](https://ria.ua.pt/bitstream/10773/9693/1/RPC_8_ESNL_PT_ESP_V2.pdf)
- Ferreira, R. F. (2006). As Instituições do Terceiro Setor. Revista TOC n.º 71, Fevereiro, p. 30-35.
- Franco, R. C. (2004a). Controvérsia em torno de uma definição para o terceiro sector. VIII Congresso Luso-Afro-Brasileiro de Ciências Sociais, Centro de Estudos Sociais da Universidade de Coimbra. Acedido 23 de Junho, 2013, em <http://www.ces.uc.pt/lab2004/inscricao/propostas/pdfs/rfranco.pdf>
- Franco, R. C. (2004b). A ética e as organizações da sociedade civil. A questão da prestação de contas (“accountability”) no terceiro sector. VIII Congresso Luso-Afro-Brasileiro de Ciências Sociais. Centro de Estudos Sociais da Universidade de Coimbra.
- Franco, R. C., Sokolowski, S. W., Hairel, E. M. H., & Salamon, L. M. (2005). O Setor Não Lucrativo Português numa perspetiva comparada. Universidade Católica Portuguesa e Johns Hopkins University.
- Franco, P., & Silva, A. (2012). Obrigações declarativas das entidades que não exercem a título principal atividades comerciais, industriais ou agrícolas. Junho.
- Guimarães, Ana Catarina Fernandes Pereira (2009). Donativos: Possibilidades e limitações na gestão das organizações sociais. Lisboa: ISCTE. Tese de mestrado. Acedido em 30 de Junho, 2013, em <http://hdl.handle.net/10071/1936>
- Guimarães, J. F. C. (2007). As Demonstrações Financeiras – Do POC ao SNC. Julho de 2007, Revista Electrónica INFOCONTAB n.º 23, de Agosto de 2007, pp. 19, TOC n.º 95, de Fevereiro de 2008, pp. 29-38
- Instituto da Segurança Social, I.P (2012). Guia Prático. Constituição de Instituições Particulares de Solidariedade Social. Acedido em 8 de Dezembro, 2012, em [http://www4.seg-social.pt/documents/10152/15030/constituicao\\_ipss](http://www4.seg-social.pt/documents/10152/15030/constituicao_ipss)
- Magalhães, S. A. (n. d.). As Entidades do Setor Não Lucrativo. Aspectos particulares do SNC-ESNL e referência ao trabalho de auditoria numa ESNL. Revisores e auditores, 16-35. Acedido em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/59/Auditoria.pdf>
- Marques, M. C. C., & Maciel, V. M. V. (n. d.). Normalização Contabilística das Entidades do Setor não Lucrativo: O Desafio das Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS). Revista Portuguesa de Contabilidade N.º 005.
-

- Marques, M. L. M. (2010). IPSS: uma abordagem fiscal. Revista TOC n.º 120, Março, p. 45-47.
- Pousado, C. M. O. (2012). Contabilidade do 3º Setor: Proposta de uma Demonstração de Impacto Socioeconómico. Instituto Politécnico de Bragança. Bragança.
- Raimundo, J. N., Santos, J. G., & Lima, R. (2011). NCRF para as Entidades do Setor Não Lucrativo. Formação Segmentada OTOC (SEG2611).
- Ribeiro, F. M., & Santos, S. F. (2013). A Fiscalidade e as Organizações de Economia Social. Vida Económica.
- Rodrigues, J. (2009). Sistema de Normalização Contabilística Explicado. Porto Editora.
- Taborda, D., & Martins, A. (n. d.). O mecenato: Uma perspetiva económico-fiscal. <http://www.scielo.oces.mctes.pt/pdf/egg/v14n3/v14n3a07.pdf>
- Trindade, D. (2004). Orçamento Social em Organizações Sem Fins Económicos. Virtual books. Acedido em 30 de Junho, 2013, em [http://www.adets.com.br/orcamento\\_social.pdf](http://www.adets.com.br/orcamento_social.pdf)

## Legislação

- Aviso n.º 15652/2009, de 7 de Setembro. Diário da República n.º 173 - II Série. Estrutura Concetual do SNC.
- Aviso n.º 6726-B/2011, de 14 de Março. Diário da República n.º 51 - II Série. Norma contabilística e de relato financeiro para as entidades do sector não lucrativo.
- Código Civil. Acedido em 23 de Agosto, 2013, em SITOC – Sistema de informação do técnico oficial de contas.
- Constituição da República Portuguesa. Acedida em <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>
- Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro. Diário da Republica n.º 46 - I Série. Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social.
- Decreto-Lei n.º 78/89, de 3 de Março. Diário da República n.º 52 - I Série. Plano de Contas para as IPSS (PCIPSS).
- Decreto-Lei n.º 20/1990, de 13 de Janeiro. Diário da Republica n.º 11 – I Série. Restituição IVA à Igreja Católica e IPSS
- Decreto-Lei n.º 34/2008 de 26/02, Diário da República n.º 40 – I Série, p. 34-35. Regulamento das Custas Processuais. Acedido em 21 de Julho, 2013, em
-

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/12114B1A-CF18-408A-A70A-F32D7D977CEF/0/Decreto-Lei\\_34\\_2008\\_26\\_02.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/12114B1A-CF18-408A-A70A-F32D7D977CEF/0/Decreto-Lei_34_2008_26_02.pdf)

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho. Diário da República n.º 133 - I Série. Sistema de Normalização Contabilística.

Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março. Diário da República n.º 48 – I Série. Regime de normalização contabilística para entidades do setor não lucrativo.

Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto. Diário da República n.º 164 – I Série. Comunicação dos Elementos das Faturas.

Deliberação n.º 102/2009, de 30 de Dezembro. Conselho Diretivo do Instituto da Segurança Social, IP.

Despacho Normativo n.º 75/92, de 20 de Maio. Diário da República n.º 116 - I Série-B. Regime Jurídico de Cooperação entre IPSS e a Segurança Social.

Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro. Diário da República n.º 171 – I Série. Simplificação das normas e informações contabilísticas das microentidades

Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro. Diário da República n.º 252 – I Série. Orçamento Estado.

Lei n.º 51/2013, de 24 de Julho. Diário da República n.º 141 – I Série. Altera a Lei n.º 66-B/2012.

Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro. Diário da República n.º 11 - I Série. Lei de bases da Segurança Social.

Lei n.º 22-A/2007 - 29/06. Acedido em 20 de Julho, 2013, em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/iuc/iuc5.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/iuc/iuc5.htm). Código do Imposto único de Circulação e ISV.

Ofício Circulado n.º 20167/2013, de 12 de Abril. Autoridade Tributária e Aduaneira. Direção de Serviços de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Portaria n.º 139/2007, de 29 de Janeiro. Diário da República n.º 20 - I Série. Regulamento do Registo das IPSS.

Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março. Diário da República n.º 51 - I Série. Modelos de demonstrações financeiras aplicável às ESNL.

Portaria n.º 106/2011, de 14 de Março. Diário da República n.º 51 - I Série. Código de contas específico para as ESNL.

Real Decreto 1491/2011, de 24 de Outubro, Boletín Oficial de Estado n.º 283, Sec. I. Ministerio de Economía Y Hacienda.

---

## **Recursos online**

<http://www.aeca.es>

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

<http://www2.seg-social.pt>

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios)

<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortugues.aspx>