

Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Lyssandra Kiffen de Araújo

**O tratamento contabilístico dos Ativos Fixos Tangíveis nas
Entidades do Setor Não Lucrativo**

O tratamento contabilístico dos Ativos Fixos Tangíveis nas Entidades do Setor Não Lucrativo

Lyssandra Kiffen de Araújo

ISCAC | 2017

Coimbra, dezembro de 2017



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Lyssandra Kiffen de Araújo

**O tratamento contabilístico dos Ativos Fixos Tangíveis nas
Entidades do Setor Não Lucrativo**

Dissertação submetida 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 da Professora Doutora Maria da Conceição da Costa Marques.

Coimbra, dezembro de 2017

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Dedicatória

À minha querida mãe, avó materna e ao meu namorado pelo tempo dedicado, apoio e incentivo.

Agradecimentos

Gostaria de, neste pequeno texto, exprimir o meu particular e sincero reconhecimento a todos os, que de alguma forma, que me ajudaram no durante este percurso e que, deste modo, facilitaram o progresso e concretização desta dissertação de mestrado. Assim sendo, manifesto o meu forte agradecimento:

À minha família e amigos pelo afeto e apoio contante, em especial a minha mãe e a minha avó materna.

Ao meu namorado por estar sempre presente e disponível para apoiar sempre que preciso.

À minha orientadora, Professora Doutora Maria da Conceição da Costa Marques, pela sua orientação e disponibilidade.

À Sofia Cardoso pelo seu apoio e disponibilidade.

Aos entrevistados e responsáveis das Instituições Particulares de Solidariedade Social que foram objeto de estudo agradeço a disponibilidade e a receptividade.

Resumo

As Entidades do Setor Não Lucrativo têm vindo a ganhar cada vez mais importância na sociedade portuguesa, principalmente pelo papel desempenhado por elas, pois complementam ou, por vezes, substituem o Estado nos serviços que prestam. Pelos motivos citados a cima, torna-se imprescindível compreender os métodos utilizados e as especificidades, a nível contabilístico, das mesmas.

Esta dissertação tem como objetivo compreender e descrever de que forma as IPSS contabilizam os seus Ativos Fixos Tangíveis, através dos sistemas contabilísticos disponíveis e das suas normas. Através da realização de um inquérito a sete Instituições Particulares de Solidariedade Social, de uma entrevista a três especialistas nessa área, o estudo revelou que o Sistema de Normalização Contabilística para Entidades do Setor Não Lucrativo é o sistema mais indicado para estas entidades, pela sua especificidade, havendo a necessidade de explicitar e exemplificar alguns temas na norma. É fundamental que os bens estejam bem valorizados e que exista um controlo dos mesmos para garantir a fiabilidade das Demonstrações Financeiras. Espera-se que este estudo sirva de incentivo a novas investigações e uma maior disponibilização de informação por parte das entidades.

Palavras-Chave: Entidades do Setor Não Lucrativo, Instituições Particulares de Solidariedade Social, Norma Contabilística e de Relato Financeiro, Ativos Fixos Tangíveis

Abstract

Non-Profit Organizations have become increasingly important to Portuguese society due to their role as a complement or in some cases as a replacement of the State in the services they provide. For the above-mentioned reasons, it is essential to understand the methods used and the specificities related to accounting.

The aim of this dissertation is to understand and describe how Private Social Security and Solidarity Institutions account for their Tangible Fixed Assets through the available Accounting Systems and their standards. An inquiry to seven Private Social Security Institutions was carried out, as well as an interview to three experts in this area. The study revealed that the Accounting Standards System for Non-Profit Organizations is the most adequate system for these institutions considering their specificity, hence the need to explain and exemplify some of the topics in the standard. It is of the utmost importance that assets are well assessed and that they are controlled to ensure the reliability of the Financial Statements. It is hoped that this study will serve as an incentive for further research and that it will also raise awareness of the importance of the provision of information by these institutions.

Key-words: Non-Profit Organizations, Private Social Security and Solidarity Institutions, Accounting and Financial Reporting Standards, Tangible Fixed Assets

Índice Geral

Dedicatória.....	v
Agradecimentos	vi
Resumo	vii
Abstract.....	vii
Índice de Tabelas	xi
Índice de Figuras.....	xii
Índice de Gráficos.....	xiii
Lista de Siglas e Abreviaturas	xiv
Introdução	1
CAPÍTULO 1 – ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....	3
1.1. Entidades do Setor Não Lucrativo	3
1.2. Instituições Particulares de Solidariedade Social.....	7
1.3. Sistemas Contabilísticos.....	11
1.3.1. Sistema de Normalização Contabilística	13
1.3.1.1. Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo	15
1.3.2. Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas 19	
CAPÍTULO 2 - ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS	21
2.1. Definição de Ativo	21
2.2. Contabilização de um Ativo Fixo Tangível	23
2.2.1. Reconhecimento	24
2.2.2. Mensuração.....	26
2.2.2.1. Mensuração no reconhecimento	26
2.2.2.2. Mensuração subsequente	28

2.2.2.2.1 Depreciação e Perdas por Imparidade.....	30
2.2.3. Desreconhecimento	31
CAPÍTULO 3 – METODOLOGIA	33
3.1. Objetivos e questões de estudo	33
3.2. Opções Metodológicas	34
3.3. Instrumentos utilizados	36
3.3.1. Entrevista.....	37
3.3.2. Inquérito por questionário	38
3.4. Amostra/Participantes	39
CAPÍTULO 4 - RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	43
4.1. Perceber a importância das IPSS e da informação disponibilizada em termos gerais e sobre os AFT	44
4.2. Analisar as vantagens e desvantagens associadas à utilização da NCRF-ESNL em termos gerais e na contabilização dos AFT.....	48
4.3. Compreender e avaliar a aplicação das normas adotadas para contabilização dos AFT	49
CONCLUSÕES	56
BIBLIOGRAFIA	60
APÊNDICES	63
Apêndice I – Transcrição das Entrevistas	64
I.1 – Entrevista 1.....	64
I.1 – Entrevista 2.....	74
I.1 – Entrevista 3.....	83
Apêndice II – Inquérito aplicado às IPSS	93

Índice de Tabelas

Tabela 1.1 Diferentes fins e respectivos âmbitos de aplicação	9
Tabela 2.1 Mensuração Subsequente.....	29
Tabela 3.1 Comparação entre pesquisa qualitativa e quantitativa	35
Tabela 4.1 Correspondência entre os objetivos do estudo e as perguntas e questões dos instrumentos utilizados	43

Índice de Figuras

Figura 1.1 Denominações utilizadas para as ESNL.....	3
Figura 1.2 Planos de contas setoriais	15
Figura 1.3 Normalização contabilística para ESNL	16
Figura 1.4 As Características distintivas das ESNL.....	17
Figura 1.5 Hierarquia de aplicação	18
Figura 1.6 Hierarquia de aplicação	20
Figura 2.1 Reconhecimento do custo de um item do AFT	24
Figura 2.2 Utilização de equipamentos em ligação com o AFT.....	26
Figura 2.3 Desreconhecimento de um AFT	31
Figura 3.1 Organização de uma investigação quantitativa versus qualitativa	36
Figura 3.2 Instrumentos Utilizados.....	37

Índice de Gráficos

Gráfico 1.1 Distribuição das ESNL por NUTS III (%)	7
Gráfico 1.2 Constituição das IPSS em Portugal, 2013	10
Gráfico 1.3 Distribuição das IPSS por atividade	10
Gráfico 1.4 Peso das IPSS, nos grupos de entidades (%).....	11
Gráfico 4.1 Respostas das IPSS à questão do inquérito sobre o controlo periódico dos bens	47
Gráfico 4.2 Respostas das IPSS à questão do inquérito sobre a justificação para não efetuarem o controlo dos bens	47
Gráfico 4.3 Respostas das IPSS à questão do inquérito sobre o sistema contabilístico adotado.....	50
Gráfico 4.4 Respostas das IPSS à questão do inquérito sobre a mensuração subsequente	51
Gráfico 4.5 Respostas das IPSS à questão do inquérito sobre o método de depreciação adotado pelas IPSS Fonte: Elaboração Própria.....	53
Gráfico 4.6 Respostas das IPSS à questão do inquérito sobre mensuração dos bens a título gratuito pelas IPSS	54

Lista de Siglas e Abreviaturas

ACFA	Associações Com Fins Altruístas
AFT	Ativos Fixos Tangíveis
CASES	Cooperativo António Sérgio para a Economia Social
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CNCAP	Comissão de Normalização Contabilística Pública
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CSES	Conta Satélite da Economia Social
DF	Demonstrações Financeiras
DL	Decreto-Lei
EC	Estrutura Concetual
EIPSS	Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social
ESNL	Entidades do Setor Não Lucrativo
GECEs	<i>Comission Expert Group on Social Entrepreneurship</i>
IAS	<i>International Accounting Standard</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
INE	Instituto Nacional de Estatística
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
IPSS	Instituições Particulares de Solidariedade Social
NCP	Norma de Contabilidade Pública
NCRF	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
NCRF-ESNL	Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Lucrativo

NCRF-PE	Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
NICP	Normas Internacionais de Contabilidade Públicas
NUTS	Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos
PCAM	Plano de Contas das Associações Mutualistas
PCIPSS	Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCFAAF	Plano Oficial de Contas para Federações Desportivas, Associações e Agrupamento de Clubes
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
SIC-IFRIC	<i>Standing Interpretations Committee - International Financial Reporting Interpretations Committee</i>
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
SNC-ESNL	Sistema de Normalização Contabilística para Entidades do Setor Não Lucrativo
VPT	Valor Patrimonial Tributário

Introdução

Nas últimas décadas, devido ao atual contexto socioeconómico, as Entidades do Setor não Lucrativo (ESNL) têm vindo a crescer e a desempenhar um papel, cada vez mais importante, na economia portuguesa, uma vez que acabam por complementar ou, até mesmo, substituir o Estado nos serviços que prestam.

A escolha deste tema deveu-se, para além dos pontos citados a cima, à necessidade de obter mais informações relativamente a estas entidades, em termos gerais, mais especificamente a nível contabilístico, e no que diz respeito aos Ativos Fixos Tangíveis (AFT), devido à escassa informação disponível.

Em relação às ESNL podemos encontrar diversos tipos de entidades, entre elas, as Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) que, por sua vez, são o segundo maior grupo das ESNL. Estas entidades atuam em diversas áreas, tais como: segurança social, proteção na saúde, educação e habitação. O seu objetivo principal, contrariamente às empresas privadas, não é a obtenção de lucros, mas sim responder às necessidades de carácter público.

Tal com as empresas privadas e, mais recentemente, as entidades do setor público, estas possuem um normativo específico para que possam ser mais “transparentes” nas atividades realizadas e nos recursos que utilizam. As ESNL podem optar por usar o SNC geral e as normas internacionais e se fizerem consolidação de contas ficam sujeitas ao sistema contabilístico da empresa “mãe”.

O enfoque principal desta dissertação é compreender e descrever de que forma as IPSS contabilizam os seus AFT, através dos sistemas contabilísticos disponíveis e das suas normas. Pretendeu-se dessa forma, efetuar uma investigação na área das ESNL, mais especificamente as IPSS, no que se refere à contabilização dos AFT utilizando os três sistemas contabilísticos adotados em Portugal, procurando compreender e avaliar a aplicação das normas adotadas e perceber as vantagens e desvantagens dos sistemas utilizados.

A presente dissertação encontra-se dividida em quatro capítulos. O primeiro capítulo fará, inicialmente, uma abordagem das entidades do setor não lucrativo de uma forma geral, das IPSS, dos sistemas contabilísticos que este tipo de entidade pode utilizar, conforme as circunstâncias. No segundo capítulo descrevem-se as três formas de contabilizar os

AFT segundo o SNC e o SNC-AP. O terceiro capítulo apresenta a metodologia adotada para a realização deste trabalho, que terá um cariz qualitativo. No quarto capítulo procede-se à apresentação dos resultados e respetiva discussão. Por fim, serão apresentadas as conclusões finais do trabalho e as referências bibliográficas que suportam toda a investigação.

CAPÍTULO 1 – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

Este primeiro capítulo irá abordar de uma forma mais teórica as ESNL, também denominadas como Entidades sem fins lucrativos, principalmente as IPSS, e os sistemas contabilísticos disponíveis.

1.1. Entidades do Setor Não Lucrativo

Antes de aprofundar este tema é importante referir que as ESNL também são conhecidas por Organizações da sociedade civil, Terceiro setor, Economia solidária, Setor voluntário, Economia Social e Organizações não governamentais conforme se representa na Figura 1.1 (Marcelo, 2012; Gomes & Pires, 2014).



Figura 1.1 Denominações utilizadas para as ESNL

Fonte: Adaptado de Gomes e Pires (2014)

Segundo o Decreto de Lei nº 98/2015 de 2 de junho, artigo 3º, alínea 1-g entende-se como ESNL, “as 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, devendo a aplicação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) a estas entidades sofrer as adaptações decorrentes da sua especificidade.”

O tema das ESNL não é muito consensual, sendo importante para a compreensão das mesmas, apresentar algumas de ideias de autores que estudaram o tema.

Segundo Franco, Sokolowski, Hairel & Salamon (2005), as ESNL seguem fins de carácter social, ou seja, os seus lucros não são distribuídos, mas sim utilizados nos seus objetivos,

que são de interesse público, nomeadamente de carácter social, cultural, ambiental, desportivo e educacional. Estas entidades são autogovernadas, o que quer dizer, que utilizam as suas próprias normas de governação interna. A lei não impõe que seja necessário ser membro de uma entidade, que se deva participar ou até mesmo contribuir em tempo ou dinheiro para as mesmas, partindo isso da iniciativa privada de cada um, e por esse mesmo motivo são consideradas iniciativas voluntárias.

Do ponto de vista de Defourny (2009), economia social remete às atividades económicas que pertencem à sociedade de pessoas que procuram a democracia económica relacionada com a utilidade social e que pode agregar o conceito de solidariedade.

Para Quintão (2014) o terceiro setor distingue-se do setor público e privado, uma vez que representa “um conjunto de organizações muito diversificadas entre si, que representam formas de organização de atividades de produção e distribuição de bens e prestação de serviços, distintas dos dois agentes económicos os poderes públicos e as empresas privadas com fins lucrativos, designados frequentemente e de forma simplificada, por Estado e Mercado”.

No entanto, nem tudo é controverso. Segundo Almeida (2005) a importância das ESNL, a nível económico, é inegável, referindo que: “o que parece ser consensual é que o terceiro sector ou economia social constitui uma força económica que não pode ser negligenciada, devido ao importante papel que desempenha nas economias modernas”.

Garrido (2016) refere-se às ESNL como entidades do terceiro setor, destacando duas principais características: 1) são uma alternativa ao Estado, que nem sempre desempenha o papel necessário na proteção social dos cidadãos; 2) atuam de acordo com o princípio da adesão e do trabalho voluntário. Estas características vão de encontro ao referido por Drucker (1993, citado em Garrido, 2016, pp. 41-42), que se refere às entidades do terceiro setor como “agentes da evolução humana”.

Em suma, com a diversidade de definições atribuídas a este tipo de entidades podemos verificar que as mesmas não têm como objetivo principal a obtenção de lucros, mas sim responder as necessidades de carácter público, nomeadamente, de carácter social, educacional, cultural, desportivo, ambiental e cultural.

Segundo a Comissão Europeia (2016), se a economia social e as empresas sociais se tornaram tão importantes hoje em dia, é pelo simples fato de conseguirem responder aos vários campos de interesse geral e pela capacidade de lidar com as diversas necessidades

que surgem na sociedade. A *Commission Expert Group on Social Entrepreneurship* (GECES) considera essencial destacar cinco contribuições positivas, cada uma mostrando uma dimensão do potencial da economia social e das empresas sociais, na forma de contribuir para o desenvolvimento da União Europeia, tais como:

- a) Criação e desenvolvimento de emprego inclusivo de alta qualidade;
- b) Inclusão social e redução da pobreza;
- c) Inclusão e integração de migrantes e refugiados, no âmbito da crise humanitária atual;
- d) Contribuição para o desenvolvimento de uma economia mais territorial e baseada na comunidade;
- e) Incentivar o respeito pela Igualdade de género.

A legislação nacional, Lei nº 30/2013 de 8 maio, que rege “as bases gerais do regime jurídico da economia social, bem como as medidas de incentivo à sua atividade em função dos princípios e dos fins que lhe são próprios”, apresenta as ESNL com entidades de economia social, que valorizam a solidariedade, igualdade e não discriminação, coesão social, justiça e equidade, transparência, responsabilidade individual e social partilhada e a subsidiariedade.

A lei define também as entidades que integram a economia social, nomeadamente:

- “a) As cooperativas;
- b) As associações mutualistas;
- c) As misericórdias;
- d) As fundações;
- e) As instituições particulares de solidariedade social não abrangidas pelas alíneas anteriores;
- f) As associações com fins altruísticos que atuem no âmbito cultural, recreativo, do desporto e do desenvolvimento local;
- g) As entidades abrangidas pelos subsectores comunitário e autogestionário, integrados nos termos da Constituição no sector cooperativo e social;

h) Outras entidades dotadas de personalidade jurídica, que respeitem os princípios orientadores da economia social previstos no artigo 5.º da presente lei e constem da base de dados da economia social.”

A carência dos recursos privados e públicos, tem motivado a que cada vez mais entidades estejam a atuar neste setor, de forma a promover o bem-estar e o desenvolvimento da sociedade, e poderem colmatar algumas deficiências ao nível económico-social (Gomes & Pires, 2014).

Segundo a Conta Satélite da Economia Social (CSES) do ano 2013 e 2016 desenvolvido no âmbito do protocolo estabelecido entre o Instituto Nacional de Estatística (INE) e a Cooperativa António Sérgio para a Economia Social (CASES), existiam, em 2010, 55.383 Entidades de economia social, das quais 5.022 (aproximadamente 9%) tinham o estatuto de IPSS (INE, 2013). Em 2013, a CSES refere um total de 61.268 entidades, sendo 5.584 IPSS ou equiparadas, o que corresponde a cerca de 9% do total (INE, 2016). As Associações Com Fins Altruístas (ACFA) foram o maior grupo de Economia Social, neste ano, representado por 57.196 Entidades (93,4% do total). Sendo assim, e atendendo aos resultados apresentados, as IPSS foram consideradas o segundo maior grupo das entidades da CSES, tendo sido destacado o seu papel na área da intervenção social.

De acordo com o gráfico 1 abaixo, em Portugal, as ESNL distribuem-se por todo o país, verificando-se, no entanto, que apresenta a distribuição das entidades da economia social por Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos (NUTS) III elaborado pela CSES podemos verificar 23% das entidades encontram-se situadas na área metropolitana de Lisboa, 11,7% na área metropolitana do Porto e o restante está dividido pelas outras áreas, sendo que o Alentejo Litoral tem o valor mais baixo (1,2%) (Gráfico 1.1).

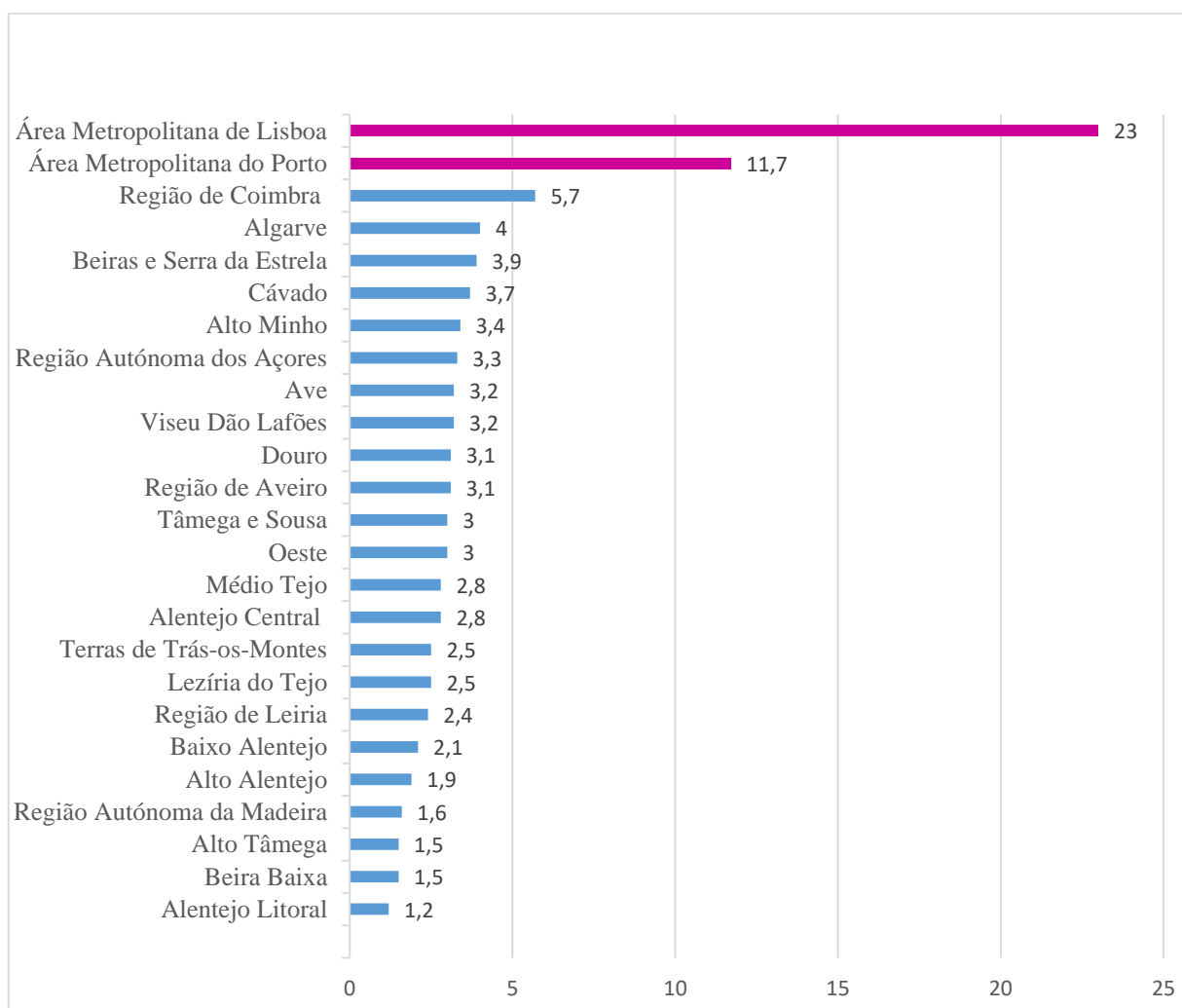


Gráfico 1.1 Distribuição das ESNL por NUTS III (%)

Fonte: INE, Conta Satélite da Economia Social, 2016

Devido à importância das IPSS e à escassa informação disponível, a nível da sua organização, das áreas de intervenção e dos procedimentos contabilísticos, consideramos pertinente analisar, de uma forma generalizada, alguns aspetos para uma melhor compreensão das mesmas.

1.2. Instituições Particulares de Solidariedade Social

Nos termos do artigo 2º do DL nº 172-A/2014, de 14 de novembro, que apresenta as alterações feitas a alguns artigos do Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade

Social (EIPSS), aprovado pelo DL n.º 119/83, de 25 de fevereiro¹, “as IPSS são pessoas coletivas sem finalidade lucrativa, constituídas exclusivamente por iniciativa de particulares, com propósito de dar expressão organizada ao dever moral de justiça e de solidariedade, contribuindo para a efetivação dos direitos sociais dos cidadãos, desde que não sejam administradas pelo Estado ou por outro organismo público.”

As suas dinâmicas são, constantemente, identificadas através de organizações bastante numerosas e socialmente visíveis em Portugal, talvez por pertencerem a uma tradição beneficente e assistencialista anterior aos sistemas públicos de proteção social. Por esse mesmo motivo, a designação «setor solidário» foi acolhida na Constituição portuguesa referindo-se às IPSS e mutualidades (Garrido, 2016).

Quanto às formas das instituições que podem aderir ao estatuto de IPSS, o artigo 2.º do EIPSS, com as alterações efetuadas pelo DL n.º 172-A/2014 e pela Lei n.º 76/2015, refere as seguintes:

- Associações de solidariedade social;
- Cooperativas de solidariedade social;
- Associações mutualistas ou de socorros mútuos;
- Fundações de solidariedade social;
- Irmandades da misericórdia;
- Instituto de organizações ou instituições da igreja católica, mais propriamente:
 - Centros sociais paroquiais;
 - Caritas diocesanas e paroquiais.

Relativamente as instituições referidas anteriormente o agrupamento pode ser feito por:

- Uniões;
- Federações;
- Confederações.

Estas instituições podem apresentar diferentes fins, consoante o âmbito de aplicação, como a Segurança Social, Proteção na Saúde, Educação e Habitação (Tabela 1.1).

¹ Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de fevereiro, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 9/85, de 9 de janeiro, 89/85, de 1 de abril, 402/85, de 11 de outubro, e 29/86, de 19 de fevereiro

Tabela 1.1 Diferentes fins e respetivos âmbitos de aplicação

	Âmbito			
	Segurança Social	Proteção na Saúde	Educação	Habitação
Fins	Apoio às Crianças e Jovens	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 de problemas habitacionais das populações
	Facilitar a integração social e comunitária			
	Proteção dos Cidadãos na velhice e invalidez			
	Proteção em situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho			

Fonte: Gomes e Pires (2014)

Com a alteração efetuada pelo DL n° 172-A/2014, a atuação das IPSS passou a ser pautada pelos princípios orientadores da economia social, elucidados na Lei n° 30/2013, de 8 de maio, que por sua vez são:

- “ a) O primado das pessoas e dos objetivos sociais;
- b) A adesão e participação livre e voluntária;
- c) O controlo democrático dos respetivos órgãos pelos seus membros;
- d) A conciliação entre o interesse dos membros, utilizadores ou beneficiários e o interesse geral;
- e) O respeito pelos valores da solidariedade, da igualdade e da não discriminação, da coesão social, da justiça e da equidade, da transparência, da responsabilidade individual e social partilhada e da subsidiariedade;
- f) A gestão autónoma e independente das autoridades públicas e de quaisquer outras entidades exteriores à economia social;
- g) A afetação dos excedentes à prossecução dos fins das entidades da economia social de acordo com o interesse geral, sem prejuízo do respeito pela especificidade da distribuição dos excedentes, própria da natureza e do substrato de cada entidade da economia social, constitucionalmente consagrada.”

Segundo informação da CSES, em 2013, as IPSS eram maioritariamente constituídas por ACFA (84,7%), seguindo-se as Misericórdias (6,9%), as Fundações (3,9%), as Cooperativas (2,4%) e as Associações Mutualistas (1,9%) (Gráfico 1.2).

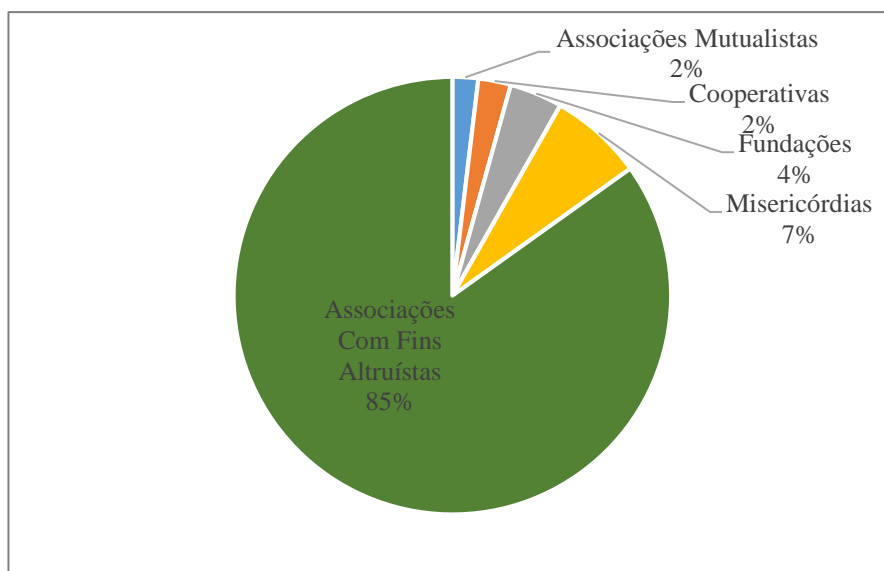


Gráfico 1.2 Constituição das IPSS em Portugal, 2013

Fonte: Elaboração Própria

As IPSS desenvolveram a sua atividade principalmente na Ação e Segurança social (76,4% do total de IPSS), destacando-se ainda os Cultos e congregações (8,0%) e a Cultura, desporto e recreio (6,4%). A área menos desenvolvida, com 1,6%, foi a de Ensino e Investigação (Gráfico 1.3).

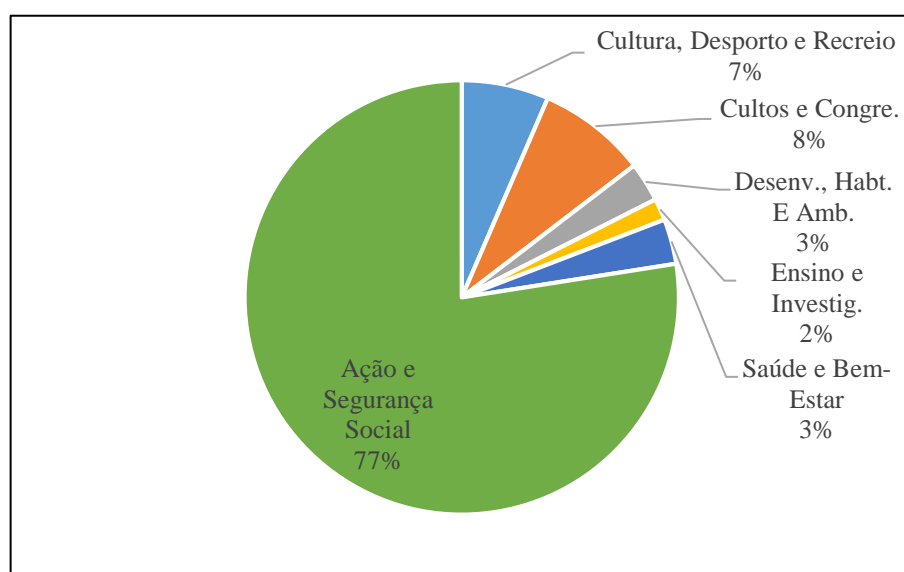


Gráfico 1.3 Distribuição das IPSS por atividade

Fonte: INE, Conta Satélite da Economia Social (2016)

É importante citar que outras entidades, para além das IPSS, podem deter o seu estatuto, pois segundo o resultado obtido pelo projeto CSES mais de 95% das Misericórdias e Associações Mutualistas e menos de 10% do total de Cooperativas e de ACFA detêm o estatuto de IPSS (Gráfico 1.4).

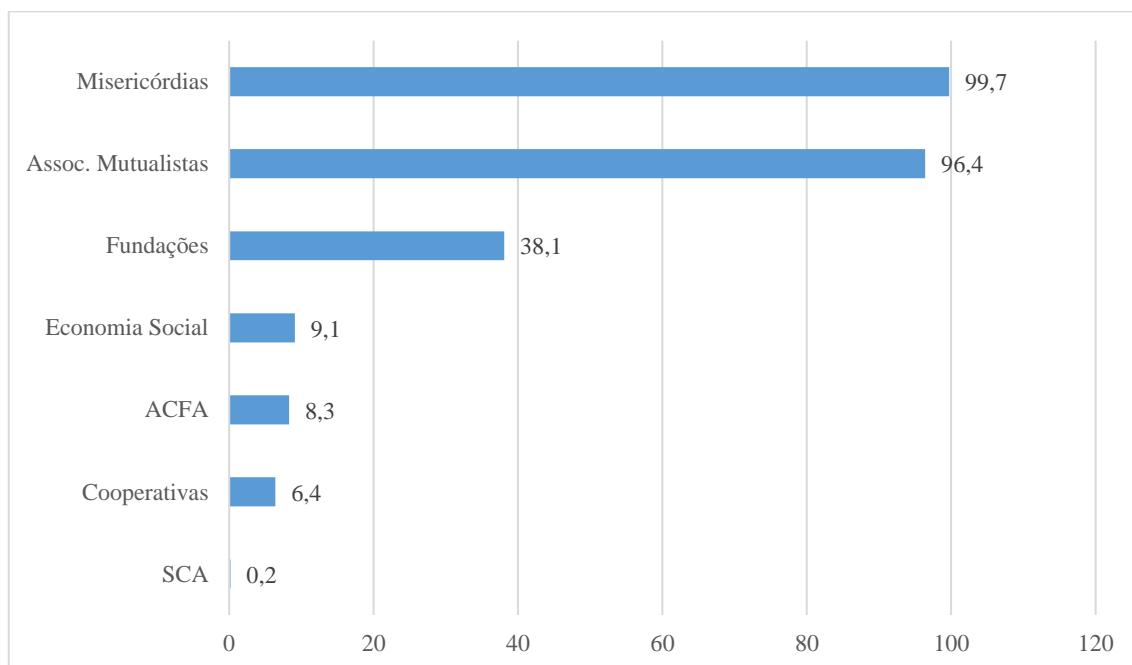


Gráfico 1.4 Peso das IPSS, nos grupos de entidades (%)

Fonte: INE, Conta Satélite da Economia Social, 2016)

Atendendo à importância das IPSS no sistema socioeconómico português, torna-se fundamental analisar o sistema contabilístico em vigor, bem como a sua adaptação às ESNL e particularmente às IPSS.

1.3. Sistemas Contabilísticos

O Plano Oficial de Contabilidade de 1977 (POC/77), assim vulgarmente representado, foi aprovado pelo DL n.º 47/77, de 7 de fevereiro, para as entidades privadas, sendo definido como objetivo, a uniformização da contabilidade, a qual ficou sujeita a um modelo geral e uniforme, que foi muito influenciado pela normalização contabilística francesa (Alves & Antunes, 2010). Alguns anos mais tarde, mais propriamente em 1989, dois anos depois de Portugal ter aderido à União Europeia, foi publicado o DL n.º 410/89, de 21 de novembro, que entraria em vigor a 1 de janeiro de 1990. Este decreto veio reformar o POC/77, uma vez que foi necessário adaptar este sistema a uma nova realidade (Saraiva,

Alves, & Gabriel, 2015). É possível dizer que o POC/89, era essencialmente mais avançado que o POC/77, numa perspetiva da técnica contabilística, por força da adaptação para a ordem jurídica portuguesa das diretivas comunitárias (Costa & Alves, 2013). Com a nova reforma do POC, mais conhecida por POC/89, todas as entidades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais (CSC) podiam usufruir desse novo plano. Contudo, este não podia ser utilizado por empresas seguradoras e instituições financeiras, constituindo esta uma limitação do POC (Ferreira, 2012).

Santos, Raimundo e Lima. (2012) referem também que, existiam outros planos de contas setoriais que tinham como objetivo dar resposta às especificidades do setor não lucrativo, uma vez que o POC não permitia a abrangência destas instituições. Referem-se:

- 1) O Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social (PCIPSS), aprovado pelo DL n° 78/89, de 3 de março;
- 2) O Plano de Contas das Associações Mutualista (PCAM), aprovado pelo DL n° 295/95, de 17 de novembro;
- 3) O Plano Oficial de Contas para Federações Desportivas, Associações e Agrupamento de Clubes (POCFAAC), aprovado pelo DL n° 74/98, de 27 de março.

Por vezes, e conforme as circunstâncias, existia a obrigatoriedade de aplicar outros planos setoriais baseados no Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), segundo o art.º 2.º do DL n° 232/97.

Com o aparecimento do novo sistema (Sistema de Normalização Contabilística - SNC), que pretende uniformizar os procedimentos contabilísticos, e com a sua aplicação às entidades privadas, em 2010, foi necessário adaptar o mesmo às ESNL. Em 2011, foi criado o DL n° 36-A/2011 que aprovou o normativo contabilístico para as ESNL, sendo a sua aplicação facultativa no exercício do ano em questão, passando a ser obrigatória a partir de 1 de janeiro de 2012, podendo a entidade optar por outros sistemas contabilísticos.

O POCP, que foi aprovado pelo DL n° 232/97, de 3 de setembro, para as entidades do setor público, obrigou todos os organismos da administração a implementar um sistema de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, em método digráfico, para que fosse possível corrigir as lacunas existentes na contabilidade pública (Ribeiro, 2016).

Com a evolução do SNC, a normalização contabilística em Portugal para o setor público ficou desatualizada e inconsistente, pois este adota normas adaptadas das normas internacionais de contabilidade [*International Accounting Standard (IAS)/International Financial Reporting Standards (IFRS)*]. No entanto, o sistema contabilístico para o setor público, que é baseado no POC e nos planos setoriais, encontrava-se fragmentado já que tem por base uma norma nacional já revogada (Carvalho & Simões, 2016).

O resultado desta fragmentação e inconsistência estava relacionado com o fato de coexistirem, na altura, entidades públicas e do setor não lucrativo que adotavam diferentes tipos de sistemas contabilísticos, entre eles podemos encontrar as IAS/IFRS, o SNC, o POCP, entre outros (Ribeiro, 2016).

De forma a uniformizar o sistema contabilístico para as entidades do setor público, empresas privadas e entidades do setor não lucrativo, foi publicado o DL n° 134/2012, de 29 de junho, que aprova o regime jurídico da organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), assim como integra na CNC as atribuições e competências da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP).

1.3.1. Sistema de Normalização Contabilística

O SNC surgiu com a publicação do DL n° 158/2009, de 13 de julho, devido à necessidade de alinhar o normativo contabilístico português com as normas internacionais de contabilidade, por forma a que fosse compatível com as Diretivas Comunitárias. O DL n° 98/2015, de 2 de junho, trouxe diversas alterações ao SNC, como por exemplo, o fato de as microentidades e as entidades do setor não lucrativos passarem a integrar este sistema, ter passado a existir uma dispensa das contas consolidadas, dispensa de aplicação do SNC para algumas entidades, entre outras. Este sistema melhora também o relato financeiro em Portugal e tem em atenção algumas necessidades específicas de determinadas entidades (Rodrigues, 2015), como por exemplo, a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor não Lucrativo (NCRF-ESNL), que será abordada no subcapítulo seguinte.

De acordo com o n° 1 do art. 3° do DL n° 98/2015, de 2 de junho, a aplicação do SNC é obrigatória para as seguintes entidades:

- a) Entidades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;

- b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- d) Empresas públicas;
- e) Cooperativas;
- f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico;
- g) Entidades do setor não lucrativo.

Ao contrário dos outros sistemas contabilísticos, o SNC não se baseia tanto em regras explícitas, mas sim em princípios, tendo por objetivo melhorar a importância e a comparabilidade da informação financeira (Rodrigues, 2015).

O alinhamento da contabilidade portuguesa com as normas internacionais tinha como propósito os seguintes benefícios: tornar a contabilidade mais útil; permitir um maior afastamento da fiscalidade e desenvolver a internacionalização (Rodrigues, 2015).

As ESNL, com contabilidade organizada e que tinham como base o POC, passaram a estar sujeitas ao SNC, a partir da data de aplicação do mesmo. As entidades, até a uma determinada dimensão, passaram a apresentar as suas demonstrações financeiras tendo por base a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE), o normativo mais simples. Caso essas entidades ultrapassassem os limites de enquadramento ou estivessem sujeitas a certificação legal de contas por razões legais ou estatutárias, passariam a ter como base o conjunto das 28 Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) (Gomes & Pires, 2014).

Acontece que enquanto não fossem publicadas normas específicas para as ESNL foi criado pelo legislador, na referida norma, um regime transitório de submissão ao SNC. Contudo, existe uma exceção para as entidades que estavam sujeitas a planos de contas setoriais, que não foram revogados quando o SNC entrou em vigor, designadamente, as PCIPSS, PCAM e POCFAAC.

Analisando o parágrafo 1.4 do anexo ao DL n° 98/2015, de 2 de junho, é possível verificar que “sempre que o SNC não responda a aspetos particulares de transações ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o

objetivo de ser prestada informação que apresente, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido”, de forma, exclusivamente, a ultrapassar essa lacuna, a entidade deve recorrer a outras normas pela ordem seguinte:

- “Às Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), adotadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho;
- Às IAS e IFRS, emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), e respetivas interpretações (SIC-IFRIC)².”

1.3.1.1. Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo

Depois de muito tempo a desempenhar um papel muito importante a nível nacional, o POC setoriais relacionados com terceiro setor (POCFAAC, PCIPSS, PCAM) não conseguiram acompanhar e responder às crescentes exigências qualitativas de relato financeiro, uma vez que necessitavam também de uma estrutura robusta no que respeita, especialmente, a aspetos concetuais, critérios de reconhecimento e mensuração (Araújo, Cardoso, & Novais, 2012).

O DL n.º 36-A/2011, de 9 de março, veio aprovar o regime de normalização contabilística para as ESNL e ao mesmo tempo revoga os planos setoriais baseados no POC (Figura 1.2).

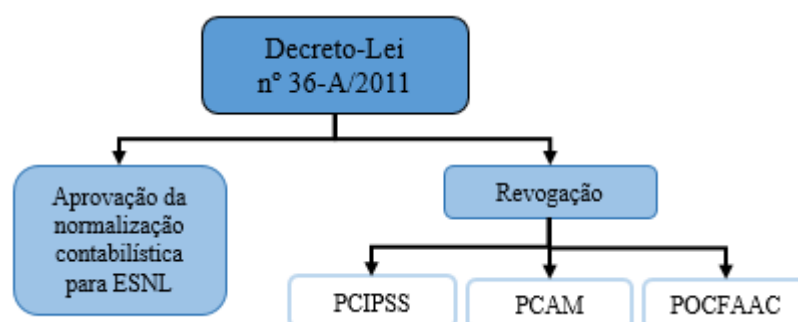


Figura 1.2 Planos de contas setoriais

Fonte: Adaptado de Gomes e Pires (2014)

² *Standing Interpretations Committee- International Financial Reporting Interpretations Committee*

Este DL menciona que as razões pelas quais foi necessário criar essas regras contabilísticas se relacionam com a disseminação que as entidades em questão têm vindo a ter, e também com a importância do papel que têm vindo a desempenhar, cada vez mais, na economia portuguesa. Refere o DL, para que assim as entidades possam ser mais “transparentes” nas atividades realizadas e nos recursos que utilizam, especialmente a partir da obrigação de conceder informação credível sobre a gestão dos meios que lhes são confiados, tal como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas atividades; e, principalmente, pelo fato destas entidades que fazem parte deste setor responderem a finalidades de interesse geral que ultrapassam a atividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços.

Perante a diversidade de entidades que incorporam o setor não lucrativo, definiu-se que as entidades cujas vendas ou outros rendimentos não excedam 150.000€, em nenhum dos dois exercícios anteriores, ficam abrangidas pelo regime de caixa e outros elementos podendo optar por outro sistema contabilístico, que será explicado no final deste capítulo, a não ser que essas entidades estejam obrigadas à apresentação de qualquer das DF, a que se refere o DL n.º 36-A/2011, ou agreguem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas. Se estas entidades não aplicarem a NCRF-ESNL, ficam sujeitas a apresentar as suas contas pelo regime de caixa, divulgando informação dos bens que integram o seu património fixo, os direitos e compromissos futuros existentes num dado ano e os pagamentos e recebimentos realizados (Figura 1.3).

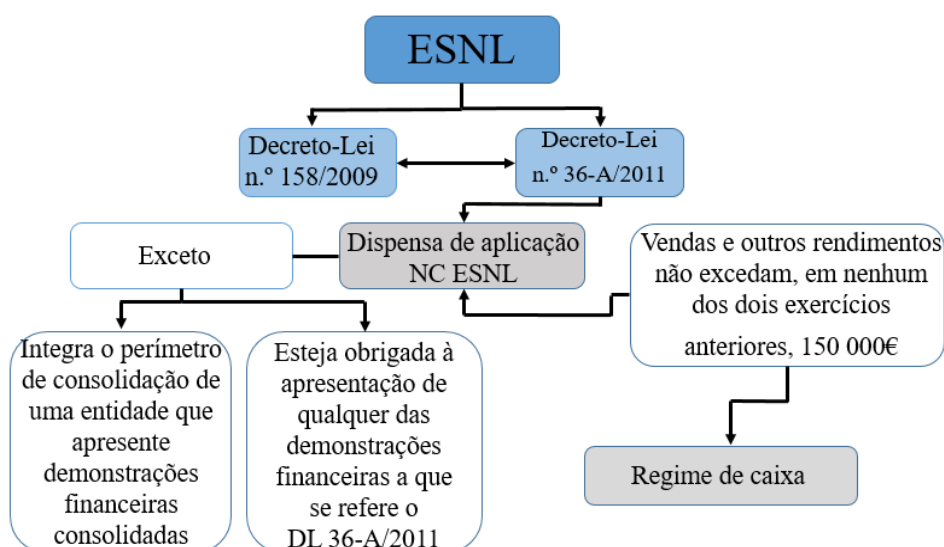


Figura 1.3 Normalização contabilística para ESNL

Fonte: Gomes e Pires (2014)

O DL nº 98/2015 de 2 de junho, no seu parágrafo 1.6 do anexo I refere que as ESNL possuem algumas características diferentes comparativamente às entidades com finalidades lucrativas, e que por sua vez são:

- a) O património e/ou os recursos afetos provenientes de entidades singulares e ou coletivas é utilizado para o financiamento;
- b) Decorrente do propósito das entidades sem fins lucrativos não estar em linha com a prestação de bens e/ou serviços e consequente obtenção de lucros, todo o capital poderá ser utilizado para apoio social a terceiros;
- c) A inexistência de títulos de propriedade-controlo que possam ser adquiridos, doados, trocados ou que de alguma forma possam trazer algum tipo de valor financeiro caso a entidade cesse as suas atividades e seja objeto de liquidação (Figura 1.4).

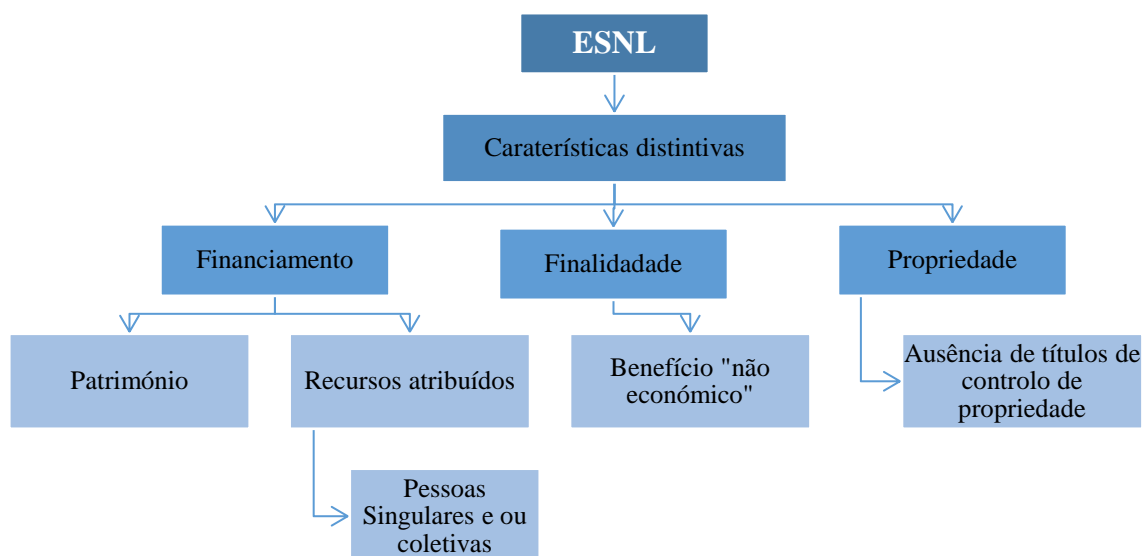


Figura 1.4 As Caraterísticas distintivas das ESNL

Fonte: Gomes e Pires (2014)

O parágrafo 1.7 do anexo ao DL nº 98/2015, de 2 de junho, enumera os diversos utilizadores da informação financeira relativa as ESNL, nomeadamente:

- a) As entidades que fornecem quotas, legados e donativos;
- b) Os credores;

- c) O governo;
- d) As pessoas que prestam assistência ou trabalho voluntário;
- e) A administração pública, entre outros.

Tal como o SNC, se a NCRF-ESNL, segundo o paragrafo 6.3 do anexo ao DL nº 98/2015, de 2 de junho, não responder a determinados aspetos relacionados com “transações ou situações que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilidade ou relato financeiro ou ainda no caso de a lacuna em causa ser de tal modo relevante que a sua não integração impeça o objetivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido”, devem recorrer a outras normas, apenas para superar essa lacuna, o recurso, supletivamente e “pela ordem indicada:

- a) Ao SNC e restante legislação complementar;
- b) Às NIC, adotadas ao abrigo do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do conselho de 19 de julho;
- c) Às IAS e as IFRS, emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações SIC-IFRIC.” (Figura 1.5).

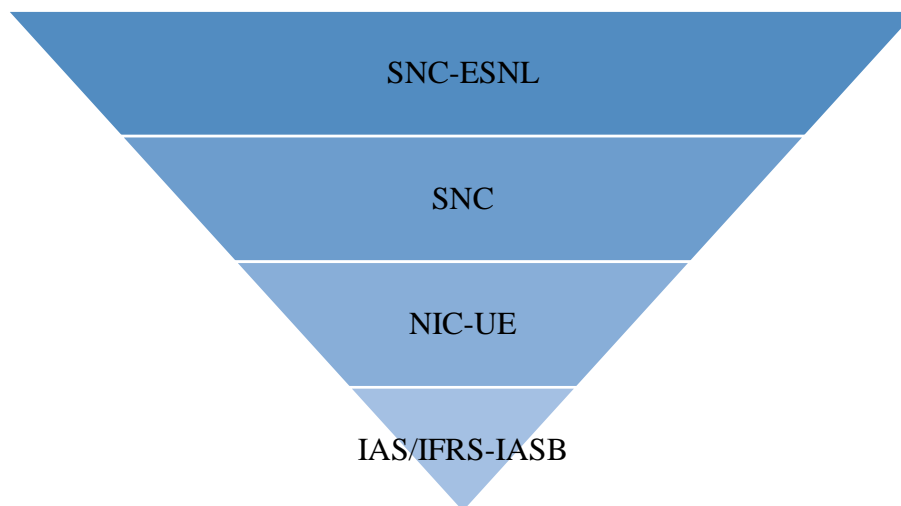


Figura 1.5 Hierarquia de aplicação

Fonte: Gomes e Pires (2014)

O tipo de sistema contabilístico utilizado difere essencialmente quando é necessário efetuar consolidação de contas. O parágrafo 6 do artigo 6º do DL nº 98/2015 de 2 de junho, refere que as ESNL são obrigadas a elaborar demonstrações financeiras

consolidadas, fazendo apenas as adaptações necessárias, ou seja, estas entidades devem utilizar o sistema contabilístico da empresa mãe, de modo a facilitar a consolidação de contas a ser efetuada.

1.3.2. Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

Segundo Carvalho e Simões (2016), depois de 18 anos da aceitação do POCP e após se ter verificado que seria necessário estabelecer um sistema contabilístico que atendesse às exigências de um apropriado planeamento, relato e controlo financeiro, o Governo resolveu, através do DL nº 134/2012, de 29 de junho, que seria necessário elaborar um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, que fosse consistente com o SNC e com as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

Esta reforma manifestou-se no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), que solucionou a fragmentação e as inconsistências que existiam até à data e possibilitou munir as administrações de um sistema organizacional e financeiro mais eficaz e mais concordante com os sistemas que tinham sido adotados, atualmente, a nível internacional (Ribeiro, 2016).

Carvalho e Simões (2016) consideram que as metas do SNC-AP são ambiciosas e tencionaram, inicialmente, aumentar a qualidade do relato financeiro e orçamental que entidades públicas apresentam de acordo com parâmetros internacionais e permitir uma melhor conciliação das contas públicas.

De acordo com o parágrafo 1 do artigo 3º do DL nº 192/2015, de 11 de setembro, o SNC-AP deve ser aplicado “a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsector da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas”.

Este sistema, segundo o artigo 6º do DL nº 192/2015, de 11 de setembro, possibilita o “cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo, e de informação, nomeadamente:

- a) Evidencia a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental;
- b) Permite uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e das respetivas alterações, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de determinada entidade;

- c) Proporciona informação para a determinação dos gastos dos serviços públicos;
- d) Proporciona informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da República, ao Tribunal de Contas e às demais entidades de controlo e supervisão;
- e) Proporciona informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;
- f) Permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos;
- g) Proporciona informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão”.

Tal como as entidades privadas, as ESNL, segundo os parágrafos 1 e 2 do artigo 13º do DL n.º 192/2015, de 11 de setembro, o SNC-AP dá a possibilidade de aplicar outras normas, caso não tenha o devido tratamento contabilístico de certa transação ou evento, atividade ou circunstância. Estes devem ser aplicados pela ordem que se segue:

- a) As Normas Internacionais de Contabilidade Pública (NICP) que estiverem em vigência;
- b) O SNC;
- c) As NIC adotadas na União Europeia;
- d) As IAS elaboradas pelo IASB (Figura 1.6).

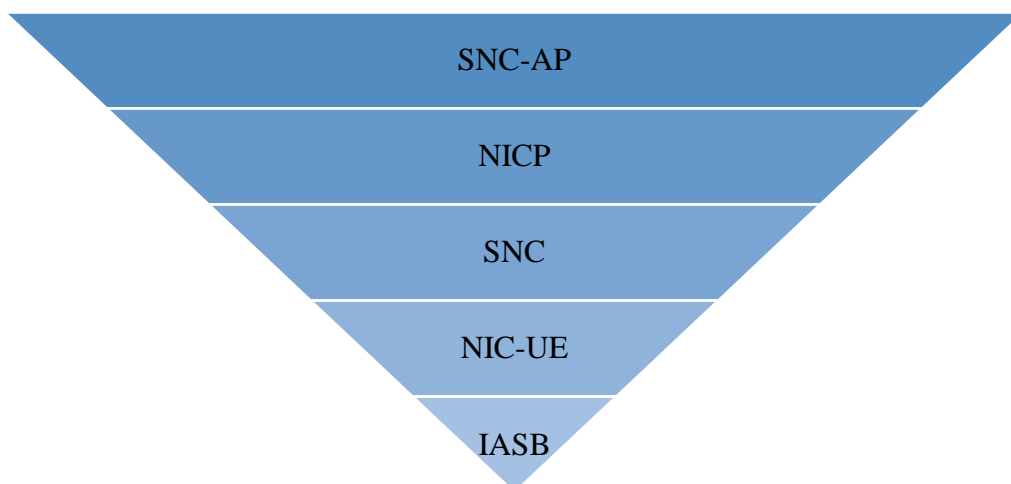


Figura 1.6 Hierarquia de aplicação

Fonte: Elaboração Própria

Por sua vez, é da responsabilidade da CNC analisar e responder às questões que estiverem relacionadas com o SNC-AP que possam vir a ser colocadas pelas entidades públicas.

CAPÍTULO 2 - ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS

Neste capítulo iremos abordar a definição de ativo, mais especificamente os AFT, bem como o tratamento contabilístico do mesmo.

Uma primeira análise geral do SNC permitiu verificar que a sua organização contém 28 NCRF, sendo que a NCRF 7 está relacionada com os AFT. Esta Norma está, por sua vez, estruturada com vários parágrafos, a saber: o Objetivo é apresentado no parágrafo 1; o Âmbito da norma, reparte-se entre os parágrafos 2 a 5; as Definições, são apresentadas no parágrafo 6; o Reconhecimento, nos parágrafos 7 a 15; a Mensuração no reconhecimento, nos parágrafos 16 a 28; a Mensuração após Reconhecimentos, nos parágrafos 29 a 64; e, por fim, o Desreconhecimento, nos parágrafos 66 a 71.

A NCRF-ESNL possui 21 parágrafos, dizendo respeito o parágrafo 7 aos AFT. O parágrafo 7 está também organizado em diversos subpontos: o Reconhecimento, contém os pontos 7.1 a 7.5; a Mensuração, os pontos 7.6 a 7.13; a Depreciação, os pontos 7.14 a 7.23; a Imparidade, que corresponde ao ponto 7.24; e o Desreconhecimento, os pontos 7.25 a 7.28.

Por fim, o SNC-AP dispõe de 27 Normas de Contabilidade Pública (NCP), referindo-se a NCP 5 aos AFT. A NCP 5 está organizada em vários parágrafos: o Objetivo está indicado no parágrafo 1; o Âmbito, contém os parágrafos 2 a 5; o Património Histórico Tangível, os parágrafos 6 a 8, as Definições, o parágrafo 9; o Reconhecimento, os parágrafos 10 a 17; a Mensuração no reconhecimento, os parágrafos 18 a 32; a Mensuração Subsequente, os parágrafos 33 a 58; e, por fim, o Desreconhecimento, os parágrafos 60 a 65.

2.1. Definição de ativo

Para uma melhor compreensão dos AFT é importante saber qual é o conceito de ativo, apresentado nas estruturas concetuais das normas que estão a ser analisadas no presente estudo. Deste modo:

- Para o SNC, um 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” [§ 49, alínea a) da Estrutura Concetual (EC)];

- No SNC-AP, um ativo define-se como “um recurso controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado” (§88 da EC, SNC-AP 2015) e que, por sua vez, possui a capacidade de “proporcionar um influxo de potencial de serviços ou benefícios económicos futuros (...) podendo, ou não, assumir substância física” (§89 da EC, SNC-AP 2015. Neste normativo, teve-se em atenção, o potencial de serviços dos ativos destas entidades, uma vez que “podem incluir ativos com fins recreativos, históricos, comunitários e outros, que são detidos por uma entidade pública com finalidade de fornecer bens ou prestar serviços a terceiros” (91 do SNC-AP, 2015).

É importante referir que as definições de ativo e de ativo fixo tangível, para as ESNL são, por sua vez, as definições dispostas no SNC.

Como potencial de serviços, segundo a EC do SNC-AP, considera-se “a capacidade de um ativo ser utilizado na prossecução dos objetivos da entidade pública, sem que, necessariamente tenham que ser gerados influxos de caixa ou equivalentes de caixa para as entidades” (§90 da EC, SNC-AP, 2015). O parágrafo 91 fornece alguns exemplos de ativos do setor público, que integram o potencial de serviço, tais como os ativos utilizados para fins recreativos, culturais, históricos, entre outros, e que são detidos “por uma entidade pública com a finalidade de fornecer bens ou prestar serviços a terceiros” (§ 91 da EC, SNC-AP, 2015, EC).

Relativamente aos benefícios económicos futuros integrados num ativo, o SNC considera “o potencial de contribuir direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa e equivalente para a entidade” (§52 da EC, SNC 2015); e o SNC-AP indica que estes assumem a forma de influxos de caixa ou equivalentes de caixa, ou a redução de ex-fluxos de caixa ou equivalentes de caixa (§ 92 do SNC-AP 2015).

No setor público, como já foi dito no parágrafo anterior e segundo Pallot (1990, citado em Rua & Gómez, 2012, p.12), a espécie de benefícios económicos futuros são, por norma, diferentes. Para que elementos do setor público, que não geram rendimentos, possam ser reconhecidos como ativos, foi necessário que a *International Federation of Accountants* (IFAC) (1993) acrescentasse ao primeiro critério de reconhecimento dos ativos citado pelo IASB (1989).

Analisando a definição dos dois sistemas contabilísticos apresentados, podemos verificar que a caracterização de ativo, para as entidades do setor público, ou seja, as que utilizam

o SNC-AP, incluem os bens que proporcionam a prestação de serviços públicos conforme as necessidades do Estado, sem que tenham gerado influxos de caixa, o que não se verifica nas entidades do setor privado.

Existem opiniões diferentes no que se refere ao reconhecimento de um recurso como ativo. Mautz (1981) e Barton (2000, 2004, citados em Rua & Gómez, 2012, p.12) consideram que existem elementos públicos que não devem ser reconhecidos como ativos porque não originam benefícios económicos futuros, seja sob a forma de rendimentos, ou sob a forma de mais-valias decorrentes da sua alienação. Os autores consideram que, em regra geral, estes recursos são inalienáveis, ou porque têm rigorosas restrições ou pelo fato das suas vendas serem proibidas.

Ao contrário do que acontece com a definição de ativo, as normas analisadas estão em concordância com o conceito de AFT, como é possível verificar logo de seguida.

A NCRF 7 refere que os AFT são itens tangíveis que: “(a) sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamentos a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera que sejam usados durante mais do um período”.

No que respeita ao SNC-AP, segundo o paragrafo 9 na NCP 5, estes “são bens com substância física que: a) são detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros ou para fins administrativos; e b) se espera sejam usados durante mais de um período de relato.”

Os conceitos de vida útil, valor residual, depreciação, quantia depreciable, quantia escriturada e perda por imparidade são também semelhantes.

2.2. Contabilização de um Ativo Fixo Tangível

Nos tópicos seguintes apresenta-se uma análise de como o SNC e o SNC-AP procedem em termos de reconhecimento de um ativo fixo tangível.

O tratamento contabilístico relacionado com os AFT, principalmente a nível do reconhecimento e da mensuração, é feito na NCRF 7 e no parágrafo 7 da NCRF-ESNL, incluídas no SNC, e na NCP 5 relativamente ao SNC-AP.

2.2.1. Reconhecimento

O custo de um item do AFT apenas deve ser considerado, se cumprir os requisitos do reconhecimento. Estes requisitos são semelhantes nas normas estudadas.

A NCRF 7 e a NCP 5 evidenciam que um item deve ser reconhecido como AFT se “for provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluam para a entidade e o custo do item puder ser mensurado com fiabilidade” (§7 da NCRF 7). Contudo, o SNC-AP acresce que esse reconhecimento pode derivar do potencial de serviços associados ao bem (§10 da NCP 5). A NCRF-ESNL difere essencialmente no primeiro ponto, pois refere que que devem ser reconhecidos se “for provável que permita atividades presentes e futuras para a entidade, e”, tal como as outras normas, “o ativo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade” (§7.1 e 3.3 da NCRF-ESNL).

A Figura 4 indica de forma resumida os critérios de reconhecimento de um AFT na NCRF 7, na NCRF-ESNL e na NCP5, verificando-se que a NCRF-ESNL difere essencialmente da NCRF 7 e NCP 5 no primeiro ponto indicado acima, pois refere que devem ser reconhecidos se “for provável que permita atividades presentes e futuras para a entidade”, ou seja o aspeto em que se distinguem relaciona-se com o primeiro ponto das três normas analisadas (Figura 2.1).

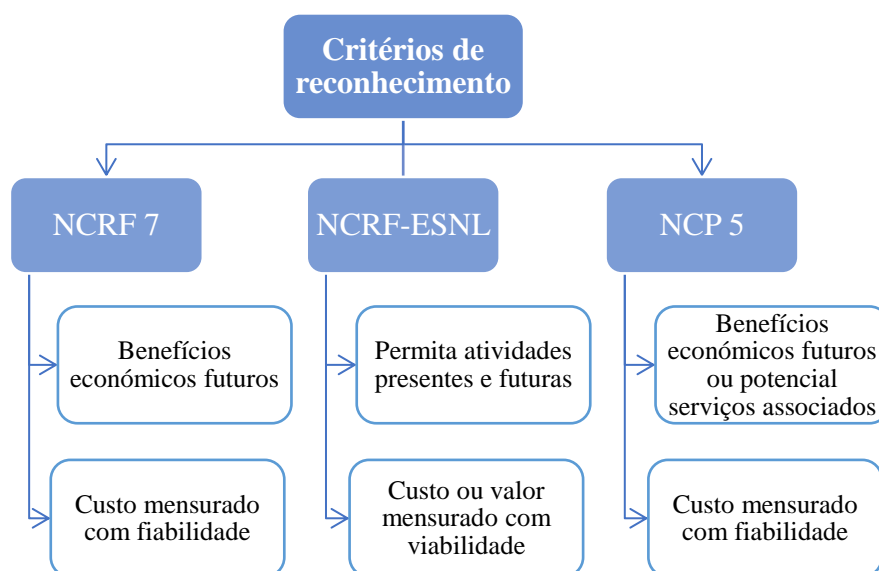


Figura 2.1 Reconhecimento do custo de um item do AFT

Fonte: Elaboração própria

Segundo o ponto 3.3 da NCRF-ESNL “nas ESNL pode ser necessário distinguir as seguintes categorias de ativos:

- a) Ativos com restrições permanentes, os quais têm limitações quanto ao destino ou ao investimento obrigatório desses ativos;
- b) Ativos com restrições temporárias no presente e no futuro;
- c) Ativos sem restrições de utilização.”

Contrariamente, a NCRF 7 e a NCP 5 não fazem esta distinção.

Também é muito comum surgirem nas ESNL e nas entidades da administração pública (AP), por vezes nos AFT, bens relacionados com o património histórico, artístico, cultural e ambiental, sendo que, de acordo, com a NCRF-ESNL existe a necessidade de “preservar por razões de natureza histórico/cultural, que apresentem como traço característico o fato de não poderem ser substituídos” (§ 3.3 da NCRF-ESNL). Já o SNC-AP especifica com maior detalhe o tipo de característica, não exclusivas, desses ativos, nomeadamente:

- “a) É improvável que o seu valor em termos culturais, ambientais, educacionais e históricos seja inteiramente refletido num valor financeiro unicamente baseado num preço de mercado;
- b) Obrigações legais e ou estatutárias podem impor proibições ou restrições severas à sua alienação por venda;
- c) São geralmente insubstituíveis e o seu valor pode aumentar ao longo do tempo, mesmo se a sua condição física se deteriorar;
- d) Pode ser difícil estimar as suas vidas úteis, que em alguns casos podem ser de várias centenas de anos (§ 6 e 7 da NCP 5).”

Verifica-se, no entanto, que a NCRF 7 não refere este tipo de situações.

No que se refere ao tratamento das peças sobressalentes e dos equipamentos de serviço, as normas apresentadas evidenciam que estes devem ser registados nos inventários e reconhecidos nos resultados como AFT, quando consumidos ou, caso seja expectável, que o seu uso perdure mais do que um período. Se as peças sobressalentes e dos equipamentos de serviço apenas puderem ser utilizadas juntamente com o bem do AFT, também são contabilizadas como AFT (§ 8 da NCRF 7, § 7.2 NCRF-ESNL e § 11 da NCP 5), conforme a Figura 2.2 apresenta.

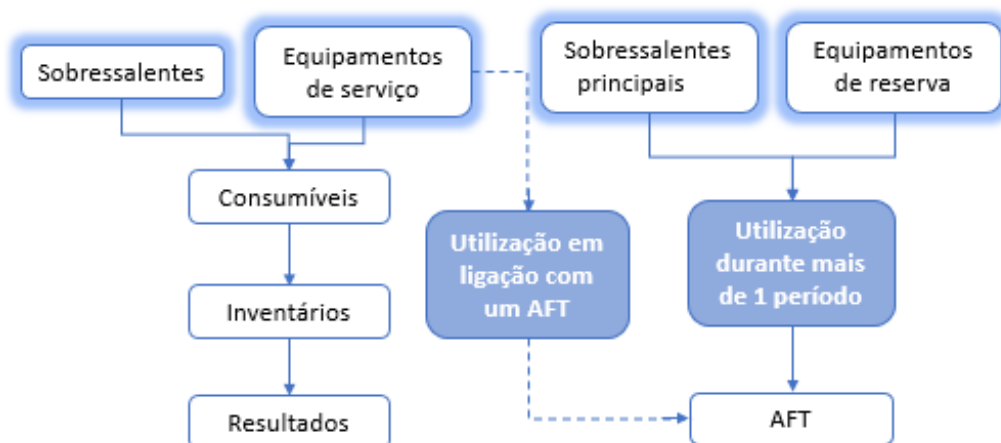


Figura 2.2 Utilização de equipamentos em ligação com o AFT

Fonte: Gomes e Pires (2014)

2.2.2. Mensuração

Segundo a EC do SNC, parágrafo 97, mensuração é o processo utilizado para determinar as quantias monetárias, através das quais os elementos das demonstrações financeiras são reconhecidos e mostrados nas mesmas.

A EC, refere no parágrafo 84 que a segunda regra para reconhecer um item é a que está relacionada com a necessidade de existir um custo ou um valor que seja possível ser mensurado com fiabilidade.

As três normas contabilísticas fazem distinção de dois momentos de mensuração: a mensuração no reconhecimento e a mensuração subsequente (ou, como menciona o SNC, mensuração após reconhecimento), onde retratam as diferentes bases de mensuração conforme as necessidades.

2.2.2.1. Mensuração no reconhecimento

Segundo o §16 da NCRF 7 (SNC, 2015) um elemento que obedeça aos critérios de reconhecimento deve ser mensurado pelo Custo de Aquisição ou Produção (custo histórico).

Neste ponto a NCRF-ESNL refere, para além do que é estipulado pela NCRF 7, que quando se trata de uma transação sem contraprestação, ou seja a título gratuito onde o custo pode ser desconhecido, devem ser mensurados pelo:

- Justo valor,

- Valor pelo qual que se encontram segurados, ou
- Valor que tinham na sua contabilidade.

Relativamente ao SNC-AP, este não foge a norma do SNC, mas também tem algumas situações particulares relacionadas com os bens adquiridos de uma transação sem contraprestação, pois o seu custo é o justo valor à data do reconhecimento. Tendo em consideração o §19 da NCP 5 (SNC-AP, 2015) a sua mensuração deve ser feita, pelo seguinte modo:

- Imóveis: pelo seu Valor Patrimonial Tributário (VPT)
- Para os restantes ativos: pelo custo do bem, ou se não for possível, pelo seu valor de mercado (que corresponde ao justo valor do bem).

É necessário ter em atenção que quando um bem do AFT é reconhecido inicialmente pelo justo valor, e o mesmo foi adquirido a um custo nulo ou simbólico, não pode ser revalorizado.

Contudo, um dos maiores problemas associado os bens adquiridos de uma transação sem contraprestação é a fiabilidade, quando aplicado um determinado valor ao ativo, uma vez que, existem bens que se caracterizam pela sua antiguidade, e cujo custo histórico é muitas vezes desconhecido (Rua & Gómez, 2012).

Independentemente das grandes dificuldades na atribuição de valores a esses bens e pelo fato de alguns autores, como Peacock (1998, citado em Rua & Gómez, 2012, p.12), considerarem que o seu valor não pode ser calculado, é necessário que haja uma valoração pois a mesma é indispensável para valorizar o património das entidades públicas. (Rua & Gómez, 2012).

É importante referir algumas vantagens e desvantagens relativamente ao justo valor pois, segundo Samper e Béltran (2003, citado em Rua, 2012, p.6) este representa nas demonstrações financeiras o valor presente ou atual de acordo com a situação patrimonial da empresa, ou no âmbito público, da entidade pública. Comparativamente ao custo histórico, este aspeto conduz logo a uma vantagem, já que o justo valor fornece informação mais relevante do que o custo histórico, que, na generalidade das vezes, está desatualizado a nível monetário.

A introdução do justo valor nas normas contabilísticas tem como objetivo obter informação mais relevante e com maior possibilidade de existir uma comparação,

apostando numa perspectiva da informação, e não numa visão retrospectiva (Sanz, 2005, citado em Rua, 2012, p.6).

No que se refere às desvantagens do justo valor, evidenciam-se principalmente com a falta de mercados, já que existe uma necessidade de recorrer a estimativas que podem pôr em causa a fiabilidade da informação (Rua, 2012).

Analisando ainda o justo valor, se pensarmos em determinados ativos, nomeadamente públicos, para os quais não existe qualquer valor de aquisição, porque obtidos gratuitamente, ou seja, os bens adquiridos de uma transação sem contraprestação, a utilização do justo valor torna-se vantajosa, já que constitui uma solução para se proceder à sua valoração. Porém, subsiste uma grande possibilidade de não existir mercado ativo ou mercado de referência para certos ativos, pelo que a aplicação do justo valor, terá de recorrer a estimativas que, se não forem efetuadas tendo por base critérios e métodos objetivos previamente definidos, que poderão pôr em causa a fiabilidade da informação (Rua, 2012).

Não existe nenhuma referência explícita no SNC (2015) relacionada com os ativos adquiridos sem contraprestação, mas há uma conta (594 – “Doações”) que permite contabilizar os ativos obtidos por doações. Isto acontece, porque não é tão usual as entidades privadas receberem esse tipo de ativos como as entidades públicas.

As três normas citadas anteriormente defendem que, o custo de um item do AFT inclui:




- a) “O seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos e abatimentos;
- b) Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida;
- e
- c) A estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauro do local no qual este está localizado” (§17 da NCRF 7).

2.2.2.2. Mensuração subsequente

No que respeita à mensuração subsequente, o modelo do custo e o modelo de revalorização são mencionados nas três normas. Todavia, enquanto a NCP 5 e a NCRF-ESNL definem como regra geral o modelo do custo, deixando o modelo da revalorização como alternativa porque o mesmo apenas pode ser adotado em situações muito

particulares e os critérios de mensuração estão elucidados por dispositivo legal adequado (§ 34 da NCP 5, SNC-AP 2015); na NCRF 7 os dois modelos são alternativos, ou seja essa opção pode ser definida pela entidade, mas o modelo da revalorização só é permitido quando o justo valor do bem possa ser mensurado com fiabilidade. Assim sendo, conseguimos verificar uma diferença importante entre as normas (Tabela 2.1). Se as entidades públicas optarem pelo modelo da revalorização precisam de determinar a vida útil restante do ativo à data da revalorização. Depois de decidir qual o modelo a aplicar, este deve ser utilizado na classe inteira dos AFT (Rua, 2016).

Tabela 2.1 Mensuração Subsequente

SNC		SNC-AP
NCRF 7	NCRF-ESNL	NCP 5
<p>Permite a opção entre:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Modelo do custo; - Modelo da revalorização <p style="text-align: center;"></p> <p>Os dois modelos são colocados ao mesmo nível.</p>	<p><u>Regra Geral:</u> Modelo do custo (custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.)</p> <p><u>Alternativa:</u> Modelo da revalorização</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>Custo é a regra geral. Revalorização é uma alternativa ao custo</p>	<p><u>Regra Geral:</u> Custo (menos depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas).</p> <p><u>Em algumas circunstâncias:</u> Revalorização (com critérios e parâmetros definidos em dispositivo legal adequado)</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>Custo é a regra geral. Revalorização é uma alternativa ao custo</p>

Fonte: Adaptado de Rua (2016)

Segundo Rua (2016), as diferenças da NCRF 7 e da NCP 5 são evidentes no que respeita a mensuração subsequente, pois o SNC-AP não acompanhou os normativos que tem como base, isto é, o SNC e as normas do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), visto que apenas permite a aplicação do modelo de revalorização em determinadas circunstâncias e não definiu quais os critérios a ter em atenção na revalorização dos AFT.

De igual forma, pela análise dos parágrafos na norma, verifica-se que o mesmo acontece com a NCRF-ESNL, pois esta também não acompanha o normativo que tem por base.

2.2.2.2.1 Depreciação e perdas por imparidade

O parágrafo 60 da NCRF 7 e 54 da NCP 5, referem que: “o método de depreciação deve refletir o padrão pelo qual se espera que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, relativamente as entidades do setor público, sejam consumidos/usufruídos pela entidade.”

Já a NCRF-ESNL, no parágrafo 7.21, refere que “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”.

Podemos verificar que a NCRF-ESNL, relativamente às depreciações, está mais direcionada para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade, comparativamente às outras duas normas que focam a parte lucrativa da entidade.

É importante mencionar que os bens do património histórico, artístico e cultural não se encontram sujeitos a depreciações, segundo o parágrafo 7.16 da NCRF-ESNL (Gomes & Pires, 2014).

De referir, ainda, que relativamente aos métodos de depreciação, as três normas mencionam três opções:

- Método da linha reta (quotas constantes) - débito contínuo ao longo da vida útil do ativo, caso o valor residual sofra alterações;
- Método do saldo decrescente (quotas degressivas) - débito decrescente no decorrer da vida útil;
- Método das unidades de produção - débito que tem por base o uso do ativo ou a produção esperada.

Tendo em conta as normas analisadas e segundo Carreira, Pardal e Heliodoro (2016), estas apresentam uma divergência no domínio da sua aplicação:

- A NCRF 7 e a NCRF-ESNL, referem que o método selecionado é definido pela entidade de forma a que este retrate, o mais aproximado possível, o modelo que permita um maior consumo dos benefícios económicos incorporados no ativo ou que contribuam para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade (§62 da NCRF 7 e §7.21 da NCRF-ESNL);
- A NCP 5, tem como preferência o método das quotas constantes (ou da linha reta) (§56 da NCP 5).

Se não houver nenhuma alteração relevante ao modelo de consumo esperado do desenvolvimento das atividades presentes e futuras associadas a esse ativo, no caso da NCRF 7 e da NCRF-ESNL, ou benefícios económicos futuros ou potencial de serviços, para a NCP 5, o método de depreciação é aplicado consistentemente a um ativo de período para período. A NCRF 7 e a NCRF-ESNL, referenciam a norma ou o parágrafo que deve ser aplicado caso haja uma alteração significativa, que por sua vez são a NCRF 4 e o parágrafo 6 (§61 da NCRF 7, §7.23 da NCRF-ESNL e § 56 da NCP 5)

Por fim, existem normas específicas para tratar as perdas por imparidade, que por sua vez são a NCRF 12 e a NCP 9. As ESNL aplicam a norma das entidades com fins lucrativos.

A NCRF 12 e a NCP 9 referem quais os pontos necessários para, caso seja necessário, reconhecer ou reverter uma perda por imparidade, tais como, rever a quantia escriturada dos seus ativos, como determina a quantia recuperável de um ativo, que naturalmente privilegiará o valor de realização.

2.2.3. Desreconhecimento

No que diz respeito ao desreconhecimento, a NCRF 7, a NCRF-ESNL e a NCP 5 evidenciam que “a quantia escriturada de um item do AFT deve ser desreconhecida:

- a) No momento da alienação; ou
- b) Quando não se espere futuros benefícios económicos, ou no caso da administração pública, potencial de serviço do seu uso ou alienação” (§ 66 da NCRF 7, § 7.25 da NCRF-ESNL e § 60 da NCP 5), conforme demonstra a Figura 2.3.

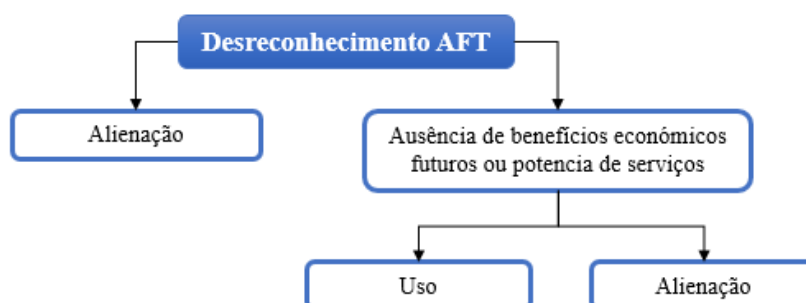


Figura 2.3 Desreconhecimento de um AFT

Fonte: Adaptado de Gomes e Pires (2014)

No desreconhecimento de um item do AFT, é a partir da diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada, que se consegue determinar qual o ganho ou a perda relacionada com o ativo (§ 70 da NCRF 7, § 7.28 da NCRF-ESNL e § 61 da NCP 5). Esse ganho ou a perda relacionada com o mesmo deve ser incluída nos resultados do item que foi desreconhecido (a menos que a NCRF 9, no caso das entidades do setor privado, ou a NCP 6, relativamente ao setor público, exija de forma diferente no caso de uma venda e relocação) (§ 67 da NCRF 7, § 7.26 da NCRF-ESNL e § 61 da NCP 5). Para as entidades do setor privado e as ESNL, o ganho não deve ser classificado como rédito.

Existem diversas formas de vender um AFT (por exemplo, por celebração de um contrato de locação financeira ou por doação/transação sem contraprestação) e quando o ativo estiver para ser vendido deve-se aplicar a norma específica para os réditos, tais como:

- NCRF 20, para as entidades que utilizam o SNC;
- O paragrafo 12.4 e seguintes da NCRF-ESNL, para as entidades do setor não lucrativo;
- A NCP 13, para as entidades que se regem pelo SNC-AP.

A não ser que, segundo a NCRF 7 e a NCP 5, seja uma alienação por “venda seguida de locação”, nesse caso aplica-se a NCRF 9 ou a NCP 5. (§ 68 da NCRF 7, § 7.27 da NCRF-ESNL e § 63 da NCP 5)

CAPÍTULO 3 – METODOLOGIA

No presente capítulo aborda-se a temática da metodologia, que por sua vez é a explicação cuidadosa, pormenorizada, rigorosa e exata do que foi desenvolvido no trabalho de pesquisa. Apresenta-se o tipo de pesquisa, o instrumento utilizado, o tempo despendido, o tamanho da amostra e o tratamento dos dados, ou seja, tudo aquilo que foi utilizado para o trabalho de pesquisa.

A Metodologia é uma disciplina que descreve, examina e avalia técnicas e métodos de pesquisa que proporcionam a recolha e o processamento de informações, tendo em vista a orientação e a resolução de problemas e/ou questões de investigação. Também é o emprego de procedimentos e técnicas que devem ser utilizadas na obtenção de conhecimento, com a finalidade de comprovar autenticidade e serventia nos diferentes âmbitos da sociedade (Prodanov & Freitas, 2013).

3.1. Objetivos e questões de estudo

Para a escolha do tema, foi necessário realizar uma análise inicial à sua importância. Por esse mesmo motivo a metodologia deste trabalho passa por uma revisão da literatura de diversos temas relacionados com as IPSS e o tratamento contabilístico dos seus ativos, de forma a contribuir para o trabalho que será estudado no capítulo seguinte.

Após a análise da literatura, foi possível verificar a ausência de informação relativamente as diversas opções que as ESNL, mais especificamente as IPSS, têm ao seu dispor para contabilizar os AFT.

Definiu-se, assim, como objetivo principal do trabalho compreender e descrever como as IPSS contabilizam os seus AFT, através dos sistemas contabilísticos disponíveis e das suas normas, sendo que como objetivos específicos foram definidos os seguintes:

O1- Perceber a importância das IPSS e da informação disponibilizada em termos gerais e sobre os AFT;

O2 - Analisar as vantagens e desvantagens associadas à utilização da NCRF-ESNL em termos gerais e, em particular, para contabilização dos AFT;

O3 - Compreender e avaliar a aplicação das normas adotadas para contabilização dos AFT.

No âmbito do presente trabalho foram definidas as seguintes questões de estudo:

Q1: Qual a importância de disponibilizar informação adequada a nível contabilístico, pelas IPSS?

Q2: Como são contabilizados os AFT nas IPSS?

Q3: Será que existem vantagens e desvantagens na utilização da NCRF-ESNL pelas IPSS?

Q4: Será que existem vantagens e desvantagens do tratamento contabilístico dos AFT utilizando a NCRF-ESNL?

3.2. Opções metodológicas

Por norma, todas as investigações científicas começam com o levantamento bibliográfico e esta não foge a regra. Para além da análise bibliográfica é necessário determinar quais os instrumentos que devem ser utilizados para obter os dados mais apropriados à natureza do tema, bem como as definições de cada instrumento.

Consoante os instrumentos adotados, a análise a ser efetuada e a interpretação dos dados obtidos, o estudo poderá ser classificado como uma abordagem predominantemente quantitativa ou qualitativa (Prodanov & Freitas, 2013).

Numa pesquisa quantitativa, o pesquisador tem como objetivo a descrição dos fatos deste ou daquele evento, sem dar importância à complexidade da realidade social. Neste tipo de pesquisa tudo pode ser quantificável, ou seja, as opiniões e as informações são “transformadas” em números, de forma a classificá-las e analisá-las. Para analisar os resultados obtidos utilizam-se recursos e técnicas estatísticas, que permitem determinar grandezas, tais como, percentagem, média, moda, mediana, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão, etc. (Prodanov & Freitas, 2013).

Numa pesquisa qualitativa a relação que existe entre o mundo real e sujeito não pode ser transformada em números, pois é um “vínculo indissociável” (Prodanov & Freitas, 2013), ou seja, não pode ser separado. Esta é descritiva; a análise dos dados é feita por indução e tem como principais focos de abordagem, o processo e os seus significados. Nesta pesquisa o investigador é o instrumento principal. Contrariamente à pesquisa quantitativa, esta não utiliza métodos e técnicas estatísticas, mas sim, outros instrumentos como o

estudo documental, a observação participante e a entrevista aberta (Bogdan & Biklen, 1994; Prodanov & Freitas, 2013).

A Tabela 3.1 apresenta um breve resumo de algumas diferenças entre a pesquisa quantitativa e a qualitativa relativamente ao foco de pesquisa, amostra, coleta de dados e o modo de análise, no ponto de vista dos autores (Prodanov & Freitas, 2013).

Tabela 3.1 Comparação entre pesquisa qualitativa e quantitativa

<i>Ponto de Comparação</i>	Pesquisa Quantitativa	Pesquisa Qualitativa
<i>Foco de pesquisa</i>	Quantidade (quantos, quanto)	Qualidade (natureza e essência)
<i>Amostra</i>	Grande, ampla	Pequena, não representativa
<i>Coleta de dados</i>	Instrumentos manipulados (escala, testes, questionários etc.)	Pesquisador como principal instrumento (entrevista, observação)
<i>Modo de análise</i>	Dedutivo (pelo método estatístico)	Indutivo (pelo pesquisador)

Fonte: Adaptado de Prodanov e Freitas (2013)

Coutinho (2011) defende que uma investigação quantitativa parte de uma Teoria a testar, utilizando os problemas e hipóteses derivados da mesma, os conceitos e as variáveis operacionalizados, para recolher os dados que confirmem a Teoria que pretendiam testar inicialmente. O mesmo não acontece com a investigação qualitativa, já que o investigador necessita de recolher dados, levantar as questões, obter respostas para encontrar padrões e desta forma construir a Teoria, conforme apresentado na Figura 3.1.

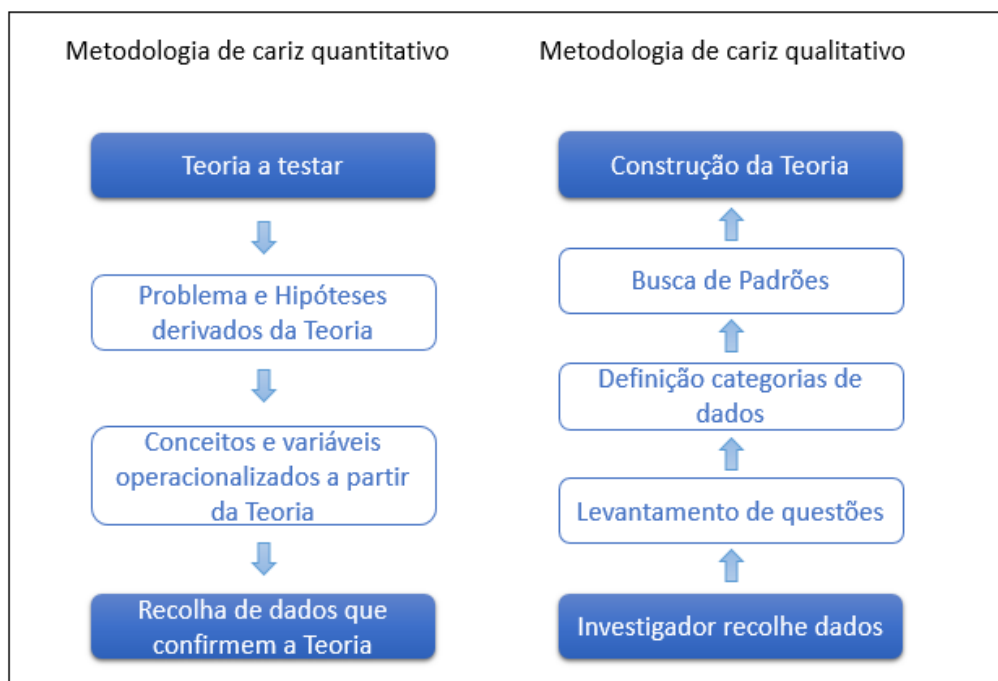


Figura 3.1 Organização de uma investigação quantitativa versus qualitativa

Fonte: Adaptado de Coutinho (2011)

Neste estudo, tendo por base o que já foi dito nos parágrafos anteriores e por ser uma análise detalhada, optou-se por uma metodologia qualitativa, por ser a que mais se adequa às características do estudo, bem como os objetivos definidos. A análise descritiva associada ao método qualitativo será aplicada através da análise documental, de duas entrevistas e por um inquérito realizado a diversas IPSS.

3.3. Instrumentos utilizados

Depois de se ter estabelecido quais as fontes de dados e o tipo de pesquisa a ser realizado, é necessário verificar quais os instrumentos/técnicas que devem ser utilizados para a obtenção dos dados essenciais relacionados com a pesquisa efetuada.

Instrumento ou técnica inclui um conjunto de regras ou procedimentos que são utilizados por uma ciência ou arte num decorrer de uma investigação, tais como: observação, questionários, entrevistas, formulários, análise documental (Prodanov & Freitas, 2013).

A metodologia do presente estudo, com atributos mais descritivos, será aplicada através de dois instrumentos, nomeadamente: a entrevista, que se irá aplicar a três especialistas no tema dos AFT e das ESNL; e inquérito por questionário, aplicado a IPSS de Lisboa, através do qual se pretende perceber como são utilizadas as normas adotadas para

contabilização dos AFT pelas IPSS, bem como as suas vantagens e desvantagens (Figura 3.2).

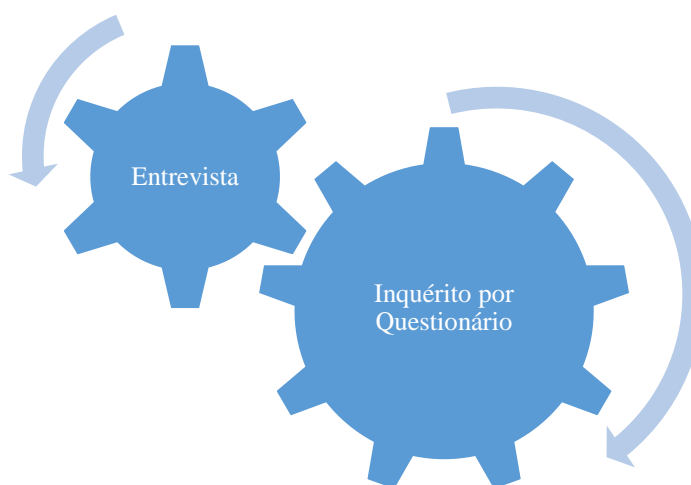


Figura 3.2 Instrumentos Utilizados

Fonte: Elaboração Própria

3.3.1. Entrevista

A entrevista foi um dos instrumentos selecionados pela facilidade de obtenção de informação sobre a opinião de outras pessoas. Segundo Vieira, Major e Robalo (2009), a entrevista é um método de recolha de informações através de uma conversa entre duas pessoas ou um grupo de indivíduos e, esta opção é a mais utilizada numa investigação qualitativa, porque proporciona um maior conhecimento sobre o tema em questão.

Atualmente, existem diversas formas de realizar uma entrevista, tais como: cara a cara; telefone, email (Amado, 2013) e redes sociais (*Skype, Viber, Facetime*, entre muitas outras).

Quanto ao seu grau de flexibilidade e de organização, as entrevistas podem classificar-se em estruturadas, semiestruturadas e não estruturadas.

Na entrevista estruturada o tema de estudo, por norma, é determinado e restrito onde já existe um conhecimento antecipado por parte do investigador. As questões utilizadas são programadas de forma estudada para todos os entrevistados, não havendo assim grande flexibilidade. Quanto à entrevista semiestruturada, esta baseia-se em questões provenientes de um plano pré-estabelecido, na utilização de um guião onde se estabelece e regista os pontos fundamentais a ter em consideração. Estes são organizados numa ordem lógica para o entrevistador, e existe, durante a entrevista, uma grande liberdade de

resposta ao entrevistado. É feita uma análise de conteúdos aos dados obtidos que, por norma, são gravados em áudio e depois transcritos (Amado, 2013). Já a entrevista não estruturada requer um maior e moroso tratamento de dados, pois é muito complexa pelo fato de permitir recolher um muito amplo leque de dados.

De forma a recolher o máximo de informação das entrevistas e seguir uma linha orientadora para focar no objetivo principal da investigação em questão, foram utilizadas entrevistas semiestruturadas.

A entrevista foi estruturada em três partes: a primeira parte, com nove perguntas, tinha como objetivo obter informações de âmbito geral; a segunda parte, com cinco perguntas, pretendeu averiguar sobre a contabilização dos AFT; e a terceira parte, com sete perguntas, pretendeu analisar especificidades referentes aos ativos das ESNL (Apêndice I).

3.3.2. Inquérito por questionário

Inquérito por questionário é uma técnica de investigação que agrega um ou vários grupos de perguntas em que o principal objetivo é a obtenção de informações, sejam elas sobre sentimentos, conhecimentos, valores etc., já que o tema das perguntas varia conforme a necessidade de cada investigação (Gil, 2008).

A forma das perguntas varia conforme a intenção ou necessidade do investigador, sendo que estas podem ser: fechadas e abertas (Prodanov & Freitas, 2013). O quadro seguinte (Figura 3.3) apresenta algumas diferenças relacionadas com a forma das perguntas.

Fechadas	Abertas
<ul style="list-style-type: none">• Respostas com alternativas pré-estabelecidas• Mais comuns• Respostas mais uniformes• Fácil processamento	<ul style="list-style-type: none">• Respostas próprias, por vezes, pouco relevantes• Menos usada• Ampla liberdade de respostas• Difícil processamento

Figura 3.3 Diferenças nas formas de questões

Fonte: Elaboração Própria

O inquérito por questionário desta investigação está organizado em trinta e três questões, das quais vinte e três são perguntas fechadas e dez são abertas. O mesmo foi elaborado

nos *Formulários* do *Google* que, por sua vez, está associado a um *link* o qual foi enviado por email às entidades selecionadas (Apêndice II).

Nas entrevistas bem como no inquérito optou-se por utilizar a designação SNC-ESNL em vez de NCRF-ESNL, por forma ser mais comum a utilização desta denominação.

3.4. Amostra/Participantes

Amostra é uma percentagem da população ou universo, sendo que a sua seleção tem por base uma regra ou um plano. É com base nessa percentagem que os estudos tiram as suas conclusões, pois são eles que respondem ou colaboram para a obtenção dos resultados. Uma amostra pode ser probabilística e não probabilística. Torna-se necessário destacar que apenas as amostras probabilísticas podem, por norma, dar origem a uma generalização estatística, pois esta tem por base o cálculo estatístico. No entanto, as amostras não probabilísticas são constituídas de forma intencional ou acidental, ou seja, a população ou o universo não é selecionado aleatoriamente e por esse motivo não é possível generalizar os resultados da pesquisa, em termos de população.

Dentro da amostra probabilística podemos encontrar cinco tipos de amostragem, tais como: aleatória simples, sistemática, estratificada, por conglomerado e por etapas (Figura 3.4).



Figura 3.4 Tipos de amostragem na amostra probabilística

Fonte: Elaboração Própria

A amostragem aleatória simples consiste num um procedimento básico da amostragem simples; já a sistemática, não é nada mais que uma variação da primeira e a sua aplicação exige uma organização muito específica, pois, a população apenas pode ser identificada pela posição que ocupa. No que se refere à amostragem estratificada é feita uma triagem de uma amostra de cada subgrupo da população considerada.

Quando houver uma situação em que é muito difícil identificar os elementos para o estudo em questão deve-se utilizar a amostragem por conglomerados, mas quando a população está dividida por unidade e é possível dividir em vários estágios deve-se utilizar a amostragem por etapas.

Relativamente à amostra não probabilística podemos encontrar três tipos de amostragem, nomeadamente: por acessibilidade, por tipicidade e por cotas (Figura 3.5).

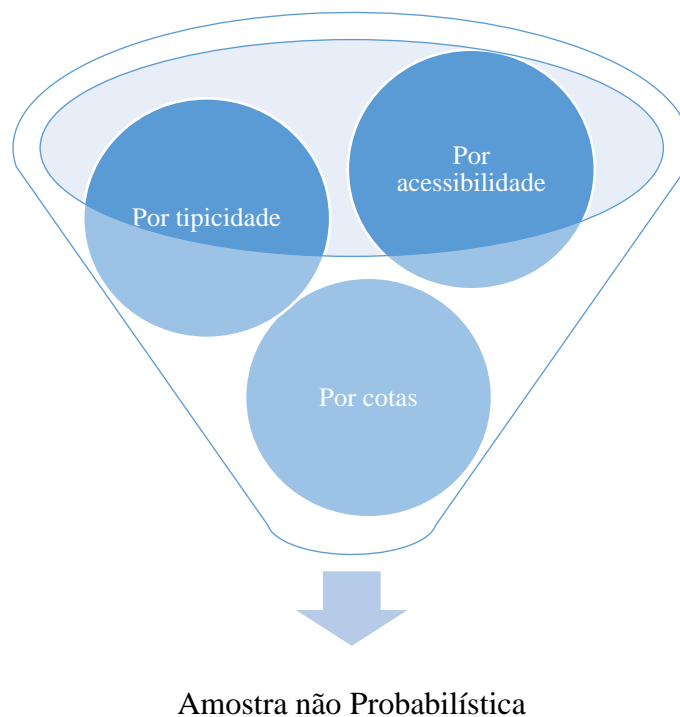


Figura 3.5 Tipos de amostragem na amostra não probabilística

Fonte: Elaboração Própria

Quando aplicada a amostragem por acessibilidade ou por conveniência, o pesquisador escolhe os elementos aos quais têm acesso, acreditando que estes de alguma forma possam representar o universo. Não pode ser considerada uma amostra representativa pois, não possui qualquer tipo de rigor estatístico. Na amostragem por tipicidade ou intencional é utilizada a informação disponível de forma selecionar um subgrupo da

população que, possa ser considerado exemplar de toda a população. De todos os procedimentos não contabilísticos a amostragem por cotas é o mais rigoroso, visto que, é feita uma segmentação, de seguida é definido o tamanho da amostra e por fim é feita uma seleção dos participantes e uma verificação das cotas atribuídas.

Este estudo tem por base uma amostra não probabilística, foi utilizado uma amostragem por acessibilidade ou por conveniência, uma vez que, nem todas as entidades estavam disponíveis e por algumas dificuldades de acesso a informação sobre as mesmas. Inicialmente estava previsto serem analisadas determinadas entidades que tinham o relatório e contas disponível na internet, mas foi verificado que existia uma insuficiência de dados para o estudo a realizar, por isso foi alargado a todas entidades, mesmo as que não tinham essa informação disponível.

Para a realização desta investigação foram entrevistados três especialistas da área, que foram:

- O professor Doutor Sérgio Cruz, que por sua vez é professor adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro. Tendo já publicado artigos técnicos em revistas nacionais e alguns artigos científicos em revistas nacionais e internacionais e avalia artigos científicos de congressos internacionais.
- O professor Doutor Francisco Carreira, que é professor coordenador na Escola Superior de Ciências Empresariais de Setúbal, membro fundador da Ordem dos Técnico Oficiais de Contas e, também é membro da Ordem dos Economistas, tem publicado um livro, capítulos de livros e artigos em revistas com e sem arbitragem científica, entre outros.
- Um professor Mestre, que preferiu manter a sua privacidade, também do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro é consultor e formador em diversas áreas, exercendo também as funções de Contabilista Certificado, publica regularmente em revistas técnicas artigos de cariz prático, com especial destaque para a revista da Ordem dos Contabilistas Certificados.

Por forma a garantir o anonimato do terceiro entrevistado, e para facilitar e uniformizar as designações empregues na Discussão dos Resultados, optou-se por utilizar a denominação entrevistado 1, 2 e 3, respetivamente.

As ESNL selecionadas para o presente estudo foram IPSS por terem, cada vez mais, um papel muito importante na sociedade e são o segundo grupo de ESNL com mais instituições. As IPSS encontram-se na região de Lisboa e foram inicialmente contactadas oitenta entidades, das quais apenas sete estavam dispostas a colaborar.

Destas sete entidades, a forma jurídica que prevalece é a associação de solidariedade social, com seis entidades, a sétima é uma fundação de solidariedade social. Relativamente ao âmbito de atuação podemos encontrar duas relacionadas com a segurança social, as restantes estão divididas entre proteção na saúde, educação, grávidas e seu filhos, saúde, associações de apoio a jovens com problemas crónicos de saúde e solidariedade, sendo que as últimas três opções foram acrescentadas pelas respetivas entidades. Nenhuma entidade atua com a habitação.

CAPÍTULO 4 - RESULTADOS E DISCUSSÃO

O terceiro e último capítulo desta dissertação é dedicado à exposição dos resultados obtidos, onde é efetuada a discussão dos resultados relacionados com as entrevistas e com os inquéritos.

Conforme foi referido anteriormente, definiu-se, assim, como objetivo principal do trabalho compreender e descrever de que forma as IPSS contabilizam os seus AFT, através dos sistemas contabilísticos disponíveis e das suas normas, sendo que como objetivos específicos foram definidos os seguintes:

O1- Perceber a importância das IPSS e da informação disponibilizada em termos gerais e sobre os AFT;

O2 - Analisar as vantagens e desvantagens associadas à utilização da NCRF-ESNL em termos gerais e, em particular, para contabilização dos AFT;

O3 - Compreender e avaliar a aplicação das normas adotadas para contabilização dos AFT.

Conforme já foi detalhado na Metodologia, para responder ao objetivo geral do estudo e aos objetivos específicos foram aplicados questionários a sete IPSS e foram realizadas três entrevistas a especialistas do tema. Na Tabela 4.1, apresenta-se a correspondência que se efetuou entre os objetivos do estudo e as perguntas e questões consideradas nos respetivos instrumentos. Em relação às 33 questões inseridas no inquérito, as questões 1 a 3 permitiram a caracterização das IPSS abordadas.

Tabela 4.1 Correspondência entre os objetivos do estudo e as perguntas e questões dos instrumentos utilizados

OBJETIVOS	PERGUNTAS DAS ENTREVISTAS	QUESTÕES DO INQUÉRITO
O1	1,2,3,8-9 (I)	4-10
O2	4-7 (I); 2 (II)	31-33
O3	1, 3-5 (I); 1-7 (III)	11-22

Fonte: Elaboração Própria

4.1. Perceber a importância das IPSS e da informação disponibilizada em termos gerais e sobre os AFT

Para tentar dar resposta a este objetivo foram utilizadas, relativamente ao inquérito, as questões 4-10 através das quais se tenciona perceber se os AFT representam uma parte significativa do balanço e qual a respetiva percentagem, se os AFT das entidades estão atualizados e se estas controlam periodicamente esses bens.

No caso das entrevistas, as perguntas que estão relacionadas com este objetivo são a 1, 2, 3, 8 e a 9 da Parte I, que dizem respeito à importância das ESNL, principalmente das IPSS, do património imobilizado estar devidamente atualizado, referem-se também à escassa informação sobre este tema e à necessidade de fazer um controlo periódico dos AFT.

Os três entrevistados estão de acordo relativamente à crescente importância do papel das ESNL, mais especificamente das IPSS, e sobre o fato de elas complementarem ou até mesmo substituírem o Estado de alguma forma.

Para além do que foi citado acima, o entrevistado 1 defende que as ESNL têm um papel importante porque são viradas para o cidadão e não têm um objetivo lucrativo, de comércio ou indústria. Não quer dizer que não tenham lucros, uma vez que precisam dele para se financiarem, mas o foco principal está em satisfazer as necessidades de um conjunto de pessoas. A crise financeira e económica que o país atravessa, tem colaborado para a crescente importância das IPSS. Para o entrevistado 2, o crescente e importante papel dessas entidades está relacionado, principalmente, com a defesa da população menos carenciada. Esse papel de responsabilidade social é extremamente importante fora das grandes cidades. Segundo o entrevistado 3, estas entidades empregam muitas pessoas, as suas contas estão cada vez mais transparentes, a segurança social tem um papel importante nessa transparência, e, ao longo dos anos, a situação melhorou muito em termos das demonstrações financeiras.

Os entrevistados acabaram por, mais uma, vez salientar as principais características das ESNL também referidas por Garrido (2016), nomeadamente serem uma alternativa ao Estado, e as suas respostas vão também de encontro ao referido por Franco et al. (2005), como sendo a importância dos fins de carácter social destas entidades.

Como já havíamos referido no final do ponto 1.1, no que toca às IPSS, a informação disponível é escassa e os entrevistados partilham da mesma opinião.

O entrevistado 1, menciona que relativamente à informação disponível existe muito pouco, não se encontrando estudos desenvolvidos por pessoas relacionadas com as entidades. O que, por norma, existe são projetos estrangeiros, envolvendo investigadores portugueses, mas que dizem respeito a temas fora do contexto português. O entrevistado indicou também que, numa perspetiva futura, está a ser considerada uma base de dados. Resumindo, aquilo que se encontra disponível, não permite fazer uma análise sobre a realidade destas entidades a não ser que exista um protocolo ou fazendo um estudo caso com determinadas IPSS.

Segundo o entrevistado 2, a informação financeira que se encontra disponível para efetuar uma análise contabilística não é suficiente. Refere também que ainda não existe um depósito e um anuário com informação dessas entidades, que permitam o estudo e comparação, ao ponto de efetuar um estudo empírico. O que se pode fazer agora são apenas estudos de caso envolvendo poucas entidades.

O entrevistado 3, refere que a segurança social tem vindo a obrigar as IPSS a prestarem contas e que o DL nº 172-A/2014 obriga-as a colocarem as contas nas suas páginas de internet. Segundo o entrevistado, a segurança social, que é o principal utilizador da informação financeira destas entidades, tem a informação necessária, mas esta não é divulgada. No sentido académico, não existe um local com os dados estatísticos de todas, ou quase todas, as entidades. Refere também que, apenas, se podem encontrar algumas informações em dissertações, estudos de caso e textos avulsos publicados pela CASES. Muitas entidades deste setor estão em regime de caixa e não produzem muito informação. A título de conclusão, refere que, atualmente, começa a existir alguma informação embora fragmentada.

Dada a escassa informação disponível para a realização de um estudo contabilístico torna-se importante perceber se as entidades indicadas têm em atenção a informação utilizada para elaborar as demonstrações financeiras, assegurando a fiabilidade das mesmas. Apesar de serem necessários diversos estudos sobre estas entidades, no presente estudo ir-se-á analisar apenas as informações relacionadas com os AFT.

Depois de uma análise aos resultados obtidos relacionados com o inquérito realizado, verificou-se que das 7 entidades, apenas 5 consideram que os AFT representam uma parte

significativa do balanço (70%, 80%, 44% e 95%), o que significa que é importante que o tratamento contabilístico dos bens seja devidamente efetuado.

Relativamente ao património imobiliário das IPSS, os três entrevistados consideram que este deve estar devidamente atualizado. Para o entrevistado 1 essa situação é fundamental, caso se queira ter uma imagem verdadeira e se pretenda tomar decisões, pois, se a informação estiver desatualizada provavelmente ir-se-á tomar uma decisão errada, ou menos apropriada. O entrevistado 2 considera que não é indiferente ter ou não, porque o balanço apresentado pela entidade não é o correto se informação não estiver atualizada. Relativamente ao entrevistado 3, este refere que imobilizado deve estar muito bem espelhado na contabilidade.

Apesar de atualização do imobilizado ser considerado muito importante pelos entrevistados, verificou-se que nem todas as entidades o fazem. Das 7 IPSS inquiridas, 2 não têm o imobilizado atualizado, porque, segundo elas, pertencem a uma grande instituição e é difícil valorizar e registar o mesmo.

No que se refere ao controlo periódico dos AFT, mais uma vez, os três entrevistados consideram é necessário que este deva ser feito anualmente, pelo menos à data do balanço. Segundo o entrevistado 3 é algo que falha muito dentro das entidades. Para o entrevistado 1 esse controlo é necessário, quer para efeitos contabilísticos, quer para efeitos fiscais, uma vez que, por uma questão de prudência, deve estar sempre tudo atualizado e devidamente documentado. O entrevistado 3 considera importante que a instituição tenha uma noção de quais são os seus AFT e a que estão afetos, ou seja, qual o objeto social.

Tendo em atenção aos resultados obtidos pelo inquérito, é possível verificar no Gráfico 4.1, que apenas 4, das 7 entidades, fazem anualmente o controlo desses bens.

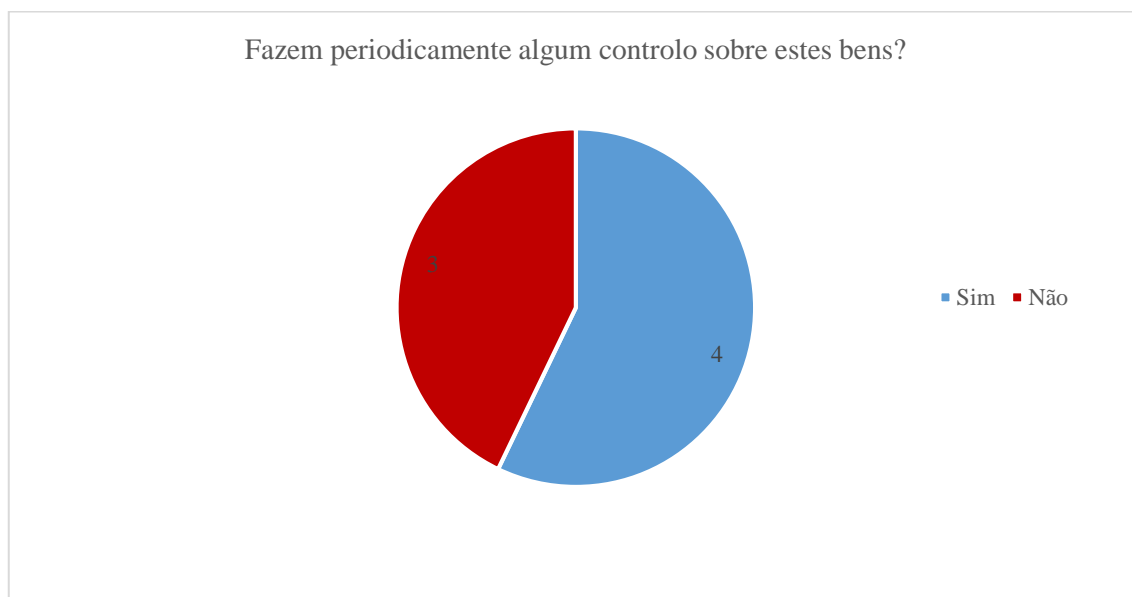


Gráfico 4.15 Respostas das IPSS à questão do inquérito sobre o controlo periódico dos bens

Fonte: Elaboração Própria

Em relação às que não fazem controlo de bens, foram dadas quatro opções de resposta: Falta de Tempo, Desnecessário, Complicado e a quarta opção era de resposta livre. Duas entidades referem que não têm tempo e a outra considera que é desnecessário efetuar tal controlo (Gráfico 4.2).

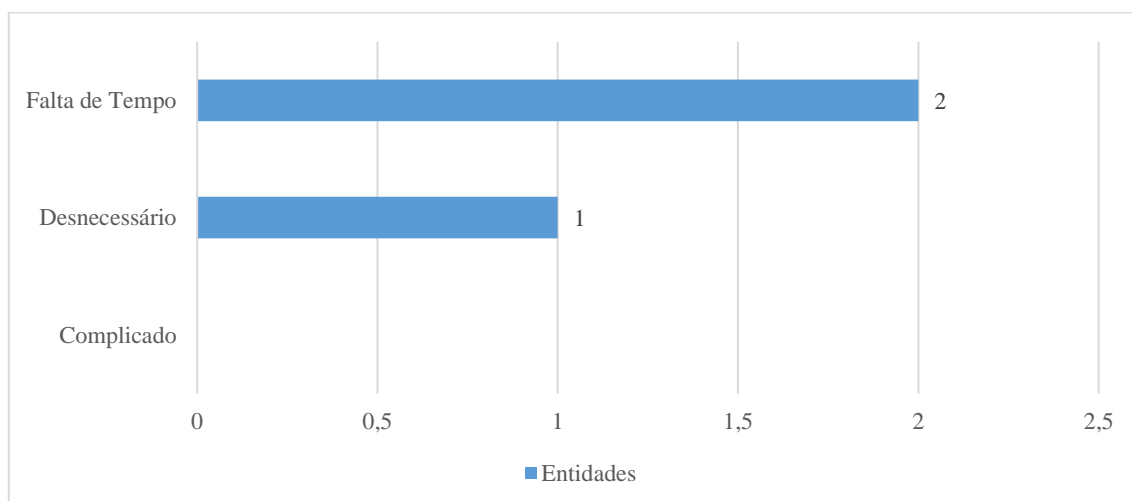


Gráfico 4.2 Respostas das IPSS à questão do inquérito sobre a justificação para não efetuarem o controlo dos bens

Fonte: Elaboração Própria

Estes resultados demonstram alguma contradição do que deveria ser feito pelas IPSS, e o que na realidade é praticado por elas. Veja-se a questão da necessidade de um património

devidamente atualizado e da existência de um controlo periódico dos AFT que, não é efetuado por todas as entidades e é fundamental para a fiabilidade das DF.

4.2. Analisar as vantagens e desvantagens associadas à utilização da NCRF-ESNL em termos gerais e na contabilização dos AFT

As questões do inquérito que permitiram a análise deste objetivo foram as 31-33 que dizem respeito às vantagens e desvantagens dos sistemas contabilísticos adotados pelas entidades e à eventual alteração de algum ponto relacionado com os AFT no sistema em questão. No que toca às entrevistas, as perguntas 4 a 7 da Parte I e a 2 da Parte II que dizem respeito à mudança dos planos setoriais para o SNC-ESNL, às vantagens e desvantagens do SNC-ESNL em relação ao SNC e ao SNC-AP, e às mudanças dos sistemas, no caso dos AFT.

Os três entrevistados consideram que a mudança dos planos setoriais para o SNC-ESNL foi vantajosa, pois segundo o entrevistado 1 é mais fácil para quem estuda e para quem está no mercado ter um modelo único, permitindo uma maior comparação e possibilitando a integração ao nível da consolidação de contas. Já o entrevistado 2 refere que esta mudança veio uniformizar princípios e regras relacionadas com as ENL. O entrevistado 3 considera que foi um grande passo para estas entidades, porque permite uma maior harmonização e comparabilidade, e também veio melhorar a questão das doações dos bens às entidades, uma vez que eram negligenciadas pelo plano das IPSS.

No que diz respeito às vantagens do SNC-ESNL em relação ao SNC e SNC-AP no caso dos AFT, o entrevistado 2 refere o fato de este ser específico, ser mais comparável com o SNC e menos comparável com o SNC-AP. O entrevistado 2 acredita que para melhorar este sistema é necessário ter aspetos mais qualitativos, relacionados com a missão das IPSS, e que estas deveriam fornecer mais informação do ponto de vista de contabilidade, contabilidade gestão e analítica, mas realça que as vantagens superam as desvantagens.

Ao contrario do entrevistado 2, o entrevistado 1 considera que o fato de existir um regime de caixa é uma grande desvantagem e preferia que fosse criado um regime simplificado.

Segundo o entrevistado 3 as vantagens do SNC-ESNL em relação ao SNC são permitir a identificação de alguns tipos de bens, tais como os bens de domínio publico, ativos com restrições e o fato de o SNC-ESNL no caso dos AFT, os subdividir em bens do domínio publico, bens do património e os outros ativos; já o SNC tem apenas os outros ativos. No

que toca o SNC-AP, o entrevistado refere que não tem experiência na área, mas que esse sistema nada refere sobre os ativos sem restrições. O entrevistado considera importante melhorar alguns conceitos e aperfeiçoar o conceito de ativos com restrições, pois estes deveriam ser mais transparentes e ter exemplos na norma.

Os entrevistados consideram que, mesmo a nível dos AFT, o SNC-ESNL é a melhor norma, pois é mais específica, consegue abordar todos os pontos necessários e tem por base o normativo geral, o SNC.

Analisando agora os dados fornecidos pelos inquéritos, das cinco IPSS que utilizam o SNC-ESNL, as vantagens mencionadas foram: a fácil aplicação do sistema; informação que é produzida é relevante para a tomada de decisões das partes envolvidas; retrata de forma mais adequada a realidade das IPSS; e existe um maior controlo orçamental; sendo que nenhuma delas refere qualquer desvantagem.

Para o SNC, das duas entidades que utilizam este sistema, apenas uma refere que “é a solução mais vantajosa e mais compreensível para análise dos associados e de toda a gente que as aprecia a avalia”.

Para os AFT, apenas uma das entidades que utiliza o SNC-ESNL refere que “alteraria algumas taxas de depreciação de alguns ativos”. As outras entidades mencionam que não alterariam nada relativamente a este campo.

4.3. Compreender e avaliar a aplicação das normas adotadas para contabilização dos AFT

Em relação à compreensão e avaliação da aplicação das normas para contabilização dos AFT, especificamente no que diz respeito à escolha do sistema contabilístico, ao reconhecimento, à mensuração no reconhecimento, à mensuração subsequente, ao método de depreciação, aos bens a título gratuito e aos AFT com restrições, as perguntas 11 a 22 do inquérito foram utilizadas para responder a este objetivo. No caso das entrevistas, foram utilizadas as perguntas 1 e 3-5 da Parte II e as 1-7 da Parte III, que se referem a qual o tratamento contabilístico que os entrevistados consideravam mais adequado para estes ativos nas IPSS.

Das 7 instituições inquiridas, 5 utilizam o SNC-ESNL como sistema contabilístico e 2 o SNC, sendo que nenhuma instituição utiliza o SNC-AP (Gráfico 7). De forma saber qual

o motivo que levou as entidades a adotarem pelos respectivos sistemas contabilísticos, foi colocada uma questão com quatro opções de resposta: “Obrigatoriedade”, “Facilidade”, “Adequa-se mais à Entidade” e a quarta opção era de resposta livre. Cinco das IPSS optaram pela opção “Obrigatoriedade”, uma das entidades, que utiliza o SNC, escolheu “Adequa-se mais à Entidade”, e outra entidade, que usa o SNC-ESNL, escolheu duas opções, que foram: “Obrigatoriedade” e “Adequa-se mais à Entidade”. No que toca à consolidação de contas, apenas 2 entidades responderam que fazem, sendo que uma utiliza o SNC e a outra o SNC-ESNL. Cinco entidades têm um volume de negócios superior a 150.000€, sendo que das quatro que utilizam o SNC-ESNL, apenas uma faz consolidação de contas, e a outra, que utiliza o SNC, não faz consolidação de contas.

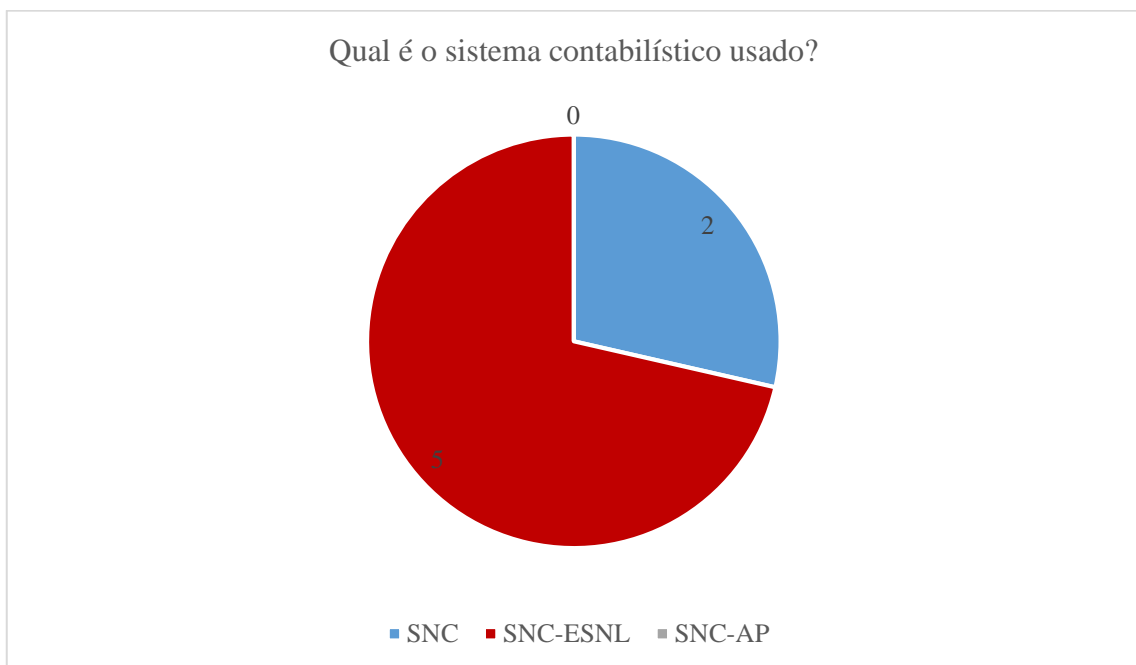


Gráfico 4.37 Respostas das IPSS à questão do inquérito sobre o sistema contabilístico adotado

Fonte: Elaboração Própria

Conforme foi indicado no ponto anterior, os três entrevistados consideram que o SNC-ESNL é o normativo mais indicado para o tratamento contabilístico destas entidades, pois tem uma abordagem mais específica. Estas informações não vão ao encontro da maioria das IPSS que referem a obrigatoriedade como a razão de escolha deste sistema contabilístico.

Na mensuração no reconhecimento, todas as entidades utilizam o custo de aquisição, porque seis delas consideram que é o mais adequado e uma acredita que este seja o mais fácil.

Os três entrevistados referem que se for um bem adquirido este deve ser contabilizado pelo custo de aquisição, mas se a própria entidade estiver a construir o seu próprio bem, deve optar pelo custo de produção. Os entrevistados 1 e 2 consideram que o custo de aquisição é o mais adequado para este tipo de entidades, o entrevistado 1 salienta que é necessário analisar o tipo de mensuração quando se trata de bens a título gratuito.

No que toca a mensuração subsequente, as entidades, contrariamente à mensuração inicial, optaram por modelos diferentes. Quatro utilizam o modelo do custo, sendo que três optaram por este modelo por considerarem que é o mais adequado, uma o mais vantajoso, e três o modelo da revalorização, pois consideram que este seja o mais adequado (Gráfico 4.4).



Gráfico 4.48 Respostas das IPSS à questão do inquérito sobre a mensuração subsequente

Fonte: Elaboração Própria

Os entrevistados 1 e 2 acreditam que o modelo do custo é o mais adequado porque, normalmente, estas entidades não têm intenção de efetuar transações. Já o entrevistado 3

refere que é uma boa oportunidade para as entidades mais antigas, que não sabem se os seus bens se encontram devidamente valorizados, utilizar o modelo da revalorização.

No inquérito foi perguntado se algumas das instituições já tinham efetuado grandes intervenções e como as tinham contabilizado. Foi respondido por cinco entidades que já tiveram a necessidade de efetuar grandes intervenções. No que se trata de como foi feita a contabilização obteve-se as seguintes respostas: em relação ao custo e como grande reparação; AFT; abertura de nova ficha de AFT com referência ao AFT inicial; na 43, em conta própria, a depreciação é depois feita separadamente (bem/melhoria).

O entrevistado 1 refere que tem que se respeitar o conceito de ativo: se aumentar ou melhorar a capacidade de a entidade prestar serviços aos utentes, este deve ser contabilizado como tal; mas se o objetivo é apenas para manter a qualidade do serviço, então neste caso seria levado a gasto. Para o entrevistado 2, se essa intervenção for para acrescentar a vida útil, faz mais sentido que seja levado a AFT, mas se for uma questão de reparação ou conservação, deverá ser considerado como gasto, tal como as outras entidades. Contrariamente aos entrevistados 1 e 2, o entrevistado 3 defende que não existe nenhuma regra específica e que é muito importante que o contabilista conheça bem as instituições, pois a forma como se faz a contabilização depende das instituições. O entrevistado 3, ainda, refere que o que pode parecer uma grande reparação, depois de uma análise mais pormenorizada pode não passar de gastos do exercício.

Para efetuar a depreciação destes ativos, seis entidades preferiram o método da linha reta e uma o saldo decrescente, é importante referir que nenhuma utiliza a unidade de produção (Gráfico 4.5). Todas as entidades consideram que os métodos adotados são os mais adequados para os seus AFT.

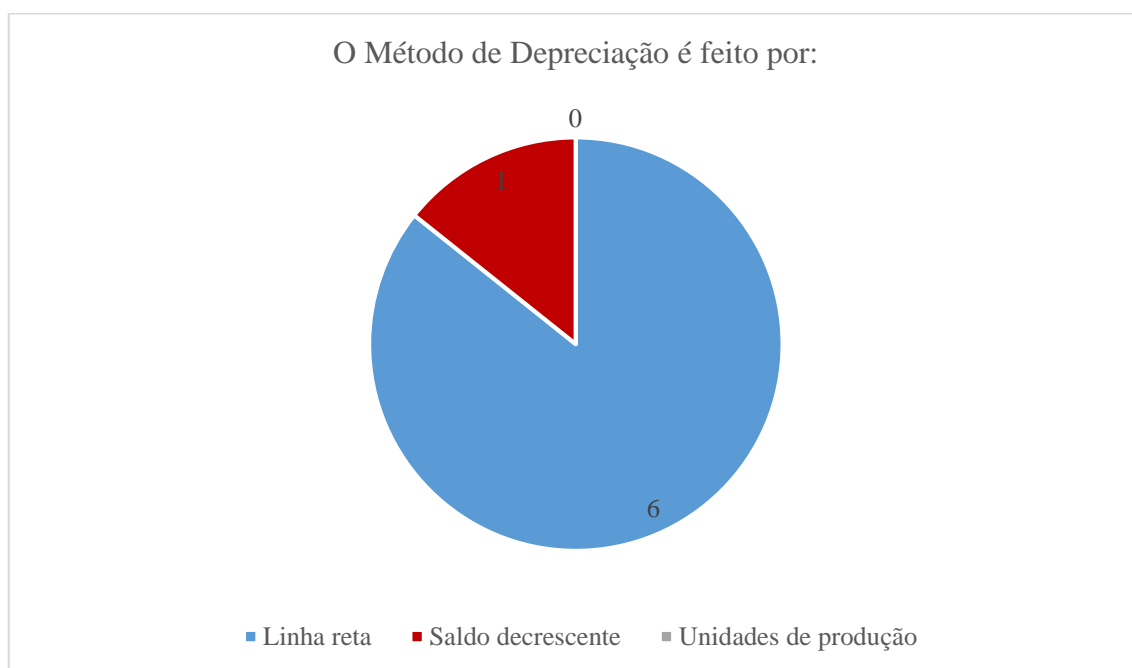


Gráfico 4.59 Respostas das IPSS à questão do inquérito sobre o método de depreciação adotado pelas IPSS
Fonte: Elaboração Própria

Os entrevistados 1 e 2, mais uma vez, estão em concordância, neste caso relativamente ao método da linha reta como o melhor para efetuar a depreciação dos AFT. O entrevistado 3 acredita que o melhor são as unidades de produção ou desgaste funcional, porque permite uma melhor adequação das DF à realidade, mas refere que este método e o do saldo decrescente, por norma, são deixados de lado.

De forma a entender melhor os bens a título gratuito, foram feitas algumas questões aos entrevistados sobre a valorização desses bens e como devem ser mensurados.

Os três entrevistados consideram que a valorização desse tipo de bens não é fácil, mas que esta deve ser bem efetuada para que a informação disponibilizada pelas entidades seja fiável e transparente. No caso da questão colocada, se existe sempre a possibilidade de reverter, caso se verifique uma valorização, o entrevistado 1 considera que esta deve ser corrigida pelas depreciações. O entrevistado 2 declara que tem que se anular o lançamento anterior, refazendo a situação por via do valor ou por via de movimentação de contas erradas. O entrevistado 3 refere que essa reversão deve ser devidamente identificada em anexo e se for um erro significativo, este utilizaria a norma sobre a alteração das políticas contabilísticas. Para que este tipo de situação não se verifique, o entrevistado 3 menciona que é necessário fazer um controlo e uma revisão periódica. Já os entrevistados 1 e 2 consideram que a melhor forma de evitar este tipo de situação é

recorrer a revisores oficiais de contas, o entrevistado 2 fornece outra alternativa que está relacionada com o parecer de contabilista certificado.

Mais uma vez, enfatiza-se a importância de uma boa valorização dos bens sem contraprestação para a fiabilidade das demonstrações financeiras, pois segundo Rua & Gómez (2012) este é um dos grandes problemas desses bens, sendo referido também por Peacock (1998, citado em Rua & Gómez, 2012, p.12) que é necessário que haja uma valorização desses bens, pois a mesma é indispensável para valorizar o património das entidades públicas.

Das IPSS inquiridas, seis possuem bens a título gratuito, entre os quais, bens móveis, equipamento diverso, provenientes de ofertas e donativos, essencialmente material informático, imóveis e equipamento. Para a mensuração destes ativos, quatro entidades utilizam o justo valor e duas o valor que figurava na contabilidade, pois todas elas acreditam que são as formas mais adequadas para os mensurar (Gráfico 4.6).

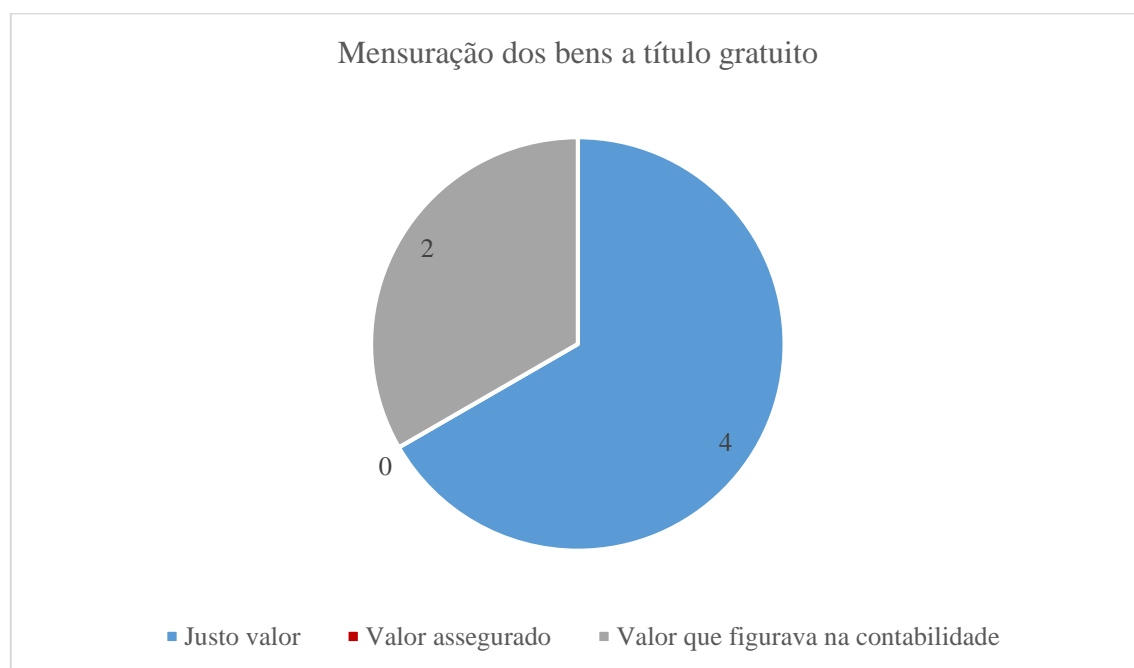


Gráfico 4.610 Respostas das IPSS à questão do inquérito sobre mensuração dos bens a título gratuito pelas IPSS

Fonte: Elaboração Própria

Os entrevistados 1 e 2 consideram que a melhor mensuração a ser efetuada para os bens a título gratuito é o valor assegurado, e em seguida o valor que figurava na contabilidade. O entrevistado 1 menciona que, em Portugal, por norma não existe mercado para que se

possa utilizar o justo valor. O entrevistado 3, prefere não eleger nenhuma opção, mas acredita que o justo valor é o que mais se afigura, embora seja muito difícil saber qual é. Este último, acredita que para os bens com restrições se deva utilizar o valor assegurado, sendo que o valor que figurava na contabilidade é vantajoso quando uma entidade estiver em fase de transição entre sistemas.

É importante relembrar que, segundo Rua (2012) a utilização do justo valor é vantajosa para os bens adquiridos de uma transação sem contraprestação, já que constitui uma solução para se proceder à sua valoração. Os três entrevistados referem, tal como Rua (2012), que existem desvantagens no que toca ao justo valor, que estão relacionadas com a falta de mercados, uma vez que é necessário recorrer a estimativas que podem pôr em causa a fiabilidade da informação.

De todas em entidades inquiridas, apenas uma tem ativos com restrições, sendo as mesmas temporárias. A entidade refere que são subsídios.

Ao longo das entrevistas surgiram muitas dúvidas sobre este tipo de ativos, de tal forma, que o entrevistado 3 referiu que gostava que esta situação fosse mais tratada na respetiva norma, uma vez que, não conhece nenhuma situação dessas, em termos práticos, que possa explorar e pelo fato da norma não fornecer exemplos. Contudo, acredita que uma vantagem é a evidenciação contabilística do ativo e como desvantagem, indica o caso de um ativo que não tenha utilidade e não possa vender. O entrevistado 2 não vê esses ativos como uma restrição, mas sim como um estímulo ao desenvolvimento da sua atividade de cariz social, que é a missão destas entidades. Para o entrevistado 1 a vantagem está relacionada com a possibilidade de usufruir desses bens e dos benefícios fiscais, caso a atividade da entidade tenha terminado, mas não se consiga desfazer do bem trata-se de uma desvantagem.

CONCLUSÕES

As ESNL, mais propriamente as IPSS, têm vindo a ganhar mais importância nos dias de hoje. Como o objetivo principal destas entidades esta relacionado com às necessidades de caráter público estas acabam, muitas vezes, por complementar ou, até mesmo, substituir o Estado nos diversos serviços que prestam.

Verificou-se que a nível contabilístico existe uma grande evolução, principalmente a nível de transparência nas atividades realizadas e nos recursos que utilizam, já que estas possuem um normativo específico embora possam optar por usar o SNC geral e as normas internacionais e se fizerem consolidação de contas ficam sujeitas ao sistema contabilístico da empresa “mãe”.

Nas últimas décadas, devido ao atual contexto socioeconómico, as Entidades do Setor não Lucrativo (ESNL) têm vindo a crescer e a desempenhar um papel, cada vez mais importante, na economia portuguesa, uma vez que acabam por complementar ou, até mesmo, substituir o Estado nos serviços que prestam.

O seu objetivo principal, contrariamente às empresas privadas, não é a obtenção de lucros, mas sim responder às necessidades de caráter público.

Tal com as empresas privadas e, mais recentemente, as entidades do setor público, estas possuem um normativo específico para que possam ser mais “transparentes” nas atividades realizadas e nos recursos que utilizam. As ESNL podem optar por usar o SNC geral e as normas internacionais e se fizerem consolidação de contas ficam sujeitas ao sistema contabilístico da empresa “mãe”.

A importância das IPSS foi apreendida no decorrer do presente estudo, comprovada pelas respostas dos três entrevistados às questões colocadas e pelas informações obtidas com a aplicação do inquérito a sete IPSS.

As informações e os resultados obtidos permitiram compreender os objetivos específicos propostos, refletidos no objetivo principal, definido inicialmente, por “compreender e descrever de que forma as IPSS contabilizam os seus AFT, através dos sistemas contabilísticos disponíveis e das suas normas”. Verificou-se que o SNC-ESNL é o mais indicado para estas entidades, apesar de que a escolha do sistema contabilístico, por parte das entidades inquiridas, baseou-se, na maioria, no critério “Obrigatoriedade”, o que poderá indiciar alguma falta de informação sobre o tema. Os entrevistados, especialistas

na área, referem o SNC-ESNL como o mais adequado para estas entidades, por ser o mais específico e adaptado às características das mesmas, mas não o apresentam como obrigatório. Sobre temas mais específicos das normas, verificou-se uma concordância dos entrevistados sobre a mensuração inicial, valorização dos bens a título gratuito e depreciação, destacando-se a importância de se efetuar um controlo dos AFT.

A maior disponibilização de informação e um maior controlo nas entidades, relativamente aos AFT, são fundamentais para garantir a fiabilidade das DF.

Sobre o primeiro objetivo - Perceber a importância das IPSS e da informação disponibilizada em termos gerais e sobre os AFT - pode concluir-se que:

- As IPSS têm vindo a ganhar mais importância.
- A informação disponibilizada, apesar de estar a aumentar, ainda é muito pouca para fazer um estudo contabilístico sobre as mesmas.
- Nem todas as IPSS têm o devido cuidado no que toca à informação dos AFT, quer a nível de controlo periódico, quer na atualização dos mesmos o que pode influenciar a fiabilidade das DF.

Do segundo objetivo - Analisar as vantagens e desvantagens associadas à utilização da NCRF-ESNL em termos gerais e na contabilização dos AFT - conseguiu perceber-se que:

- As diferenças entre as três normas são poucas, sendo que as mais relevantes estão relacionadas, principalmente, com os bens sem contraprestação, ou seja, os bens a título gratuito.
- Um aspeto que apenas a NCRF-ESNL refere são os bens com restrições, que não se encontra devidamente explicado e exemplificado na norma. Os entrevistados tiveram dúvidas nesse ponto, e um deles refere que esse aspeto seja mais tratado na norma.
- A mudança dos planos setoriais para o SNC-ESNL foi vantajosa.
- Tendo em conta as IPSS inquiridas e os entrevistados, o sistema contabilístico mais adequado para estas entidades é o SNC-ESNL, porque é mais específico, mesmo no que toca aos AFT.

Relativamente ao terceiro objetivo - Compreender e avaliar a aplicação das normas adotadas para contabilização dos AFT - conclui-se que:

- A escolha do sistema contabilístico, por parte das entidades inquiridas, baseou-se no critério “Obrigatoriedade”, sendo que os entrevistados consideraram o SNC-ESNL como o mais adequado.
- Na mensuração inicial o custo de aquisição é preferencial, embora este custo e o custo de produção sejam equivalentes.
- Na mensuração subsequente o modelo do custo parece ser o preferencial porque o objetivo das entidades não é efetuar transações destes ativos.
- Nas grandes reparações, de uma forma geral, o valor costuma ser acrescentado ao valor inicial do AFT, sendo que, isto só deve acontecer caso seja para aumentar ou melhorar os serviços prestados.
- A depreciação é, maioritariamente, efetuada pelo método da linha reta.
- Não é fácil valorizar os bens a título gratuito e se não for feito de uma maneira adequada põe em causa a fiabilidade das DF, por isso deve-se procurar um especialista para avaliar a situação, conforme referem os entrevistados.
- A mensuração inicial desses ativos nas IPSS inquiridas tem por base o justo valor e estes estão em concordância com Rua (2012), embora este autor refira que há uma falta de mercado para obtenção desse valor e é esse motivo que leva os entrevistados a optarem pelo valor assegurado.
- No que toca aos AFT com restrições, verifica-se uma escassa informação disponível na NCRF-ESNL.

O estudo desenvolvido permitiu compreender como é efetuada a contabilização dos AFT pelas IPSS, e descrever algumas especificidades relacionadas com este tema, justificando-se, desta forma a pertinência da presente investigação.

Limitações do trabalho

Ao longo deste estudo surgiram algumas dificuldades, relativamente, à falta de informação disponível sobre o tema, uma grande dificuldade em contactar as IPSS e em obter a sua colaboração, tendo sido diversas razões alegadas como a inexistência que pessoal capacitado para responder as questões apresentadas.

Investigação Futuras

Dos resultados obtidos, destaca-se a importância de se efetuar mais estudos, com um maior número de IPSS e com outro tipo de ESNL, sobre o tema dos AFT e também em outros pontos das normas. É fundamental que sejam disponibilizadas mais informações a todos os níveis sobre estas entidades, para que possa compreender de uma forma mais abrangente as dificuldades inerentes a alguns pontos da norma NCRF-ESNL e definir possíveis estratégias para melhorar alguns detalhes menos claros.

BIBLIOGRAFIA

- Almeida, V. (2005). A Lógica Sócio- Económica do Terceiro setor. Obtido em 26 de 02 de 2017, de <http://www.interacoesismt.com/index.php/revista/article/viewFile/143/147>
- Alves, M., & Antunes, E. (Maio de 2010). A Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade na Europa – Um Estudo Comparativo.
- Amado, J. (2013). *Manual de investigação qualitativa em educação*. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra.
- Antão, A. A., Tavares, A., & Alves, S. (2012). *Novo Regime da Normalização Contabilística no Setor Não Lucrativo*. Lisboa: Áreas Editora.
- Araújo, D., Cardoso, P., & Novais, J. (2012). *Manual de Prestações de Contas nas Entidades do Setor Não Lucrativo*. Vida Económica.
- Carreira, F., Pardal, P., & Heliodoro, P. (2016). Ativos Fixos Tangíveis: NCRF 7 versus NCP 5.
- Carvalho, A. (24 de Julho de 2007). Enquadramento contabilístico das entidades sem fins lucrativos- um ensaio.
- Carvalho, J. B., & Simões, V. (Dezembro de 2016). Normativo SNC-AP.
- Committee, E. E. (Ed.). (2012). The social economy in the european union. Obtido em 25 de 01 de 2017, de <http://www.eesc.europa.eu/resources/docs/qe-30-12-790-enc.pdf>
- Costa, C., & Alves, G. (2013). *Contabilidade Financeira*. Carcavelos: Rei dos Livros.
- Coutinho, C. (2011). *Metodologia de Investigação em Ciências Sociais e Humanas: Teoria e Prática*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Defourny, J. (2009). Economia Social. In Cattani, A., Laville, -L, Gaiger, L., Hespanha, P.,. *Dicionário Internacional da Outra Economia*. Coimbra: Almedina.
- European Commission. (Outubro de 2016). Social enterprises and the social economy going forward. Obtido de file:///C:/Users/lysandra%20araujo/Downloads/Report_GECES_FINAL_15_novembre.pdf

- Ferreira, A. (2012). Entidades do setor não lucrativo: comparação entre Portugal e Espanha.
- Franco, R. C., Sokolowski, S. W., Hairel, E. M., & Salamon, L. M. (2005). o sector não lucrativo português numa perspectiva comparada. Obtido em 23 de 10 de 2016, de <http://www.impulsopositivo.com/content/o-sector-nao-lucrativo-portugues-numa-perspectiva-comparada>
- Garrido, Á. (2016). *Cooperação e solidariedade: Uma história da economia Social*. Lisboa: Tinta-da-china.
- Ghiglione, R., & Matalon, B. (1992). *O Inquérito – Teoria e Prática*. Lisboa: Celta Ed. Lda.
- Gil, A. (2008). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. São Paulo, Brasil: Editora Atlas S.A.
- Gomes, J., & Pires, J. (2014). *Normalização Contabilística para Entidades do Setor não Lucrativo*. Porto: Vida Económica.
- INE, I. P. (2013). Conta Satélite da Economia 2010.
- INE, I. P. (2016). Conta Satélite da Economia Social 2013.
- Marcelo, D. (Setembro de 2012). Aplicação do SNC às entidades do sector não lucrativo.
- Pinheiro, C., Azevedo, G., & Cruz, S. (s.d.). Do POC ao SNC: Evolução e Aspetos Diferenciadores. *Revista Portuguesa de Contabilidade*.
- Prodanov, C., & Freitas, E. (2013). *metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico*. Novo Hamburgo, Rio Grande do Sul, Brasil: Universidade Feevale.
- Quintão, C. (05 de 2014). Terceiro Sector - elementos para referenciação teórica e conceptual. Obtido em 20 de 02 de 2017, de http://isociologia.pt/App_Files/Documents/working5_101019094100.pdf
- Ribeiro, P. C. (2016). *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Vida Economica.
- Rodrigues, J. (2015). *Sistema de Normalização Contabilística SNC Explicado*. Porto Editora.

- Rua, S. (2012). O Papel do Justo Valor na Valoração dos Ativos Fixos Tangíveis.
- Rua, S. C., & Gómez, E. J. (12 de Março de 2012). A valoração dos bens de domínio público: o caso dos municípios portugueses. *Revista Científica da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, 9-35.
- Santos, J., Raimundo, J., & Lima, R. (Fevereiro de 2012). Formação à Distância - Entidades do Setor não Lucrativo (NCRF-ESNL e Fiscalidade).
- Saraiva, H., Alves, M., & Gabriel, V. (17/18 de Setembro de 2015). Normalização Contabilista em Portugal: a sua evolução e situação atual. *Congresso dos TOC*.
- Tomé, O. (Setembro de 2012). Estão entidades do sector não lucrativo preparadas para a nova legislação?
- Vieira, R., Major, M. J., & Robalo, R. (2009). *Investigação Qualitativa em Contabilidade*. In: Major, M & Vieira, R. *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora, pp.129-163.

APÊNDICES

Apêndice I – Transcrição das entrevistas

I.1 – Entrevista 1

Efetuada dia 19 de setembro de 2017, teve início às 14 horas e 28 minutos com duração aproximada de 35 minutos.

Parte I

A presente entrevista enquadra-se numa investigação no âmbito de uma tese de Mestrado que pretende analisar de uma forma mais detalhada a contabilização dos Ativos Fixos Tangíveis (AFT) nas Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL), mais especificamente nas Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS). O objetivo do trabalho é efetuar uma comparação dos três sistemas normativos portugueses, de modo a compreender os procedimentos envolvidos e especificar as diferenças existentes, o que permitirá complementar a reduzida informação disponível.

- 1. Qual é, no seu entendimento, o papel das ESNL perante a sociedade? Considera importante esse papel?**

R: Depende do tipo de entidades. Temos vários tipos de entidades do setor não lucrativo. Temos associações, IPSS, fundações. Temos outras, que de um modo geral, têm um papel importante na sociedade porque à partida serão viradas para o cidadão e não têm um objetivo lucrativo, de comércio ou indústria. Não impede, obviamente, que tenha lucro, precisam de ter o seu financiamento, mas estão viradas para as necessidades de um conjunto de pessoas. Pode ser ao nível da educação, do apoio social, da cultura, do desporto. Elas têm um papel importante de uma forma geral. Como tudo, há sempre um conjunto de entidades, seja com ou sem fins lucrativos com algo mais obscuro. mas que em regra sejam importantes para a sociedade portuguesa. Até porque muitas destas entidades vêm satisfazer necessidades coletivas dos cidadãos em que a obrigação é do Estado, mas que o Estado por si só não consegue e por isso precisa de entidades que com o seu apoio, seja através do financiamento e subsídios do estado, de benefícios fiscais (pagar menos impostos). Portanto estas entidades vão complementar ou até substituir o Estado de alguma forma, sendo muito relevantes e importantes na nossa sociedade.

Como ESNL podemos encontrar, entre muitas, as IPSS, entidades de que ainda não se dispõe, em termos de revisão da literatura, muitas informações, quer a nível da

sua organização, quer das áreas de intervenção e dos procedimentos contabilísticos.

2. Considera a atual informação financeira disponível sobre as IPSS suficiente para efetuar uma análise contabilística sobre as mesmas?

R: A informação disponibilizada pela própria entidade, certo?

Eu estive à procura da informação disponibilizada pelas entidades especificamente e a nível geral tive dificuldades principalmente a nível contabilístico.

R: Sim, se for aquilo é a informação que ainda existe que é criada por pessoas relacionadas com as entidades, diria que há muito pouco ou quase nada. Aquilo que há são investigações, trabalhos académicos, dissertações que se escreve quer sobre o setor não lucrativo quer propriamente sobre as IPSS. Tanto a nível contabilístico, fiscal e auditoria, o setor não lucrativo tem muita pouca informação, assim como o setor público- mas mesmo assim tem mais que o não lucrativo, porque tem a parte da responsabilização, a parte política que talvez chame mais-. Eu diria que o setor não lucrativo é o que tem menos. É difícil percebermos a realidade destas entidades. Até podem ter a função das IPSS, ou seja, há fundações que podem ser IPSS's

Houve o senso das fundações em 2012, estamos em 2017 e ainda ninguém sabe. A lista ainda não foi divulgada.

Para o terceiro setor, em Portugal o que ainda há mais é feito por projetos estrangeiros, envolvendo pessoas portuguesas, mas com muito sentido estrangeiro ou comunitário.

Em termos contabilísticos ainda é muito difícil, ainda não há uma base de dados sobre isto. Sei que há pensada qualquer coisa para as IPSS no futuro.

Mas aquilo que existe disponível não nos permite fazer nenhuma análise sobre a realidade geral deste tipo de entidades a não ser que a gente arranje um protocolo ou faça um estudo caso com determinadas IPSS que isso seja possível.

Mas mesmo assim eles têm algum receio a dar informações. Eu tentei contactar algumas para ajudar na minha dissertação. Às vezes recusam-se a dar, outros comprometem-se a fazer e depois não dizem mais nada. Também não há colaboração por parte deles.

R: Sim. Mas isso é como tudo. Eu num estudo que tenho estado a recolher informações, que tem de ser entregue até ao final de outubro, também tinha entrevistas na área da

fiscalidade sobre os pontos fracos do senso e há quatro universidades que são fundações públicas. A Universidade de Aveiro é uma delas. A gente só conseguiu chegar a Universidade de Aveiro através de outra pessoa que eu estive a orientar que fazia auditoria à Universidade de Aveiro, isso foi para não utilizar o último recurso, que era redigir uma carta à reitoria. Já está a ver que é sempre difícil entrar neste tipo de entidades. Ou a informação é obrigatória cá para fora ou não é. E mesmo quando é obrigatória só é divulgado o que é estritamente necessário e pouco mais.

3. Acha que as IPSS, têm vindo a ganhar mais importância do que anteriormente? Porquê?

R: Acho que sim. Tem a ver com a crise económica e financeira. Isto vem incrementar necessidades. Veja-se que quando temos serviços feitos por IPSS normalmente são serviços mais baratos e muitas vezes têm Protocolos com a segurança social e, portanto, cada vez mais se recorre às IPSS. Se pensarmos nas valências de lares de idosos ou hoje em dia cada vez há menos facilidade nos trabalhos e para ajudar tem de se recorrer a IPSS. As IPSS vão tendo cada vez uma maior importância nas valências sociais pela crise económica e financeira que atravessam. Isto para não repetir aquilo que já disse só sobre a relação Estado e este tipo de entidades.

4. Acredita que a alteração dos planos de contas setoriais (PCIPSS, PCAM, POCFAAC) para o SNC-ESNL foi vantajosa? Porquê?

R: No plano teórico eu diria que sim. Isto é como no setor público, tantos planos setoriais, cada um com a sua quinta, as suas normas. Acho que podíamos ter um modelo único e depois há sempre as especificidades de cada setor, como há no setor não lucrativo. Acho que havendo um único modelo é mais vantajoso. Permite também a comparação de contas, permite a integração ao nível da consolidação de contas que existe muitas vezes e que dificulta termos planos setoriais diferentes.

Eu diria que ter um modelo único é mais fácil para quem estuda e para quem está no mercado de trabalho, e a nível da informação estamos todos mais ou menos de acordo com os mesmos princípios. Obviamente que cada um tem as suas especificidades e, portanto, acho que este modelo do setor não lucrativo é melhor ser um modelo único do que ter vários planos setoriais, assim como está ou vai acontecer para setor público SNC-AP.

5. Quais as vantagens da utilização do SNC-ESNL em relação ao SNC e SNC-AP no caso dos AFT?

R: Relativamente ao setor não lucrativo, para já, por serem entidades diferentes temos 3 modelos diferentes. Basicamente o modelo é único (esse é o princípio) mas depois têm as suas especificidades. Temos o SNC geral, o SNC-AP para a parte pública que tem um determinado objetivo e tem mais a ver com a parte de responsabilização e para fazer determinadas análises. Temos o setor não lucrativo que não tem fim lucrativo, a análise financeira que se faz é diferente e a informação que deve ser fornecida pela contabilidade também pode ser diferente. Ao nível dos AFT, tem a ver com a tal especificidade dos bens do domínio público que é muito raro no setor lucrativo. E muitas vezes estas empresas até usam normas internacionais. Estamos a falar de empresas que até o Estado participa, nomeadamente a *Águas de Portugal* que sei que têm isso.

E depois também património histórico, artístico e cultural que tem as suas especificidades (as suas especificidades de mensuração são diferentes). Portanto, tem um conjunto de princípios que é diferente do que este plano contempla, especificamente a nível dos AFT.

6. E quais as desvantagens?

R.: Em termos gerais, aquilo que eu menos gosto do sistema, apesar de perceber e comparando com os outros, é ter um regime de caixa. Criou-se aqui um modelo e depois manteve-se o regime de caixa.

Para mim acho que o regime de caixas, apesar de não ser só um sistema de entradas e saídas, tem ali outros mapas, mas se pensarmos numa relação custo-benefício podíamos ter, se calhar, uma outra alternativa.

Acho que o regime de caixa em termos de informação por si só é muito limitado, apesar de nos dar os compromissos, as responsabilidades e pouco mais.

7. O que mudaria?

Talvez tirar o regime de caixa e criar um regime simplificado com algumas normas específicas mais reduzidas. Temos as SNC-geral, SNC PE, SNC microentidades, acho que já é um exagero ter 3.

Podíamos ter um regime simplificado verificando quais são os temas mais comuns que o SNC-ESNL aborda em que seria aplicar em qualquer situação e restringir a isso e ter uma informação mais relevante. Até porque, por exemplo, há entidades que encaixam no

regime de caixa, mas se eu quiser um estatuto de entidade pública, à partida, vão exigir informação contabilística mais complexa que o regime de caixa não proporciona. Portanto, estou no regime de caixa, mas vou ser obrigado para que me deem o estatuto de entidade pública, a usar o SNC setor não lucrativo.

8. Considera importante que o património imobiliário das IPSS esteja devidamente atualizado no sistema contabilístico? Porquê?

Se eu quiser uma imagem verdadeira, tenho de ter uma informação atualizada, seja dos AFT, dos intangíveis ou de todos os direitos. A informação financeira reporta-se literalmente a um determinado período.

Se eu quiser tomar decisões, mesmo que sejam decisões internas eu preciso da informação mais atualizada possível. Se a informação estiver desatualizada tomo decisões erradas.

Seja para o património imobiliário, seja para outra, preciso sempre que o sistema contabilístico esteja atualizado.

9. Considera necessário fazer um controlo periódico dos AFT? Se sim, qual a periodicidade. Se não, porquê?

É recomendável, tanto em termos contabilísticos para se saber o que existe e relatar o que existe, mas também para efeitos fiscais. Porque se eu deixo de ter os bens, na empresa, de um momento para o outro e não dou baixa deles e se tiver uma inspeção das finanças é considerado como se tivesse vendido esses mesmos bens e que devia ter implicações em sede de iva.

Acho que faz sentido e é necessário, quer para efeitos contabilísticos, para ter uma informação mais atualizada, quer para efeitos fiscais de prudência para ter sempre tudo atualizado e documentado.

Acha que deve ter uma periodicidade anual? 6 em 6 meses?

Acho que pelo menos à data do relato. Sendo o relato anual, pelo menos deve haver esse controlo. Até pela dimensão, há ESNL muito grandes. Agora pensando na questão de pequena ou média dimensão, pelo menos anualmente fazer esse controlo.

Parte II

CONTABILIZAÇÃO

1. Para as ESNL, mais propriamente as IPSS, qual o sistema contabilístico que considera mais adequado?

- **O SNC**
- **O SNC-ESNL**
- **O SNC-AP**

O SNC para o setor não lucrativo é adequado. Tem um conjunto de especificidades que o setor não lucrativo tem, assim como a parte da administração pública, a nível de subsídios e de AFT em ambos. Portanto faz sentido haver aqui uma norma separada do modelo geral. Existindo uma norma para o setor não lucrativo, é adequado. Se fosse, como aconteceu, num período de transição para algumas entidades que não se enquadrava nos planos setoriais e tiveram que utilizar o SNC, também obviamente sendo as normas apenas princípios e havendo o apoio das normas internacionais, também se resolveria. Mas de facto, faz mais sentido como está. Até mandava para o setor não lucrativo melhorando depois o regime secundário que é o regime de caixa.

Existem entidades que são obrigadas a utilizar o SNC. Acha que essa obrigação é vantajosa? Eu lembrei-me agora que quando estive a fazer os inquéritos havia determinadas entidades que usavam o SNC, em vez da norma para eles (SNC-ESNL). Talvez a nível comparativo com as outras ou a nível de especificidade..?

R: Se calhar SNC estão em grupos económicos

Por causa da consolidação de contas, não é?

R: Pois, por isso é que o setor público precisa de uma norma para consolidar e olhar para o regime de caixa e fazer consolidação com o regime do acréscimo. Portanto, eu diria que aí o mais importante é a formação do grupo, que é o que se vai comparar. Portanto se calhar em termos de comparação com a entidade de outro setor vai dificultar. Para essa IPSS que está dentro de um grupo económico se calhar não está muito preocupado com essa situação de comparação ou concorrência (se assim se pode dizer), visto estar inserido no grupo, fazendo parte de uma estratégia. É a mesma coisa que termos uma empresa, como algumas que criam fundações como a Monta-Engil, Benfica e EDP. Como fazem

parte de um grupo económico o que lhes interessa é aquela parte da responsabilidade social, por isso também temos que ver qual é o objetivo dessa entidade. Se a entidade foi criada dentro do grupo ou se foi adquirida posteriormente a fazer parte do grupo. Se for uma entidade que decorre dentro de um grupo económico com determinado fim de responsabilidade social, acho que usar o SNC para ela, o que os outros usam é irrelevante pois não tem objetivo de comparabilidade, mas sim fim estratégico para a entidade. Se foi uma sociedade adquirida a posteriori por um grupo, obviamente que dificulta a comparação pois, há normas específicas do setor não lucrativo que, apesar de se basearem nos princípios do SNC, que vão buscar as normas internacionais, podem diferenciar um bocado. Eu diria que a comparabilidade pode ficar um bocado em causa, mas não muito no setor lucrativo.

2. E em relação aos AFT é da mesma opinião?

R: Se compararmos com as que usarem o SNC, o SNC-AP não tenho opinião, apesar de muitos casos concretos que lhe disse do património público ou domínio público, do património histórico do SNC não ter qualquer norma específica, acho que aí não há problema porque o SNC diz que em caso de omissão vai-se às normas internacionais. E essas normas do setor não lucrativo, relativamente ao domínio público, tiveram em conta as IFRIC, as normas internacionais, e, portanto, se eu usar o setor lucrativo teria uma norma própria e não teria que me preocupar. Obviamente que se eu estiver dentro dos tais grupos e usar o SNC vou ter que recorrer às normas internacionais. Elas acabam por dizer o mesmo porque os princípios são os mesmos, não vai ter diferenças.

3. Para si qual a melhor forma de contabilizar os AFT?

a. Na mensuração inicial

• Custo de Aquisição; Custo de produção

R: O mais objetivo é o custo. Eu diria que nos casos dos bens que há uma operação a formalizar, se for uma aquisição será pelo custo de aquisição, se for construído será pelo custo de produção. Se forem bens a título gratuito relevantes, acho que eles devem ser reconhecidos e temos que ver por um lado como é que vamos mensurar esses bens a título gratuito. Por exemplo, se eu constituir uma sociedade e houver sócios que entrem em espécie, os bens têm que ser mensurados, com base no relatório de duração curta. Não percebo, muitas vezes, o problema de se receber bens a título gratuito e não se mensurar por outra base que não do custo, porque se ele fizer uma entrada em espécie, esses bens

têm que estar no ativo porque se não, não vai para o capital próprio. Portanto, se for uma aquisição acho que o custo; se for de título gratuito temos que analisar e ver como podemos fazer a mensuração, seja com as bases que estão nas estruturas conceptuais permitidas.

b. Na mensuração subsequente

• Modelo do Custo; Modelo de Revalorização

R: Em termos gerais, sou mais pelo modelo do custo, sou mais objetivo. Se estivermos a falar de ativos, que são muito importantes e que são facilmente transacionáveis, e que as entidades facilmente os compram e se desfazem deles, teríamos que criar um modelo mais próximo de revalorização. Mas se estamos a falar de bens ativos fixos tangíveis, que se compra e fica da empresa, que normalmente estas não os transacionam, então ficaria pelo de custo.

4. Como acha que devem ser contabilizadas as grandes intervenções? (Manutenção/Reparação/Melhorias)? Porquê?

R: Eu aí vou pelo conceito de ativo. Se isto for a aumentar ou melhor a minha capacidade de prestar serviços aos utentes, acho que podemos contabilizar. Se o objetivo é apenas para manter a qualidade do serviço, então aí levaria a gastos. Portanto eu só capitalizaria se a operação deste género fosse aumentar ou melhorar a prestação de serviços.

5. Na sua opinião, qual o melhor método de depreciação? Porquê?

• Linha Reta, Saldo Decrescente, unidades de produção

R: Eu só usaria unidades de produção em termos industriais. Pelo facto de ser mais objetivo eu iria pelo método da Linha Reta. O saldo decrescente podíamos ter aqui algumas variantes e até porque a linha reta é aplicável a todos os bens. Então iria pelo da linha reta.

Parte III

BENS A TÍTULO GRATUITO

1. Na sua opinião, é fácil valorizar este tipo de bens? Porquê? O que se deve ter em consideração?

R: Não é fácil, senão não haveria estes problemas todos em vários setores, menos com fins lucrativos, às vezes, sobre como valorizar um bem recebido a título gratuito. Como

disse há bocado, se o bem for material muito relevante para a entidade, eu acho que se deve fazer um esforço por mensurar. Para mensurar, devemos ter em conta os valores do mercado; quanto é que se pagaria se o bem fosse adquirido quando estava numa outra entidade; ou então, dependendo da situação de que estivermos a falar, uma avaliação dependente, como se faz com a entrada em espécie. Se houvesse um mercado, e que não há para a maior parte das situações, obviamente o valor do mercado. Hoje em dia também temos os revisores oficiais de contas que em casos especiais são “obrigados” (a gente acha que tem que recorrer aos seus serviços), para nas situações de entrada em espécie mensurar. Acho que isso pode ser uma via: recorrer aos oficiais de contas, se não houver outra solução, para se fazer a mensuração desse bem.

2. Uma má valorização pode influenciar a sua fiabilidade? Como e Porquê?

R: Tendo em conta aquilo que disse sobre a relevância do bem acho que sim. A própria estrutura conceptual, independentemente do normativo, diz que só é possível valorizar se for fiável. Por isso é que há muitos bens ou intangíveis, como em recursos humanos, que são fulcrais para as entidades, como escolas e empresas industriais que não aparecem porque não se consegue arranjar um método de mensuração fiável com algum consenso. Portanto, quando não há valorização não se deve valorizar. De facto, vai-se retroceder a imagem da entidade, sub ou sobrevalorizar os ativos, alterar os indicadores, pode alterar a análise de risco deste tipo de entidades e, portanto, a informação deixa de ser fiável.

3. O que se pode fazer para que isso não aconteça?

4. Caso seja feita uma avaliação pouco adequada, tem como reverter?

R.: Se algumas entidades estão ligadas à auditoria, à partida chegaria lá. Se estivermos a falar de ativos fixos tangíveis e se fizermos uma valorização de tipo gratuito, à partida vamos ter uma mensuração subsequente ao custo. Temos que depois corrigir pelas depreciações. Se calhar vamos continuar a distorcer a informação, se começa mal, continua mal. Portanto, onde nós temos uma valorização razoável (a informação não é exata, as amortizações são estimativas, as imparidades são estimativas, as previsões são estimativas, os acréscimos e diferimentos são estimativos) e for fiável, nós fazemos. Se virmos que não é razoavelmente fiável não fazemos, para não haver estes erros porque se perde valor na informação, estamos em prejuízo sempre, acredita-se menos. Portanto o ideal é evitar este tipo de situações. Às vezes mais vale não valorizar e depois colocar em anexo a situação (dizer que há mais ativos, que são relevantes para a entidade, mas que

não foi possível fazer a mensuração).

5. Na sua opinião, como devem ser mensurados? (Justo valor, valor segurado ou valor que figurava na contabilidade)

R: O valor segurado está previsto. Portanto são medidas que estão no normativo do setor não lucrativo. Eu diria que tem um âmbito de aplicação maior nas normas internacionais, portanto é menos restrito do que nas normas portuguesas, mesmo no modelo geral. O modelo geral obriga que haja valores de mercado cotados em bolsa ou sistemas de informação de mercado agrícolas. Não permite mais que o justo valor, tem o modelo de revalorização, mas isso são peritos independentes. Enquanto as normas internacionais são mais abertas. Por exemplo, tem os valores assegurados, tem o valor figurava na contabilidade anterior. Desde que haja uma relação/conexão com alguma coisa. Existe aqui uma relação com algo passado ou que figurava na contabilidade, ou um valor que está assegurado. Penso que esses dois, até para uma entidade do setor não lucrativo, é mais apropriado do que pensar no justo valor se não existir mercado. Em Portugal por norma não existe.

AFT COM RESTRIÇÕES

6. Existem vantagens para as entidades que possuem ativos com restrições (permanentes e/ou temporárias)?

R: Se as entidades recebem esses ativos, normalmente de título gratuito, é porque necessitam desses bens, ou porque vão ter alguma utilidade no futuro. Portanto, uma vez que não teve qualquer custo para a entidade, obviamente que tem que ser utilizado para aquele fim. Muitas vezes pode até acontecer, não tanto em termos contabilísticos, é em termos fiscais. Nós temos este tipo de ativos com restrições, que só podem ser utilizados para determinados fins (da entidade). Isso acaba por ter benefícios fiscais. Portanto, se eu deixar de o fazer, além das penalizações que estarão programadas no contrato da cedência, também tem aplicações fiscais. Não vejo quaisquer problemas de ter ativos com restrições. Realmente obriga que as pessoas cumpram o que está regulamentado no contrato e utilizem para os fins para o qual foi destinado. Se pensarmos em fundações ou alguém com grande património é porque a pessoa tem gosto em aquilo ser utilizado no fim daquela entidade. Portanto, se a entidade aceitou e tem a restrição, é porque de facto precisa dos bens e sabe que não pode contornar o que ali está. Eu diria que a vantagem, é podermos usufruir desses bens a título gratuito. Não viria qualquer desvantagem a não

ser que quando vou receber o bem tenho em mente fazer algo ao contrário. Portanto, acho que a vantagem que se tem é utilizar um bem que me foi entregue sem qualquer custo a nível de aquisição (porque há os de manutenção)

7. E desvantagens?

R: Nenhuma a não ser que a atividade tenha acabado e não me possa desfazer do bem.

I.1 – Entrevista 2

Efetuada dia 20 de setembro de 2017, teve início às 16 horas e 55 minutos com duração aproximada de 27 minutos.

Parte I

A presente entrevista enquadra-se numa investigação no âmbito de uma tese de Mestrado que pretende analisar de uma forma mais detalhada a contabilização dos Ativos Fixos Tangíveis (AFT) nas Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL), mais especificamente nas Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS). O objetivo do trabalho é efetuar uma comparação dos três sistemas normativos portugueses, de modo a compreender os procedimentos envolvidos e especificar as diferenças existentes, o que permitirá complementar a reduzida informação disponível.

1. Qual é, no seu entendimento, o papel das ESNL perante a sociedade? Considera importante esse papel?

Eu considero que as entidades do setor não lucrativo/sem fins lucrativos no qual se integra as IPSS tem um papel crescente e importante na cidade atual e até se falaria na economia do terceiro setor, na qual estas instituições tem um papel, diria, de cidadania ou de complemento da responsabilidade, às vezes, do Estado. Até, muitas vezes, por uma questão de proximidade ou com causas sociais por via de proximidade dos idosos ou de crianças, de bebés e de berçários. O papel tem sido crescente, não é novo já há muitos anos que deparamos com este tipo de identidades por via da revolução industrial de associações ligadas, ou não a sindicatos, que levaram associações para defesa, diria, de classes ou de um perfil de população menos carenciada. Hoje foi, diria, atualizado, mas eles têm muitas vezes valências que o Estado às vezes em determinados sítios. Se

requerem situações mais fora do meio urbano, mas não só, mas penso que num mundo, diria, afastado de Lisboa, Porto, Coimbra que têm esse papel crescente de resposta social extremamente importante.

Como ESNL podemos encontrar, entre muitas, as IPSS, entidades de que ainda não se dispõe, em termos de revisão da literatura, muitas informações, quer a nível da sua organização, quer das áreas de intervenção e dos procedimentos contabilísticos.

Ao longo do meu trabalho, tive que fazer inquéritos e para tal, liguei muitas vezes para as entidades e raramente estavam dispostos a colaborar, pois diziam que não podiam dar as informações ou não tinham essas informações. Fogem sempre de alguma forma.

2. Considera a atual informação financeira disponível sobre as IPSS suficiente para efetuar uma análise contabilística sobre as mesmas?

Não. Ao fazer uma analogia com as empresas, as empresas têm o registo das contas. Aqui também há registo, mas o acesso aos registos é diferente. Se forem instituições IPSS ligadas, diria, a igrejas tão ancoradas, tanto a igreja e o acesso às contas e muitas vezes mais pessoal, do que outra coisa, mas não existe um depósito e também não existe um anuário que pudesse estudar e que pudesse ser comparável, mas eu só posso comparar quando tenho acesso a dados e, portanto aquilo que acontece em muitos casos é não posso fazer um estudo empírico, mas posso fazer um estudo de caso porque tenho as contas de uma, duas, três, meia dúzia delas é muito mais difícil ter uma base de dados organizada, até porque, base de dados tipo SABI, estão mais ancoradas a empresas do que a entidades deste setor.

3. Acha que as IPSS, têm vindo a ganhar mais importância do que anteriormente? Porquê?

Como já havia referido, considero que as IPSS têm vindo a ganhar mais importância, pelos motivos que disse nas perguntas anteriormente.

4. Acredita que a alteração dos planos de contas setoriais (PCIPSS, PCAM, POCFAAC) para o SNC-ESNL foi vantajosa? Porquê?

Eu penso que sim. Porque procura uniformizar o facto de muitas vezes haver, aqui é a questão de generalizar ou não generalizar. O facto de haver vários planos setoriais, nos quais varias instituições deste setor não lucrativo se pode encaixar, poderiam levar a que

as mesmas não sejam comparáveis, e por isso ao transitarem todas para um único plano específico de um setor mais abrangente, só aqui estamos a falar de três situações, acho que com todas as críticas que possa haver do SNC, é bom é mau, não é isso que está em causa, mas procuram uniformizar modelos, uniformizar princípios, uniformizar regras relativamente as instituições deste setor.

5. Quais as vantagens da utilização do SNC-ESNL em relação ao SNC e SNC-AP no caso dos AFT?

Como eu disse há pouco, o SNC da base de dados do setor não lucrativo é importante por ser específico, mas ele esta, vou dizer assim, tem um quadro comum, diria que pertence a uma família desse quadro comum com o SNC é à sequência de si e com o SNC-AP. Comparar, ele é mais comparável com o SNC, menos comparável com o SNC-AP, na medida em que não tem, portanto, a vertente orçamental, mas essa articulação diria que tem em comum, mas depois tem a sua especificidade. Acho que é, diria que é vantajoso.

6. E quais as desvantagens?

Relativamente as desvantagens, eu aqui diria sou mais a favor de uma situação, do que contra, se tiver que pesar, sou mais a favor de uma situação de um SNC específico, abrangendo isto tudo. Porque se nos formos ao SNC-AP, não está aqui dito, mas a gente tem vários SNC, SNC para as PME, Micro e por tanto se a pessoa souber bem o SNC, com relativa facilidade, chega também aos outros. Por tanto eu aqui acho que as vantagens superam perante as desvantagens.

7. O que mudaria?

O que mudaria! Diria, ter, por um lado, aspetos mais qualitativos, relacionados com a natureza da missão de uma IPSS para, como eu disse a pouco, comparar porque se for comparar uma IPSS que tem um lar, com uma IPSS que tem um jardim infantil, aquilo que eu estou a comprar são números, mas as valências são completamente diferentes, os requisitos para ter um centro de terceira idade são uns, os requisitos para um jardim infantil são outros. Por tanto, eu deveria complementar, muitas vezes até os anexos, com mais informação do ponto de vista de contabilidade e gestão de contabilidade, de contabilidade analítica, porque se essas instituições só obtiver uma valência, é uma coisa, como eu estava a dizer, mas se tiver duas ou três valências a situação piora bastante. Portanto, por aí, eu acho que tinham um valor adicional até do ponto de vista da gestão da instituição que, conseguia ver qual é o setor, qual é a secção, qual é o departamento

que acarreta mais custos e quanto a alterações de relativas de ter mais uma auxiliar, mais um educador qual é o reflexo que isso tem na gestão da instituição.

8. Considera importante que o património imobiliário das IPSS esteja devidamente atualizado no sistema contabilístico? Porquê?

Claro!

Mas há muitas que não têm

Devidamente, às vezes não tem. Sobretudo, muitas vezes, quando estão ligadas à igreja confunde-se o proprietário, é tudo igual e às vezes não é igual. Quais são os ativos que estão afetos a que meios, ou melhor que ativos e que estão afetos a que fins, às vezes, não é tudo igual, mas é extremamente importante. Se esta instituição for a um banco, o balanço não é o mesmo, portanto não é indiferente ter ou não ter.

9. Considera necessário fazer um controlo periódico dos AFT? Se sim, qual a periodicidade. Se não, porquê?

Pois, se disse que sim no outro aqui também. Aqui mais uma vez, certamente teve auditoria, o controlo interno dos ativos fixos é importante mais nuns setores, do que noutros, mas dizer é bom que a instituição tenha a noção de qual é o seu património para que o esse património esteja afeto, diria, ao seu objeto social.

Acha que deve ter uma periodicidade um ano? 6 em 6 meses? De dois em dois anos? A data do balanço?

Pelo menos a data do balanço. Já não vou dizer todos os meses, não vale a pena, mas pelo menos a data do balanço ter uma noção, porque senão o balanço não serve de nada.

Parte II

CONTABILIZAÇÃO

1. Para as ESNL, mais propriamente as IPSS, qual o sistema contabilístico que considera mais adequado?

- O SNC
- O SNC-ESNL
- O SNC-AP

Aí será o SNC para as entidades do setor não lucrativo. Porque é específico e pelo que já disse.

Diga-me uma coisa, determinadas entidades utilizam o SNC, principalmente, por causa da consolidação de contas. O que acha desta situação?

É assim, não é pelo fato de usarem o específico que não possam fazer consolidação, portanto o facto de estarem enquadrados noutra grupo e que possam fazer consolidação. consolidação é uma técnica de desagregar valores de entidades que estão sobre o mesmo controlo. Portanto, assim, não vejo que sejam incompatíveis, tenderia usar um, pois, tenderia se quiseser ser, fazer uma consolidação. Poderia adicionalmente fazer, usando uma outra norma, aliás, se quisermos em termos de hierarquia superior ao SNC estão as normas internacionais. Portanto, qualquer entidade pode sempre usar normas, diria, do outro nível ainda que aqui não sejam específicas. Pode haver, às vezes, alguma ou algumas, tirando num caso português que é reduzido, que tenham necessidade de fazer uma consolidação que tenham situações contabilísticas que, ou não estejam ali ou que não estejam naquele normativo específico, mas aí é por analogia, usando de uma forma subsidiária, usando outro quadro normativo porque tem no fundo, tem outro quadro comum, pode fazer esse apelo não vejo que haja aí uma grande contradição.

3. E em relação aos AFT é da mesma opinião?

2 Sim

Utilizava a norma específica para as ESNL?

Sim. Não se pode querer ser específico para umas coisas e genérico para outras. Por defeito ou acho que é importante ou acho que não é importante, se não é importante então usamos até usamos as normas internacionais, se acho que é importante temos que usar aquele quadro que é o SNC específico desse setor de atividade.

3. Para si qual a melhor forma de contabilizar os AFT?

c. Na mensuração inicial

• Custo de Aquisição; Custo de produção

Eu fazia o custo de aquisição. Por tanto, será pelo custo de aquisição propriamente e custo de produção consoante, quer dizer pode haver casos em que possa a própria identidade esteja a construir o seu próprio ativo, pronto, e esse será um custo de produção. Se eu

tenho lá um pedreiro e vou fazer lá uma ampliação qualquer e sou eu que estou a fazer por administração direta, obviamente eu tenho um custo de produção, não tenho o de aquisição, mas não me parece que seja aí grande problema, são os dois equivalentes.

a. Na mensuração subsequente

• Modelo do Custo; Modelo de Revalorização

Eu aí, atendendo ao setor, eu inclinar-me-ia para o modelo do custo. Porque não é intenção deste tipo de identidades proceder a vendas, proceder a alienações sistemáticas. Ora, “tá” bem que podem dizer que nas empresas ao classificar como ativo fixo tangível o meu objetivo também não é a venda. Se eu tiver uma boa proposta de venda, vendo já. Usando aquele slogan do OLX, “vendo já! por esse preço, vendo já!”. Coisa que nessas entidades também pode acontecer?! Pode, mas não me parece que seja o hábito de querer vender esses ativos fixos tangíveis e porque esse modelo de valorização, está bem que, pode aumentar o valor, se nós pensarmos bem, a economia vai crescer aumenta valor, mas, atualmente, já ninguém gosta do modelo de revalorização porque vamos destruir valor, atendendo ao setor inclinar-me-ia para um modelo de custo.

6. Como acha que devem ser contabilizadas as grandes intervenções? (Manutenção/Reparação/Melhorias)? Porquê?

É assim, essas têm que ser feitas em função, diria que, como são feitas nos outros setores. Se é para acrescentar vida útil, faz sentido levá-las a ativos fixos tangíveis. Sendo uma questão de reparação ou conservação, será tido como um gasto naturalmente como é noutra ou em qualquer outra entidade.

7. Na sua opinião, qual o melhor método de depreciação? Porquê?

• Linha Reta, Saldo Decrescente, unidades de produção

Lá está, atendendo a natureza, a especificidade inclinar-me-ia para o da linha reta. E mais, em muitos casos utilizam a linha reta com as taxas mínimas. Ate admito que, tenho situações deste tipo de entidades que eu sugeria essa situação, quer dizer se eles têm um edifício, o edifício não vão vender porque se vender o edifício não vão dar assistência às crianças, aos idosos, mudam de atividade. Portanto o edifício, dois anos a cinquenta anos se calhar se fizerem um por cento isso dá, cem anos. Até manutenções, tem reparações, isso tem consequências muitas vezes ao nível dos resultados, das apreciações e não tem um ganho significativo, porque estando isento da grande parte de impostos, para não dizer

totalidade das vezes, pode vir a dar uma imagem, às vezes, em termos de financiamento muito pouco abundante.

Parte III

BENS A TÍTULO GRATUITO

1. Na sua opinião, é fácil valorizar este tipo de bens? Porquê? O que se deve ter em consideração?

Acho que não é fácil. Teoricamente, deixa-me lá ver, o que é um preço de mercado, o preço de mercado é o preço de um bem em situações equivalentes para aquelas finalidades. Às vezes não é fácil, nem todos os bens têm um mercado que nós possamos julgar. Eu aí, inclinar-me-ia para um custo de aquisição ou um custo de produção equivalente a esse bem. Isso poderá ser o valor de mercado?! Em alguns casos pode, mas aqui porque estamos a falar de um que é a título gratuito, que é dado, portanto que é uma doação a entidade. Portanto, diria que esse bem não pode deixar de ser registado por um valor adequado na contabilidade.

2. Uma má valorização pode influenciar a sua fiabilidade? Como e Porquê?

Sim. Porque influencia negativamente as Demonstrações Financeiras. Se eu registo por cem e ele vale mil, aquilo não é fiável. Por isso é que, isso articula-se com a pergunta anterior, devo ter algum cuidado com o valor que eu vou atribuir ao bem gratuito. Porque apesar de ser gratuito, se eu ponho zero significa que tinha ali um bem, que não tem valor, que não é verdade, não tem valor em termos de saída de caixa porque não o paguei, mas tem reflexo no desenvolvimento da atividade que eu estou a ter.

3. O que se pode fazer para que isso não aconteça?

É assim, por exemplo, nessa outra questão por exemplo, como em outros casos ter um parecer de um revisor oficial de contas ou ter um parecer de um contabilista certificado que ateste, de uma certa forma, porque que foi registado por um valor e não por outro com factos, devidamente documentados, para que também não haja qualquer dúvida. Não é um valor qualquer porque há peritos, avaliadores. No caso de edifícios, até pela CMVM, que estão credenciados para fazer peritagens ou avaliações de edifícios, mas se for outro tipo de bem, se for uma viatura, também se consegue com alguma facilidade, ver qual é o valor da viatura em função ao tipo de viatura, em função da idade da viatura, em função

do estado da viatura. Outros bens temos que ver qual é, se há mercado e se é comparável com o mercado e aquilo que esta a ser vendido.

4. Caso seja feita uma avaliação pouco adequada, tem como reverter?

É sempre possível reverter, quer dizer só faltava a contabilidade, se fazes um erro então continuar com o erro o resto da vida. Por tanto, isso é sempre possível reverter, anulando o lançamento anterior, refazendo a situação por via do valor ou por via de movimentação de contas erradas que foi feito. Isso, eu diria, que o contabilista tem a obrigação de fazer isso.

5. Na sua opinião, como devem ser mensurados? (Justo valor, valor segurado ou valor que figurava na contabilidade)

Esta é uma situação engraçada. Eu aqui não gosto muito do justo valor, mas agrada-me, por exemplo, uma situação do valor assegurado, isto é, eu a fazer um seguro vou atribuir um valor pelo qual se houver um incidente ou um acidente me vão restituir. Isto é, a mesma coisa tenho um carro, quando vai fazer o seguro contra danos próprios qual é o valor do carro?

O que a seguradora estipula.

Sim. Significa que se faz um valor de 20.000 euros pelo carro, se bater a seguradora dá-lhe 20.000 euros, ou seja no fundo eu atribui-o este valor, ou então melhor este bem, para mim tem um valor intrínseco para o desenvolvimento da minha atividade que vale “x”, isto é, estou disposto a pagar para me salvar para este montante. Quando está a fazer um seguro por 20.000 e paga um prémio de 500 euros está a pagar 500 euros para se bater e o carro for para a sucata receber 20.000. Neste setor, via mais aqui o valor que fosse seguro. Só que nestas coisas temos muitas vezes o reverso disto, isto é, para pagar menos prémios, eu baixo o valor (não a almoços grátis), para pagar menos prémio de seguro baixo o valor do bem. Portanto, há limitações e cuidados a ter com isso, portanto acho que agrada-me o valor do seguro, mas não quer dizer que o valor que esteja a ser seguro esteja o valor mais apropriado para o bem.

AFT com restrições

8. Existem vantagens para as entidades que possuem ativos com restrições (permanentes e/ou temporárias)?

O que quer dizer com isto?

Há determinadas entidades que são doados certos bens, mas esses bens têm determinadas restrições. Podem ser permanentes ou temporárias. Ou seja, eu doei uma casa e tenho a restrição de não a poder vender.

Ou afetar aquele bem a um determinado fim.

Exatamente.

Quer dizer estas identidades, esses bens são bens, como diz com restrições, não sei se o termo será restrições são uns bens a título gratuito com uma limitação de uma determinada finalidade. Portanto aí, é como se fosse um incentivo, usando aqui uma analogia que o Estado faz em termos fiscais, a sua atividade. Portanto, pode-me dizer “bom, mas isto é permanente, temporário”. Se me atribui um imóvel e dizem que esse imóvel tem que ficar afeto a um centro de saúde, ou uma atividade, por exemplo, da terceira idade, eu a seguir tenho que explorar, entre aspas, os planos afetados a esse tipo de atividade. Não posso querer é que me venham obrigar, entre aspas, que me possam doar bens livre de qualquer coisa para fazer, isso depende do doador, qual é o incentivo que ele quer para determinada instituição, desenvolver determinado fim, senão às tantas isto, não quer dizer que ela não tenha que vender bens, mas aquele bem tem essa limitação. É como na nossa vida, às vezes, oferecerem-lhe um anel. Precisava de vender o anel, mas não vendo este anel porque tem um valor sentimental.

1. E desvantagens?

Pronto, diria que não gostei aqui da desvantagem, mas, portanto, vi isto na vertente positiva. Que é assim são ativos que me foram doados como estímulo ao desenvolvimento a uma determinada atividade. Às vezes, o que é que o Estado faz, tomando como exemplo, que deve ter estudado isso, incentiva ao reinvestimento. Quem vender um imóvel, quem abater um veículo e comprar outro, deduz isto assim. Em certa medida eu só posso beneficiar do incentivo, se comprar um novo veículo, com características equivalentes aquelas que tenho. Portanto, não vejo isso como uma restrição, vejo isso como um estímulo ao desenvolvimento da sua atividade de caris social que é a missão, que é a razão de ser da própria instituição. Dou isto como uma analogia do incentivo ao investimento. Em que há condições prévias, que é uma condição, sim eu dou isto, mas vocês têm que fazer isto assim, porque se é para vender então posso dar a outra pessoa.

I.1 – Entrevista 3

Efetuada dia 30 de setembro de 2017, teve início às 10 horas e 38 minutos com duração aproximada de 50 minutos.

Parte I

A presente entrevista enquadra-se numa investigação no âmbito de uma tese de Mestrado que pretende analisar de uma forma mais detalhada a contabilização dos Ativos Fixos Tangíveis (AFT) nas Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL), mais especificamente nas Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS). O objetivo do trabalho é efetuar uma comparação dos três sistemas normativos portugueses, de modo a compreender os procedimentos envolvidos e especificar as diferenças existentes, o que permitirá complementar a reduzida informação disponível.

1. Qual é, no seu entendimento, o papel das ESNL perante a sociedade?

Considera importante esse papel?

O setor não lucrativo tem uma importância muito grande na sociedade porque substitui muitas vezes as funções que caberiam ao estado, e é nesse aspeto que também há uma certa permissão na sua transparência das contas, esta cada vez melhor. O seu papel é muito importante pois emprega muita gente, principalmente as IPSS no qual se centra a tese, e tem um contributo de transparência. Atualmente, a segurança social tem um papel importante nessa transparência, mas é muito exigente e por vezes deturpa as normas contabilísticas. Eu trabalho nessa área e chego à conclusão que as coisas melhoraram muito em termos das demonstrações financeiras e pelo fato do setor continuar a ter, por parte dos contabilistas certificados e de outros profissionais, um interesse muito grande. Embora seja muito exigente, porque as pessoas pensam que a maior parte das situações estão isentas, mas não é bem assim. Tem situações que estão isentas e outras situações, que é a maioria, que não estão. E isso leva a que os contabilistas a pensem muito. É um setor que reconheço e que gosto muito.

Como ESNL podemos encontrar, entre muitas, as IPSS, entidades de que ainda não se dispõe, em termos de revisão da literatura, muitas informações, quer a nível da sua organização, quer das áreas de intervenção e dos procedimentos contabilísticos.

2. Considera a atual informação financeira disponível sobre as IPSS suficiente para efetuar uma análise contabilística sobre as mesmas?

Há três aspetos importantes, primeiro, as IPSS ao longo da data estão obrigados, por causa de orientações da segurança social prestarem as contas de uma determinada maneira e por tanto aí já é um bom principio, apesar das diretivas, por vezes, não serem as mais indicadas para a transparência, porque era para servir a um único utilizador, que é a segurança social, mas por outro lado já é bom porque haviam outras ESNL que não tinham nada. Esse primeiro aspeto é muito positivo. O segundo aspeto, se a informação financeira é suficiente para os utilizadores, as entidades prestam as contas à segurança social, elas não são publicadas em outro lado. Contudo, a partir do DL nº172A/2014 foi o que veio reestruturar o estatuto das IPSS, e esse DL obriga as entidades a porem as contas nas suas páginas de internet, então aí a partir dos cursos que efetuou incentivo as pessoas a porem nos seus sites as contas. No último curso desde ano, apesar de já terem passado quase 4 anos, das 10 IPSS presentes apenas duas tinham as contas no site, mas no fim todas tinham. Os formadores têm explicado que existe essa necessidade por uma questão de transparência. Não existe um site com todas as contas das entidades, tenho que ir aos sites de todas as entidades que me interessam, pois não existe uma média. Nesse aspeto temos que melhorar, vamos melhorar. Esta previsto algumas alterações na economia social porque enquanto eu numa IES peço isso e é tratado no INEs estatisticamente, a nível das IPSS e das outras associações só conseguimos, casualmente, através da conta da análise do setor, mas foi feita em 2010, mais recentemente saiu a de relativamente a 2013, mas estamos em 2017. A primeira ideia, é que houve uma melhoria na prestação das IPSS, na segunda, é que as DF's agora são obrigatórias a estarem, só que tem o problema de estarem fracionadas, cada uma tem (as que já têm) no seu site. A terceira ideia, a revisão da literatura, no sentido académico praticamente só existem as dissertações, os estudos de caso, textos avulsos pela CASES – Cooperativa António Sérgio para a Economia Social. No entanto, no sentido de ter uma tendência estatística, não existe nada. Muitas entidades da economia social estão no regime simplificado e, assim sendo, não produzem grande informação e estas entidades ainda não optam por modelos que as normas os impõe, optam pelos tradicionais modelos de despesa de e receita. Portanto, de fato começa a haver alguma coisa, mas muito fragmentada. Em Portugal existe uma carência desse tipo de informações e era importante reunir numa revista científica, praticamente tudo,

relacionado com a economia social, os artigos são muito dispersos. Hoje diria que há uma proliferação face quando comecei a estudar isto.

Resumindo, as IPSS já foram das primeiras a serem impostas pela segurança social (uma boa ideia), mas o utilizador era a segurança social.

3. Acha que as IPSS, têm vindo a ganhar mais importância do que anteriormente? Porquê?

Sim. Nas IPSS, era possível que o contabilista certificado, anteriormente denominado por técnico de contas, mesmo que estivesse sendo fora da entidade conseguia fazer as contas no final do ano sem qualquer problema. Hoje em dia as exigências das DF's são tão elevadas que ele tem que dividir as valências, ou seja, se é um lar, creche, entre outros, e pressupõe contabilidade analítica (antigamente não era feito assim). As direções das ESNL são coisas voláteis, são temporárias, não profissionalizadas o que causa diversos problemas. Juntando essa informação ao fato de existe um só utilizador da informação financeira, a questão de a gestão ser pouco profissionalizada foi melhorada com o DL nº172A/2014.

4. Acredita que a alteração dos planos de contas setoriais (PCIPSS, PCAM, POCFAAC) para o SNC-ESNL foi vantajosa? Porquê?

O SNC tem que ser aperfeiçoado, não só em termos das ESNL. A unificação de um plano é sempre boa, porque permite a harmonização e a comparabilidade. Só que as coisas não são tão lineares, portanto, se me perguntar se foi melhor suprimir estes três planos e ter um novo plano, bem estruturado foi melhor, sem dúvida nenhuma. A maioria das pessoas não conheciam outros planos para além do PCIPSS, a não ser quem trabalhava com eles. Foi um grande passo, não só para as IPSS. Aqui fica assente que mudança dos planos contas setoriais para o SNC- ESNL foi vantajosa para elas.

5. Quais as vantagens da utilização do SNC-ESNL em relação ao SNC e SNC-AP no caso dos AFT?

No que diz respeito ao SNC-AP ainda não temos experiência no terreno, portanto ainda não podemos falar muito disso. O SNC-AP não é fácil porque é uma norma que incorpora a contabilidade analítica, a de gestão, orçamental e a financeira é algo muito aliciente para se tratar. A norma do SNC-AP, a ser implementada como está e com a melhoria que tem que haver, é uma melhoria para o país pelo fato de se conseguir fazer a consolidação direta. Relativamente as vantagens do SNC-ESNL em relação ao SNC, não é tanto no

reconhecimento e na mensuração, que são muito próximos, mas é mais na identificação de algum tipo de bens, tais como os bens de domínio público, ativo com restrições. Desconhecia a existência de ativos com restrições, fui pesquisar e não encontrei nenhuma informação relevante. Isso é uma das críticas que terá que fazer, à norma não específica. O SNC-ESNL tem a vantagem de ter, na conta dos ativos fixos tangíveis, a divisão dos bens do domínio público, os bens do património que não são depreciados e os outros ativos. A grande diferença que há entre o SNC empresarial e o das entidades sem fins lucrativos é que, só tem em comum os outros AFT, nas ESNL, que para as empresariais referem-se aos AFT normais. Falando agora dos bens com restrição, se eu tenho restrição a utilização, tenho que ver se os posso depreciar e para verificar isso que que ir a dois conceitos, ao de ativo e ao das depreciações. Nas entidades sem fins lucrativos o conceito de ativo é algo que eu controlo e que me serve para produzir atividade, não tem o objetivo das empresas lucrativas em que se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros. Se eu fiz que o bem não serve para a atividade, não faz sentido continuar a depreciar, pois eu só posso utilizar quando o bem estiver pronto para o uso da minha atividade. O SNC-AP não refere nada sobre os ativos sem restrições. Neste momento é difícil responder qual o contributo do SNC-AP, pelo simples fato de este só entrar em vigor em 2018.

6. E quais as desvantagens?

Foi tudo dito na pergunta anterior.

7. O que mudaria?

Aperfeiçoaria o conceito de ativos com restrições, deveria ser mais transparente, daria mais exemplos na norma. Na norma das entidades sem fins lucrativos, concretamente, no ponto sete, nos ativos fixos tangíveis melhorava alguns conceitos.

8. Considera importante que o património imobiliário das IPSS esteja devidamente atualizado no sistema contabilístico? Porquê?

A questão aparentemente não tem sentido porque isso é tão obvio, mas tem. Tendo em consideração as primeiras normas para as IPSS, nos anos 80, não havia tanto rigor como atualmente, as situações das doações dos bens contruídos para as entidades, eram questões negligenciadas porque o plano que as IPSS estavam obrigadas a seguir faziam com que as pessoas se preocupassem mais com a contabilização do que era objetivo, taxativo e imediato. Esta questão está muito menos tratada porque era muito legalista, baseava-se

no plano, pelo fato do contabilista ser externo e no fato da direção ser muito rotativa e pouco profissional. O SNC veio trazer que o imobiliário esteja devidamente tratado, porque antigamente não existia programas de imobilizados.

Portanto, eu acho que o imobilizado deva estar muito bem espelhado na contabilidade.

9. Considera necessário fazer um controlo periódico dos AFT?

Se sim, qual a periodicidade

Se não, porquê?

Sim, isso é uma coisa que eu defendo e sempre defendi, mas na prática, mesmo nas empresas, altamente controlada é algo que falha muito. Isso porque não é muito usual que todos bens estejam devidamente identificados com etiquetas de forma a facilitar. Já se vai fazendo, mas primeiro começou-se a aperfeiçoar o sistema contabilístico, a contabilidade financeira e a analítica e depois é que se trata as outras situações. Este controlo é muito necessário para que haja um melhor controlo do imobiliário. Imagine que uma empresa tem três ou quatro computadores parados e eu continuo a depreciá-los normalmente, isso desvirtua as contas. Portanto, considero que o controlo é muito importante e que há muitas coisas a fazer nesses aspetos relativamente a todas as entidades, principalmente as empresas lucrativas. A melhor periodicidade seria anual, ou seja, em cada ano quando faço o inventário das matérias-primas fazia também para os AFT. No caso das IPSS que tenham o contabilista interno, a periodicidade traduzia-se quase numa constante. Para bem, a data do balanço dever-se-ia verificar se estava tudo registado.

Parte II

CONTABILIZAÇÃO

1. Para as ESNL, mais propriamente as IPSS, qual o sistema contabilístico que considera mais adequado?

- **O SNC**
- **O SNC-ESNL**
- **O SNC-AP**

Porquê?

Para o SNC-AP podemos já dizer que não há muita experiência, mas que do ponto de vista teórico esta muito bem concebido.

Entre o SNC-ESNL e o SNC, tirando aquilo que é específico as diferenças não são significativas. Mesmo na questão da conservação, se é contabilizado no exercício ou no período, ou se vai para o ativo. É aquela velha história, tem que se fazer sempre um julgamento relacionado com cada uma das entidades. Portanto, em termos gerais, as ESNL apesar de terem uma norma própria podem optar pelo sistema geral. Relativamente à consolidação de contas, se eu utilizasse o sistema geral do SNC, apesar de ser uma IPSS, tenho que criar uma conta para responder as necessidades do setor não lucrativo. Algumas pessoas defendem que o fato das ESNL poderem utilizar o SNC está relacionado com a consolidação de contas, para poder haver um tronco comum, se a empresa mãe utilizar o SNC normalmente as outras também acabam por optar pelo mesmo sistema, facilitando assim a comparação. O SNC-ESNL é uma norma mais restrita comparativamente às normas SNC normal, embora em caso de lacuna ou insuficiência me remetam para o SNC geral. Se eu sentir que uma ESNL está a aplicar a sua norma específica e verificar que a norma não contempla, e caso seja sistemático, compensa ficar no SNC empresarial, mas assim terei que adaptar um conjunto de contas significativas, no que diz respeito a utente/clientes, subsídios, capitais próprios, entre outros, e é nesse aspeto que eu acho que deveria ser mais trabalhado. Não conheço nenhum caso que tenha usufruído essa prerrogativa. As ESNL têm optado por centrar-se no normativo específico e quando necessário utilizam algumas especificações no SNC normal. Considero que o normativo específico para as ESNL o mais indicado para o tratamento contabilísticos das mesmas, pois consegue abordar as questões mais específicas destas entidades, apesar de precisar de algumas melhorias.

2. E em relação aos AFT é da mesma opinião?

Se for diferente

Porque que é diferente?

Melhorando os pontos que já citei anteriormente, tais como, as restrições, trocas, cedências, controlo, entre outros, acho que o normativo para as ESNL consegue abordar todos os pontos necessários para o tratamento dos AFT.

3. Para si qual a melhor forma de contabilizar os AFT?

a. Na mensuração inicial

- **Custo de Aquisição; Custo de produção**

Se eu produzir o bem ou se mandei fazer uso, o custo de produção, se comprar aos terceiros, uso o custo de aquisição. Na mensuração inicial acho que deve ser por esse valor, embora, a uma situação relacionada com a transição de normas, por exemplo, a norma do SNC sempre que a implementação de uma norma, exemplo disso é o sistema de transição do SNC-AP que prevê que eu faça esta mensuração pelo valor de mercado no momento ou o justo valor.

b. Na mensuração subsequente

• Modelo do Custo; Modelo de Revalorização

No caso das entidades mais antigas que não sabem se os seus bens se encontram devidamente valorizados, ou seja, que ainda tem o património imobiliário desatualizado, era uma boa oportunidade utilizar o modelo de revalorização de forma a repor a questão da transparência e que claro que as empresas também fazem isso, não com o intuito meramente de compor unicamente os seus capitais próprios. Não deve ser feito apenas no património imobiliário.

4. Como acha que devem ser contabilizadas as grandes intervenções? (Manutenção/Reparação/Melhorias)? Porquê?

Em regra geral, não há um modelo, por exemplo, pintura para conservação de alguma humidade da entidade por volta de 20.000 euros e de quatro em quatro anos devo fazer essa reparação. O que devo fazer? Vou por isso como uma grande reparação, ou seja, vai me aumentar o valor do ativo ou no pressuposto que de quatro em quatro anos terei essa situação, se calhar a melhor forma disso é repartir isso em quatro anos utilizando os diferimentos. Portanto, aqui não existe nenhuma regra específica. É muito importante que o contabilista conheça bem as instituições porque, imaginemos que, depois de um tornado, uma determinada instituição ficou sem o telhado e precisou fazer uma reparação no valor de 19.000 euros, tendo em atenção que o imóvel tem um valor de 100.000 euros, pode-se dizer que é uma grande reparação, mas analisando a situação ao pormenor pode não passar de gastos do exercício. Neste caso, o edifício não ficou mais valioso por causa disso. A forma como contabilizamos, depende muito das intenções, se é uma mera substituição, ainda que o valor seja muito elevado, mas isso são as regras normais do SNC e o SNC-ESNL. O que nos não estamos habituados a pensar nesses termos, era mais fácil que alguém nos dissesse, por exemplo, 20% tratasse de uma grande reparação. O SNC apela para os nossos

juízos. Tem muito a ver com a dimensão, as condições que aconteceram e sobretudo os objetivos das entidades. Cada caso é um caso, não podemos instituir uma regra.

5. Na sua opinião, qual o melhor método de depreciação? Porquê?

- **Linha Reta, Saldo Decrescente, unidades de produção**

Acho que o melhor são as unidades de produção ou desgaste funcional, porque me permite uma melhor adequação das DF's a realidade. A questão da transparência tem que estar associada à coerência e eu não vou fazer depreciações a taxa reduzida ou a uma taxa diferente para que dê um melhor resultado, isso por vezes faz-se para compor o resultado, porque não se quer apresentar resultados negativos. Se tenho uma viatura que tem uma estimativa de 100.000 Km e num ano fez 30.000 Km, a taxa de depreciação não deveria ser 25%, mas sim 30%. Podemos verificar aqui um problema, se não tiver a contabilidade incorporada, toda esta informação se perde e o contabilista tem muito mais dificuldade. Então aquilo que tem sido das 30 entidades que acompanho contabilisticamente deste setor, não há nenhuma que tenha um desgaste funcional, usam o método da linha reta. O saldo decrescente também ninguém utiliza, não quer dizer que não seja adequada em determinados sítios/equipamentos. Para mim, primeiro estão as unidades de produção e segundo a linha reta, as outras não me fazem grande sentido.

Parte III

BENS A TÍTULO GRATUITO

1. Na sua opinião, é fácil valorizar este tipo de bens? Porquê? O que se deve ter em consideração?

Não, não é fácil. Não é difícil, no sentido de uma complexidade muito exigente. É difícil no condicionalismo, porque por vezes esses fatos são omitidos, não propositadamente, pois existe uma falta de comunicação e como não tem dinheiro subjacente no pagamento, leva a pensar que não possui valor contabilístico. Portanto, a dificuldade não é tanto técnica, mas sim de comunicação aos contabilistas e perceção do que estamos a avaliar no momento. Devemos ter em consideração o valor de seguro, o valor de mercado. Hoje existem tabelas que possuem indicadores. É sempre possível corrigir, principalmente se houver um controlo dos AFT.

2. Uma má valorização pode influenciar a sua fiabilidade? Como e Porquê?

Claro. Eu não acredito que intencionalmente, acha essa mensuração desadequada e também acho que podemos corrigir a situação. A não mensuração adequada põe em causa a fiabilidade, mesmo no resultado do exercício, pois, se for um bem sujeito a depreciação, o valor é maior ou menor consoante isso. Isso põe em causa a fiabilidade, quer das demonstrações, quer da mensuração.

3. O que se pode fazer para que isso não aconteça?

Fazendo um controlo e uma revisão periódica. Talvez com um controlo anual se consiga evitar esse tipo de situações.

4. Caso seja feita uma avaliação pouco adequada, tem como reverter?

Tenho que reverter. As doações acabam por influenciar as contas do capital próprio e se eu chegar à conclusão que determinada doação foi indevidamente mensurada, a qualquer momento e devidamente justificada, dando evidência no anexo, faço o ajustamento fazendo a retificação das contas. Se for um erro significativo, utilizaria a norma sobre a alteração das políticas contabilísticas (ponto 6.5 a 6.10 do SNC-ESNL e se for insuficiente vou a norma do SNC). Não vejo grande problema. Na prestação de contas é importante que seja devidamente explicitado em anexo, para que se mantenha a transparência e a fiabilidade das DF's.

5. Na sua opinião, como devem ser mensurados? (Justo valor, valor segurado ou valor que figurava na contabilidade)

Nos bens a título gratuito, não há uma forma explícita. O justo valor é aquele que, de fato, para um conjunto de situações relacionadas com as condições dos bens e para o conjunto de avaliadores independentes que estipulam a esse bem. Para mim, o justo valor é aquele que mais se afigura, mas por vezes não temos grande hipótese de saber. Faz sentido utilizar na mensuração o valor segurado nos ativos com restrições. Relativamente ao valor que figurava na contabilidade, se calhar, na transição de um sistema para o outro é aquele que menos se afigura se as taxas de depreciação deles foram, por exemplo, em termos das quotas constante. Não vou eleger nenhum deles.

AFT COM RESTRIÇÕES

6. Existem vantagens para as entidades que possuem ativos com restrições (permanentes e/ou temporárias)?

Eu não vejo, em termos práticos, o que podemos explorar porque não tenho nenhuma situação dessas. Existe a vantagem de ter a evidenciação contabilística do ativo.

7. E desvantagens?

Se o ativo não tem utilidade e não posso vender, não tem grande vantagem. E tenho que ver até que ponto isso me interfere nas depreciações, pois se não tem utilidade não será depreciado e será evidenciado na contabilidade em anexo, por uma questão de transparência.

Gostava de ver essa situação mais tratada.

Apêndice II – Inquérito aplicado às IPSS

Os Ativos Fixos Tangíveis (AFT) nas ESNL - IPSS

Este questionário enquadra-se numa investigação no âmbito de uma tese de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, realizada no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC). Os resultados obtidos serão utilizados apenas para fins académicos (tese de Mestrado).

Com este estudo pretende-se analisar de uma forma mais detalhada a contabilização dos Ativos Fixos Tangíveis (AFT) nas Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL), mais especificamente nas Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) fazendo uma comparação com os três sistemas normativos portugueses, de modo a compreender os procedimentos envolvidos e especificar as diferenças existentes, o que permitirá complementar a reduzida informação disponível.

No âmbito da minha investigação, venho por este meio solicitar a vossa colaboração para o preenchimento deste questionário, que será muito importante e pertinente para a presente pesquisa sobre os AFT.

Saliento, que todos os dados são confidenciais e que a segurança dos mesmos está devidamente acautelada.

Agradecendo, desde já, a sua atenção.

***Obrigatório**

1-Nome da Instituição *

2- Qual a forma jurídica?

Marcar apenas uma oval.

- Associação de solidariedade social
- Cooperativa de solidariedade social
- Associação mutualista ou de socorros mútuos
- Fundação de solidariedade social
- Irmandade da misericórdia
- Instituto de organizações ou instituições da igreja católica
- Outra: _____

3- Qual o âmbito de atuação da Entidade? *

Marcar tudo o que for aplicável.

- Segurança Social
- Proteção na Saúde
- Educação
- Habitação
- Outra: _____

4- Os itens dos Ativos Fixos Tangíveis (AFT) representam uma parte significativa do balanço? *

Marcar apenas uma oval.

- Sim
- Não

5- Se sim, qual a percentagem aproximada?

6- O inventário dos AFT está atualizado? *

Marcar apenas uma oval.

Sim

Não

7- Se não, qual a razão?

8- Fazem periodicamente algum controlo sobre estes bens? *

Marcar apenas uma oval.

Sim

Não

9- Se sim, qual a periodicidade?

Marcar apenas uma oval.

Mensal

Trimestral

Semestral

Anual

Outra: _____

10- Se não, qual o motivo?

Marcar tudo o que for aplicável.

Falta de tempo

Desnecessário

Complicado

Outra: _____

Contabilização

11- Qual é o sistema contabilístico usado? *

Marcar apenas uma oval.

SNC

SNC-ESNL

SNC-AP

Outra: _____

12- Porque que optaram por esse sistema? *

Marcar tudo o que for aplicável.

- Obrigatoriedade
- Facilidade
- Adequa-se mais à Entidade
- Outra: _____

13- A Entidade faz consolidação de contas? *

Marcar apenas uma oval.

- Sim
- Não

14- Qual o volume de negócio da Entidade? *

Marcar apenas uma oval.

- Inferior ou igual a 150 000€
- Superior a 150 000

15- A Mensuração Inicial é feita por: *

Marcar apenas uma oval.

- Custo de Aquisição
- Custo de Produção
- Outra: _____

16- Escolheram essa opção por ser a mais: *

Marcar tudo o que for aplicável.

- Adequada
- Vantajosa
- Fácil
- Outra: _____

17- A Mensuração subsequente é feita por: *

Marcar apenas uma oval.

- Modelo do Custo
- Modelo da revalorização
- Outra: _____

18- Escolheram essa opção por ser a mais: *

Marcar tudo o que for aplicável.

- Adequada
- Vantajosa
- Fácil
- Outra: _____

19- Tem AFT sobre os quais foram efetuadas grandes intervenções (Manutenção/Reparação/Melhorias)? *

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Não

20- Se sim, como foi contabilizada essa Intervenção?

21- O Método de Depreciação é feito por: *

Marcar apenas uma oval.

- Linha reta (quotas constantes)
 Saldo decrescente (quotas degressivas)
 Unidade de produção
 Outra: _____

22- Selecionaram essa opção por ser a mais: *

Marcar tudo o que for aplicável.

- Adequada
 Vantajosa
 Fácil
 Outra: _____

Bens a título gratuito

23- A Entidade tem bens a título gratuito relacionados com os AFT? *

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Não

24- Se sim, quais?

25- São mensurados pelo:

Marcar apenas uma oval.

- Justo valor
 Valor seguro
 Valor que figurava na contabilidade
 Outra: _____

26- Escolheram essa opção por ser a mais:

Marcar tudo o que for aplicável.

- Adequada
- Vantajosa
- Fácil
- Outra: _____

Ativos Fixos Tangíveis com restrições

27- A Entidade tem AFT com restrições? *

Marcar apenas uma oval.

- Sim
- Não

28- Se sim, que tipos de restrições?

Marcar tudo o que for aplicável.

- Permanentes
- Temporárias
- Outra: _____

Restrições permanentes

Caso tenha restrições permanentes

29- Indique quais os ativos? Porquê?

Restrições temporárias

Caso tenha restrições temporárias

30- Indique quais os ativos? Porquê?

Sistema Contabilístico

31- Refira algumas vantagens relativamente ao Sistema Contabilístico adotado. *

32- E quais as desvantagens? *

33- Se pudesse alterar algum ponto no Sistema Contabilístico adotado, relativamente aos AFT, o que alteraria? *
