

2011

SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Confederação Nacional
das Instituições de Solidariedade



CNIS - II

FICHA TÉCNICA

Título: Sistema de Normalização Contabilística

Autores: Avelino Antão, Armando Tavares, João Marques

Propriedade: CNIS

Design capa: Fábio Castro

Diretor Edição e Coordenação: Eleutério Alves

CNIS – Confederação Nacional das Instituições de Solidariedade

Regime da Normalização Contabilística para Entidades do Sector Não Lucrativo

AVELINO AZEVEDO ANTÃO

ARMANDO TAVARES

JOÃO PAULO MARQUES

Outubro 2011

Nota Prévia:

Este documento foi preparado para servir de apoio à sessão de informação promovida pela CNIS - Confederação Nacional das Instituições de Solidariedade, sob o tema “Regime da Normalização Contabilística para as Entidades do Sector Não Lucrativo”. Não é permitida a utilização deste trabalho, para qualquer outro fim que não o indicado.

SIGLAS E ABREVIATURAS

BADF - Bases para a apresentação de demonstrações financeiras

CC - Código de contas

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CIS – Código do Imposto do Selo

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

DGAIEC – Direcção Geral das Alfandegas e dos Impostos Especiais sobre o consumo

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

IAS – International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IFRS – International Financial Reporting Standards

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Bens

IPSS – Instituições Particulares de Solidariedade Social

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

IUC – Imposto Único de Circulação

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

MDF – Modelos de demonstrações financeiras

NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

NCRF-ESNL – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Sector Não Lucrativo

NI – Normas Interpretativas

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

POC – Plano Oficial de Contabilidade

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

UE – União Europeia

ÍNDICE

1.	Contexto e enquadramento legal	7
1.1.	A normalização contabilística para as Entidades do Sector Não Lucrativo.....	7
1.2.	A Gestão de organizações sem fins lucrativos	15
2.	Instrumentos do Sistema de Normalização Contabilística para Entidades do Sector Não Lucrativo (SNC-ESNL).....	20
2.1.	Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF).....	22
2.2.	Modelos de demonstrações financeiras (MDF)	28
2.3.	Código de Contas (CC).....	31
2.4.	Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do sector não lucrativo (NCRF-ESNL).....	39
2.5.	Normas interpretativas (NI).....	42
3.	Demonstrações e mapas financeiros	43
3.1.	Entidades que apliquem a normalização contabilística para entidades do sector não lucrativo.....	45
3.1.1.	Balanço.....	45
3.1.2.	Demonstração dos resultados por naturezas.....	49
3.1.3.	Demonstração dos resultados por funções	51
3.1.4.	Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais.....	52
3.1.5.	Demonstração dos fluxos de caixa	54
3.1.6.	Anexo.....	56
3.2.	Entidades dispensadas e que não optem pela aplicação da normalização contabilística para entidades do sector não lucrativo	58
3.2.1.	Pagamentos e recebimentos	59
3.2.2.	Património Fixo.....	60
3.2.3.	Direitos e compromissos futuros.....	61
4.	Norma Contabilística e de relato financeiro para as entidades do sector não lucrativo.....	62
4.1.	Introdução	62

4.2.	Adopção pela primeira vez da NCRF-ESNL.....	64
4.3.	Políticas Contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros	66
4.4.	Activos fixos tangíveis	69
4.5.	Activos intangíveis	75
4.6.	Locações	80
4.7.	Custos de Empréstimos obtidos.....	83
4.8.	Inventários.....	85
4.9.	Rédito	88
4.10.	Provisões, passivos contingentes e activos contingentes.....	91
4.11.	Contabilização dos subsídios e outros apoios.....	97
4.12.	Os efeitos de alterações em taxas de câmbio.....	99
4.13.	Impostos sobre o rendimento	101
4.14.	Instrumentos financeiros	103
4.15.	Benefícios dos empregados	106
5.	Aspectos fiscais relacionados com as entidades do sector não lucrativo	109
5.1.	Imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas (IRC).....	111
5.2.	Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)	114
5.3.	Imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT).....	117
5.4.	Imposto municipal sobre imóveis (IMI)	117
5.5.	Imposto do selo (IS).....	118
5.6.	Imposto sobre veículos (ISV).....	119
5.7.	Imposto único de circulação (IUC).....	119
5.8.	Estatuto do mecenato.....	120
5.9.	Consignação do IRS.....	127
	ANEXO (Compilação)	128
	BIBLIOGRAFIA.....	147

1. Contexto e enquadramento legal

1.1. A normalização contabilística para as Entidades do Sector Não Lucrativo

O Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 9 de Março, veio aprovar o regime da normalização contabilística para as Entidades do Sector Não Lucrativo (ESNL), que faz parte integrante do SNC, e que corresponde à criação de regras contabilísticas próprias, aplicáveis especificamente às entidades que prossigam, a título principal, actividades sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro directo, designadamente associações, pessoas colectivas públicas de tipo associativo, fundações, clubes, federações e confederações.

Conforme referido naquele diploma legal a criação de regras contabilísticas próprias aplicáveis às ESNL justifica-se por duas razões essenciais. Desde logo, em razão da disseminação que estas entidades têm vindo a conhecer e do importante papel e peso que desempenham na economia, que justifica que se reforcem as exigências de transparência relativamente às actividades que realizam e aos recursos que utilizam, nomeadamente através da obrigação de prestarem informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhes são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas actividades. Seguidamente, porque as entidades que integram o sector não lucrativo respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a actividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços.

O decreto-lei revoga os planos de contas sectoriais baseados no Plano Oficial de Contabilidade (POC), entretanto substituído pelo SNC, a saber:

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

A nível temporal, a normalização contabilística estatuída para as ESNL aplica-se a partir do exercício que se inicie em **1 de Janeiro de 2012**, ou em data posterior, podendo estas entidades **optar** por aplicá-la a partir de **1 de Janeiro de 2011**.

Importa ainda referir que estas entidades ficam sujeitas a **certificação legal das contas** sempre que apresentem contas consolidadas ou ultrapassem os limites referidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, nos termos nele previstos.¹

Ao nível das demonstrações financeiras as entidades abrangidas pelo ESNL apresentam um balanço, a demonstração de resultados por natureza ou por funções, a demonstração dos fluxos de caixa e um anexo, podendo ainda apresentar uma demonstração de alterações nos fundos patrimoniais, quer por opção, quer por exigência das entidades públicas financiadoras.

Podemos identificar várias **características específicas** das entidades do sector não lucrativo. A disseminação de ESNL e o importante papel e peso que desempenham na economia justifica que se reforcem as exigências de

¹ Actualmente dois dos seguintes: Total do balanço: 1.500.000 euros; Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 euros; Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

transparência relativamente às actividades que realizam e aos recursos que utilizam, nomeadamente através da obrigação de prestarem informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhes são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas actividades.

As ESNL apresentam **três características básicas** distintivas relativamente às entidades com finalidades lucrativas:

- a) O seu **financiamento** pode resultar do seu próprio património ou de recursos atribuídos por pessoas singulares ou colectivas. Em caso algum os recursos atribuídos estão sujeitos ou condicionados a contraprestações derivadas da obtenção de benefícios por parte da entidade;
- b) Respondem a **finalidades** de interesse geral que transcendem a actividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços, o que se traduz numa interpretação não económica do conceito «benefício»;
- c) Ausência de **títulos de propriedade** que possam ser comprados, cedidos, trocados ou de que se espere algum tipo de contraprestação económica no caso de a entidade cessar as suas actividades e ser objecto de liquidação.

Acresce que estas entidades contam, com frequência, com o trabalho de voluntários, sem que, por esse facto, surja qualquer relação laboral entre eles e a entidade.

Nas ESNL, os utilizadores da informação financeira são as entidades que entregam recursos (quotas, legados, donativos), os credores, as pessoas que

realizam prestações gratuitas (assistência ou trabalhos de voluntariado), o Governo e a Administração Pública entre outros.

Nesta conformidade:

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

O quadro normativo para as Entidades do Sector Não Lucrativo é constituído pelos seguintes diplomas:

- Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março;
- Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março;

-
- Portaria n.º 106/2011, de 14 de Março;
 - Aviso n.º 6726-B/2011, de 14 de Março.

O **Decreto-Lei n.º 36-A/2011**, de 9 de Março, aprova o regime da normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo. Este documento especifica, entre outros:

- a obrigatoriedade, dispensa ou exclusão de elaborar contas consolidadas (art. 7.º e seguintes), seguindo de perto, neste aspecto, o que já dispõe o SNC. As entidades que apliquem a normalização contabilística para as ESNL ficam obrigadas a elaborar contas consolidadas nos termos do artigo 6.º do Decreto –Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, com as necessárias adaptações. A entidade mãe fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas quando, na data do seu balanço, o conjunto das entidades a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, **não ultrapasse dois dos três limites seguintes**:

- a) Total do balanço: € 5 000 000;
- b) Total das vendas líquidas e outros rendimentos: € 10 000 000;
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 250.

Esta dispensa só ocorre quando dois dos limites definidos no número anterior se verificarem **durante dois exercícios consecutivos**.

- condições de dispensa de aplicação do regime (art. 10.º), dispondo nomeadamente que ficam dispensadas da aplicação da normalização

contabilística para as ESNL as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam € 150 000 em nenhum dos dois exercícios anteriores, salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas. Essas entidades ficam obrigadas à prestação de contas em **regime de caixa**.

- identificação das demonstrações financeiras (art. 11.º) a apresentar; e
- quais as entidades que ficam sujeitas anualmente a certificação legal das contas (art. 12.º), considerando que ficam sujeitas anualmente a certificação legal das contas as demonstrações financeiras das entidades que apresentem contas consolidadas e, bem assim, das que ultrapassem os limites referidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, nos termos nele previstos.

Importa ainda realçar regime sancionatório previsto no artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, que prevê as seguintes contra-ordenações no regime da normalização contabilística para as ESNL:

- A entidade sujeita à normalização contabilística para as ESNL que não respeite qualquer das disposições constantes na norma contabilística e de relato financeiro que esteja obrigada a aplicar, distorcendo com tal prática as demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que seja, por lei, obrigada a apresentar é punida com **coima de € 500 a € 10.000**.
- A entidade sujeita à normalização contabilística para as ESNL que efectue a integração de lacunas de modo diverso do previsto, distorcendo com tal prática as demonstrações financeiras individuais ou

consolidadas que seja, por lei, obrigada a apresentar é punida com **coima de € 500 a € 15 000**.

- A entidade sujeita à normalização contabilística para as ESNL que não apresente qualquer das demonstrações financeiras que seja, por lei, obrigada a apresentar é punida com **coima de € 500 a € 15 000**.

A **Portaria n.º 105/2011**, de 14 de Março, aprova os modelos para as seguintes demonstrações e mapas financeiros:

Demonstrações financeiras:

- a) Balanço;
- b) Demonstração dos resultados por naturezas;
- c) Demonstração dos resultados por funções;
- d) Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais;
- e) Demonstração dos fluxos de caixa;
- f) Anexo.

Mapas financeiros (para as entidades dispensadas e que não optem pela aplicação da normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo):

- a) Pagamentos e recebimentos;
- b) Património fixo;
- c) Direitos e compromissos futuros.

A **Portaria n.º 106/2011**, de 14 de Março, aprova o Código de Contas Específico para as Entidades do Sector Não Lucrativo, integrando neste documento:

- a) O quadro síntese de contas;
- b) O código de contas relativo às especificidades inerentes às ESNL (lista codificada de contas);
- c) Notas de enquadramento às contas específicas das ESNL.

O **Aviso n.º 6726-B/2011**, de 14 de Março, publica a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as entidades do sector não lucrativo.

1.2. A Gestão de organizações sem fins lucrativos

A maior parte dos serviços sociais são prestados por organizações sem fins lucrativos (OSFL) com natureza diversa. Este sector tem contribuições económicas, sociais e políticas muito importantes, e a sua crescente interdependência com outras entidades e agentes económicos, designadamente o Estado, aumentou a necessidade de informação sobre o seu desempenho.²

A informação financeira constitui um elemento fundamental no processo de tomada de decisão, constituindo em si um factor determinante para o eficaz funcionamento das organizações.

A Contabilidade pode ser vista como um sistema de informação que reúne e comunica informação económica e financeira sobre uma entidade a um conjunto diversificado de pessoas com interesses sobre a entidade. A maioria da informação relacionada com uma determinada empresa resulta da própria organização, nomeadamente do departamento de contabilidade.

A Contabilidade enquanto sistema de informação traduz-se num importante factor de conhecimento e comunicação, disponibilizando informação financeira sobre uma entidade. O desenvolvimento das tecnologias de informação e da comunicação têm contribuído para o aperfeiçoamento do conceito de oportunidade da informação através de uma mais célere disponibilização da mesma. Esta informação financeira normalizada e harmonizada permite aos gestores/órgãos de direcção a definição e acompanhamento do processo de decisão.

² AZEVEDO, Carlos; FRANCO, Raquel; MENESES, João, “Gestão de Organizações sem fins lucrativos – O desafio da inovação social”, Vida Económica, 2010, p. 371

Uma utilização eficiente dos recursos, nomeadamente os financeiros, pode ter um impacto considerável no desempenho das OSFL e, consequentemente, na sua sustentabilidade económica. Nesta perspectiva, a definição de estratégias que permitam garantir a sustentabilidade a médio e longo prazo destas organizações, ajudam a alcançar os propósitos sociais e económicos a que propõem.

As principais motivações para uma reflexão desta natureza estão baseadas no seguinte³:

- os sistemas de protecção social enfrentam problemas financeiros cada vez maiores fundamentalmente devido a uma redução do número de pessoas em idade activa e a um aumento da esperança de vida. Por esta razão, também é cada vez maior a pressão para retirar da esfera do financiamento público responsabilidades que até agora tem cabido aos sistemas de protecção social,
- é cada vez maior a pressão para que os financiamentos públicos que forem atribuídos às OSFL fiquem sujeitos a uma avaliação cada vez mais rigorosa, sendo o seu peso na receita total das OSFL em Portugal de cerca de 40%;

Uma organização sustentável é aquela que for capaz de produzir mais impacto social e cumprir eficazmente a sua missão a um custo razoável. A sua sustentabilidade implica encontrar a melhor combinação de recursos possível para que uma organização cumpra as suas funções económicas.

³ Idem, p. 372

Os recursos financeiros são cruciais para qualquer organização independentemente da sua natureza ou função. Os OSFL não têm como função principal gerar excedentes, no entanto, a sua produção é fundamental para que uma organização desta natureza possa crescer e ser sustentável, de forma a criar valor económico e valor social.

Assiste-se hoje a um conjunto de desafios comuns, nomeadamente a falta de recursos financeiros para desenvolvimento da actividade das OSFL e a consciencialização, por parte dos dirigentes de que é necessário introduzir no seu dia a dia mecanismos e instrumentos que permitam uma actuação mais consistente e profissional, pelo que é cada vez mais importante falar de fluxos financeiros e estabelecer mecanismos que permitam garantir, no curso, médio e longo prazo que uma organização tem sempre fontes de receita que permitam honrar os seus compromissos, que esses compromissos estão alinhados com o seu objectivo social e que a utilidade social é maximizada.

Traduzindo-se a Contabilidade no registo e relato sobre os processos e fluxos financeiros, económicos e monetários gerados dentro da entidade, e entre entidades, a elaboração de demonstrações financeiras reflectem o acto de proporcionar informação sobre esses fluxos, nomeadamente sobre a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira. Operacionalmente podemos identificar dois passos na preparação das demonstrações financeiras: agregação, em contas, dos fluxos mencionados e agrupamento dessas contas em rubricas das demonstrações financeiras segundo formatos padronizados.

Nem todas as decisões têm o mesmo alcance e nem todas são tomadas pelas mesmas pessoas, sendo contudo todas necessárias à sobrevivência e ao desenvolvimento das entidades. Normalmente estas decisões têm por base uma estratégia sem a qual será muito difícil uma entidade sobreviver à realidade económica cada vez mais adversa. É a estratégia que conduz as

operações de uma entidade e orienta os dirigentes em decisões de curta ou média e longa duração. Uma estratégia baseada em informação normalizada e tempestiva.

É necessário que cada organização conheça a sua estrutura de gastos e de rendimentos, tentando perceber como são constituídas de forma a poder tomar as melhores decisões sobre as medidas adequadas para otimizar o seu objectivo social.

Indicador	Objectivo
1. Custos com o pessoal / Custos totais	Tratando-se de custos relativamente fixos, se este valor for muito relevante ($> 30\%$) uma organização deverá procurar que cada um dos recursos esteja 100% afecto a tarefas de valor acrescentado, medindo durante um mês a sua utilização através de folhas de registo de tempos. Para tal deverão ser identificados as tarefas a desempenhar por cada colaborador e solicitar aos colaboradores que registem o tempo de cada dia, dividindo-o pelas tarefas que desempenharam. Poderão ser identificados vários constrangimentos, tarefas redundantes ou colaboradores subaproveitados.
2. Serviço da dívida / Meios libertos líquidos	Este indicador permite saber o peso do pagamento dos empréstimos no total das vendas geradas pela organização. Caso este valor seja muito elevado, uma organização deverá ponderar a renegociação dos empréstimos. Para averiguar se o valor é razoável, deverão ser solicitadas propostas a pelo menos três instituições financeiras no sentido de renegociar/agregar empréstimos e comparar as propostas recebidas (procurement).
3. Custo por utilizador ou cliente / por serviço	Indicador fundamental para um grande leque de organizações, que permite uma medida simples de comparação, e benchmarking. Caso os valores sejam superiores aos registados no primeiro quartil a entidade deverá proceder a decomposição dos custos. A sua análise permitirá identificar as rubricas onde terá de intervir.
4. Custos administrativos / custos totais	Os custos administrativos de uma entidade representam uma parcela que não é colocada ao serviço dos utilizadores/clientes. Deverão ser identificados os processos que mais tempos consomem

	e ponderar a sua optimização, nomeadamente pela partilha de recursos ou pelo outsourcing do serviço. Neste caso em particular não existe um limite ideal, ate porque a componente administrativa também pode ser um foco de receitas para a OSFL caso preste outros serviços remunerados (organização de eventos, contabilidade para terceiros, etc.). Todavia, os OSFL devem ter em conta que para potenciais financiadores, um valor superior a 25% dos custos totais faz com que as entidades sejam vistas como estando a desperdiçar recursos (dados NCSS 2004).
5. Custos por utilizador ou cliente / por nível de satisfação de serviço	Trata-se de um exemplo de um indicador compósito que pode ser utilizado para ligar variáveis operacionais (inputs) a variáveis de resultado (outcomes ou outputs).
6. Funcionários por utilizador ou cliente	O número de colaboradores por utilizador/cliente poderá variar muito entre organizações semelhantes caso as mesmas possuam ou não algumas valências (p.e. ter cozinha própria), pelo que este factor deverá ser sempre considerado quando se efectuar uma comparação entre organizações.
7. Custo por euro angariado	Cada vez que as OSFL devem quantificar os custos de obter financiamento, seja pelo número de horas envolvidas na captação do financiamento seja pelos meios envolvidos (realização de eventos, publicação de brochuras, campanhas na internet, etc.). Nos EUA, a média para angariar 1 dólar é de 20 cêntimos, de acordo com Greenfield (1999)
8. Taxa de utilização dos equipamentos	Os equipamentos têm custos fixos associados, como a renda ou o serviço da dívida, a manutenção, entre outras, que serão tão mais onerosas para a organização por cada utilizador/cliente serviço ou serviço prestado quanto menor for a sua taxa de utilização.
9. Peso das receitas estatais/custos totais	A dependência muito elevada de receitas provenientes de medidas de estímulo público pode ser prejudicial uma vez que estas políticas podem mudar de forma abrupta e os custos da organização deixam de estar adequadamente cobertos.
10. % de custos fixos/ custos variáveis	Uma estrutura demasiada rígida poderá inviabilizar as necessárias adaptações das organizações às alterações externas. Por outro lado, uma estrutura demasiado flexível (muita actividades externalizadas) pode ter sobrecustos significativos de negociação.

Fonte: AZEVEDO, Carlos; FRANCO, Raquel; MENESES, João, "Gestão de Organizações sem fins lucrativos – O desafio da inovação social", *Vida Económica*, 2010, p.389

2. Instrumentos do Sistema de Normalização Contabilística para Entidades do Sector Não Lucrativo (SNC-ESNL)

Tal como referido no Anexo II ao Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, a normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo (ESNL), insere-se na aplicação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) que sucede ao Plano Oficial de Contabilidade (POC).

O Sistema de Normalização Contabilística para Entidades do Sector não Lucrativo (SNC -ESNL) é composto pelos seguintes instrumentos:

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

Sempre que o SNC-ESNL não responda a aspectos particulares de transacções 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 a sua não integração impeça o objectivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já

estabelecido, tendo em vista somente a integração dessa lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:

- a) Ao SNC, aprovado pelo Decreto -Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, e demais legislação complementar;
- b) Às normas internacionais de contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;
- c) Às normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC -IFRIC.

2.1. Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF)

As BADF estabelecem os requisitos globais que permitem assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da mesma entidade, quer com as demonstrações financeiras de outras entidades. O reconhecimento, a mensuração, a divulgação e os aspectos particulares de apresentação de transacções específicas e outros acontecimentos são tratados na NCRF-ESNL (Aviso 6726-B/2011, de 14 de Março).

As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. Para satisfazer este objectivo, as demonstrações financeiras proporcionam informação acerca do seguinte:

- a) Activos;
- b) Passivos;
- c) Fundos patrimoniais;
- d) Rendimentos (réditos e ganhos);
- e) Gastos (gastos e perdas);
- f) *Outras alterações nos fundos patrimoniais; e*
- g) *Fluxos de caixa.*

Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

- a) Um balanço;
- b) Uma demonstração dos resultados;
- c) Uma demonstração dos fluxos de caixa; e

d) Um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e outras divulgações exigidas pela NCRF-ESNL.

As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a **representação fidedigna** dos efeitos das transacções, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento estabelecidos pela NCRF-ESNL.

Com esse objectivo é necessário atender às seguintes bases de apresentação das demonstrações financeiras, tal como definidas no Anexo II ao Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março (Regime da normalização contabilística para entidades do sector não lucrativo):

- Continuidade;
- Regime do acréscimo (periodização económica);
- Consistência de apresentação;
- Materialidade e agregação;
- Compensação;
- Informação comparativa.

CONTINUIDADE

Aquando da preparação de demonstrações financeiras, o órgão de gestão deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade de continuar a operar

encarando-a como uma entidade em **continuidade**. As demonstrações financeiras devem ser preparadas no pressuposto da entidade em continuidade, a menos que existam circunstâncias anormais em que se deva considerar um horizonte temporal para a entidade, caso em que no anexo se indica tal facto, assim como os critérios utilizados na elaboração da informação financeira.

No entanto, nas ESNL, este princípio não corresponde a um conceito económico ou financeiro puro, mas antes à manutenção da actividade de prestação de serviços ou à capacidade da entidade cumprir os fins propostos.

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

REGIME DE ACRÉSCIMO

Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, excepto para informação de fluxos de caixa, utilizando o regime contabilístico de **acrécimo** (periodização económica).

Ao ser usado o regime contabilístico de acréscimo (periodização económica), os itens são reconhecidos como activos, passivos, fundos patrimoniais, rendimentos e gastos (os elementos das demonstrações financeiras) quando satisfaçam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos.

CONSISTÊNCIA

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

Uma entidade altera a apresentação das suas demonstrações financeiras apenas se a apresentação alterada proporcionar informação fiável e mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras e se for provável que a estrutura revista continue, de modo que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efectuar tais alterações na apresentação, uma entidade reclassifica a sua informação comparativa.

MATERIALIDADE E AGREGAÇÃO

Cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras. Os itens de natureza ou função dissemelhante devem ser apresentados separadamente, a menos que sejam imateriais. Considera -se que as omissões ou declarações incorrectas de itens são materiais se puderem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações

financeiras. A **materialidade** depende da dimensão e da natureza da omissão ou erro, ajuizados nas circunstâncias que os rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o factor determinante.

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

COMPENSAÇÃO

Os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, **não devem ser compensados**.

É importante que os activos e passivos e os rendimentos e gastos sejam separadamente relatados. A compensação quer na demonstração dos resultados quer no balanço, excepto quando a mesma reflecta a substância da transacção ou outro acontecimento, prejudica a capacidade dos utentes em

compreender as transacções, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de activos líquidos de deduções de valorização, por exemplo, deduções de obsolescência nos inventários e deduções de dívidas duvidosas nas contas a receber, não é compensação.

INFORMAÇÃO COMPARATIVA

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

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

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

2.2. Modelos de demonstrações financeiras (MDF)

A portaria n.º 105/2011, de 14 de Março, aprovou os seguintes modelos de demonstrações financeiras:

- a) Balanço;
- b) Demonstração dos resultados por naturezas;
- c) Demonstração dos resultados por funções;
- d) Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais;
- e) Demonstração dos fluxos de caixa;
- f) Anexo.

São ainda aprovados no anexo II da referida portaria, dela fazendo parte integrante, os modelos de mapas financeiros aplicáveis às entidades dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo e que não optem pela sua aplicação, nos termos do artigo 10.º do Decreto -Lei n.º 36 -A/2011, de 9 de Março:

- a) Pagamentos e recebimentos;
- b) Património fixo;
- c) Direitos e compromissos futuros.

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

Cada componente das demonstrações financeiras deve ser identificado claramente. Além disso, a informação seguinte deve ser mostrada de forma

proeminente e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada:

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

As demonstrações financeiras devem ser apresentadas pelo menos anualmente. Quando se altera a data do balanço de uma entidade e as demonstrações financeiras anuais sejam apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, uma entidade deve divulgar:

- a) O período abrangido pelas demonstrações financeiras;
- b) A razão para usar um período mais longo ou mais curto; e
- c) A não inteira comparabilidade das quantias comparativas.

No que se refere ao **Balanço** uma entidade deve apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do balanço.

Quanto à **Demonstração dos Resultados** todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período devem ser incluídos nos resultados a menos que um outro capítulo o exija de outro modo. Os itens a apresentar na demonstração dos resultados deverão basear-se numa classificação que atenda à sua natureza, não devendo apresentar itens de rendimento e de gasto como itens extraordinários, quer na face da demonstração dos resultados quer no anexo.

As notas do **Anexo** devem ser apresentadas de uma forma sistemática. Cada item na face do balanço e da demonstração dos resultados, que tenha merecido uma nota no anexo, deve ter uma referência cruzada.

2.3. Código de Contas (CC)

O Código de Contas Específico para as Entidades do Sector Não Lucrativo foi publicado pela portaria n.º 106/2011, de 14 de Março, compreendendo um documento não exaustivo, contendo no essencial:

- a) O quadro síntese de contas;
- b) O código de contas relativo apenas às especificidades inerentes às ESNL (lista codificada de contas); e*
- c) Notas de enquadramento às contas específicas das ESNL.*

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

Seguidamente apresenta-se o quadro síntese de contas:

1 MEIOS FINANCEIROS LÍQUIDOS	2 CONTAS A RECEBER E A PAGAR
11 Caixa 12 Depósitos à ordem 13 Outros depósitos bancários 14 Instrumentos financeiros	21 Clientes e utentes 22 Fornecedores 23 Pessoal 24 Estado e outros entes públicos 25 Financiamentos obtidos 26 Fundadores / patrocinadores/ doadores/ associados / membros 27 Outras contas a receber e a pagar 28 Diferimentos 29 Provisões
3 INVENTÁRIOS E ACTIVOS BIOLÓGICOS	4 INVESTIMENTOS
31 Compras 32 Mercadorias 33 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo 34 Produtos acabados e intermédios 35 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos 36 Produtos e trabalhos em curso 37 Activos biológicos 38 Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos 39 Adiantamentos por conta de compras	41 Investimentos financeiros 42 Propriedades de investimento 43 Activos fixos tangíveis 44 Activos intangíveis 45 Investimentos em curso 46 Activos não correntes detidos para venda
5 FUNDOS PATRIMONIAIS	6 GASTOS
51 Fundos 52 Excedentes técnicos 55 Reservas 56 Resultados transitados 57 Ajustamentos em activos financeiros 58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis 59 Outras variações nos fundos patrimoniais	61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas 62 Fornecimentos e serviços externos 63 Gastos com o pessoal 64 Gastos de depreciação e de amortização 65 Perdas por imparidade 66 Perdas por reduções de justo valor 67 Provisões do período 68 Outros gastos e perdas 69 Gastos e perdas de financiamento
7 RENDIMENTOS	8 RESULTADOS
71 Vendas 72 Prestações de serviços 73 Variações nos inventários da produção 74 Trabalhos para a própria entidade 75 Subsídios, doações e legados à exploração 76 Reversões 77 Ganhos por aumentos de justo valor 78 Outros rendimentos e ganhos	81 Resultado líquido do período

As **notas de enquadramento** têm como objectivo ajudar na interpretação e ligação do código de contas com a NCRF-ESNL, funcionando como mero auxiliar aos preparadores da informação financeira.

Não se trata de uma ligação exaustiva entre o código de contas e a Norma, mas apenas algumas referências específicas para determinadas contas, tendo como referência o código de contas constante do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pela Portaria n.º 1011/2009, de 9 de Setembro, e introduziram -se, através da presente portaria, as contas específicas dirigidas às entidades do sector não lucrativo (ESNL).

As contas constantes da Portaria n.º 1011/2009, de 9 de Setembro, serão utilizadas e movimentadas conforme aí se encontra previsto, sempre que a entidade exerça actividades em que se revele necessária a sua utilização, pelo que as notas referentes ao conteúdo e movimentação constantes da portaria n.º 106/2011, de 14 de Março referem-se apenas às contas específicas relacionadas com as ESNL.

A Classe 2 (**Contas a receber e a pagar**) destina-se a registar as operações relacionadas com clientes e utentes, fornecedores, pessoal, Estado e outros entes públicos, financiadores, instituidores e beneméritos, bem como outras operações com terceiros que não tenham cabimento nas contas anteriores ou noutras classes específicas. Incluem -se, ainda, nesta classe, os diferimentos (para permitir o registo dos gastos e dos rendimentos nos períodos a que respeitam) e as provisões. Dadas as especificidades e a missão das ESNL, são introduzidas as seguintes alterações:

Na conta 25 — Financiamentos obtidos é criada a conta **255 — Instituidores e beneméritos**. Nesta conta registam-se os financiamentos obtidos dos

instituidores da entidade (fundadores, beneméritos, outros). A conta **258 — Outros financiadores** poderá ser desdobrada de acordo com as entidades financiadoras em Estado e outras entidades oficiais, entidades desportivas e outras entidades.

A conta 26 é redenominada para **26 — Fundadores/patrocinadores/doadores/associados/membros**, uma vez que as ESNL não têm accionistas nem sócios, nem distribuem os excedentes líquidos obtidos no exercício. Trata-se de uma conta mista, isto é, pode ser conta de activo, até à concretização da doação, ou conta de passivo, quando os fundadores/doadores/outros concederem empréstimos à entidade. A conta 261 — Fundadores/patrocinadores/ doadores /associados/membros — Em curso poderá ser desdobrada consoante as necessidades específicas da entidade.

Ainda de realçar a conta **298 — Provisões específicas do sector** que poderá ser utilizada para registo das provisões específicas do sector em que a entidade se insere. Assim, no caso das mutualidades, registam -se nesta conta as responsabilidades assumidas relativamente a períodos futuros com as modalidades associativas das associações mutualistas. As verbas a incluir anualmente nesta conta resultam de estudos actuariais. As suas subcontas devem ser utilizadas directamente pelos dispêndios para que foram reconhecidas, sem prejuízo das reversões a que haja lugar.

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

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

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

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

A Classe 5 (**Fundos Patrimoniais**) evidencia os fundos patrimoniais da entidade, donde se realça as seguintes contas dadas as particularidades que enfermam:

51 — Fundos, a qual inclui o fundo (dotação) inicial e os excedentes destinados a aumentar o mesmo, sendo creditada por contrapartida de:

Dinheiro e depósitos;

Bens, tais como imóveis, colecções e obras de arte;

Activos intangíveis.

Caso ocorra a extinção da ESNL será movimentada a débito.

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

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

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

6781 — Provisões específicas do sector - no caso das entidades do sector mutualista esta conta movimenta-se em contrapartida da conta 298 — Provisões específicas do sector, de acordo com o resultado dos

estudos actuariais mandados efectuar pela entidade. Foi criada a conta 689 — Custos com apoios financeiros concedidos a associados/utentes para registar os subsídios, donativos, bolsas de estudo, prestações associadas a modalidades complementares de segurança social subscritas por associados das mutualidades.

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

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

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

A Classe 8 (**Resultados**) destina-se a apurar o resultado líquido do período, podendo ser conveniente obter um desdobramento deste resultado por projectos, por valências, por actividades, etc.

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

2.4. Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do sector não lucrativo (NCRF-ESNL)

A NCRF-ESNL, foi publicada pelo aviso n.º 6726-B/2011 de 14 de Março de 2011, e refere, no parágrafo 1, como seu objectivo estabelecer os principais aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação, com as adaptações inerentes a este tipo de entidades, adiante designadas por ESNL.

Esta norma para as ESNL aborda, para além das considerações gerais de reconhecimento, estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras e da adopção pela primeira vez da NCRF-ESNL, os seguintes aspectos, desenvolvidos no capítulo 4 deste manual:

- Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros
- Activos fixos tangíveis
- Activos intangíveis
- Locações
- Custos de empréstimos obtidos
- Inventários
- Rédito

-
- Provisões, passivos contingentes e activos contingentes
 - Contabilização dos subsídios e outros apoios
 - Os efeitos de alterações em taxas de câmbio
 - Impostos sobre o rendimento
 - Instrumentos financeiros
 - Benefícios dos empregados

O âmbito da presente norma, tal como referido no parágrafo 2, aplica-se pelas entidades que cumpram os requisitos sobre ESNL.

Importante referir que sempre que norma existam remissões para as Normas Internacionais de Contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Conforme referido anteriormente, caso a NCRF-ESNL não responda a aspectos particulares que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro de transacções ou situações, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objectivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, a entidade deverá recorrer, tendo em vista tão somente a superação dessa lacuna, supletivamente e pela ordem indicada:

-
- a) Às NCRF e Normas Interpretativas (NI);
 - b) Às Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;
 - c) Às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações (SIC e IFRIC).

2.5. Normas interpretativas (NI)

Refere o § 7.1 do Anexo II ao Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, que sempre que as circunstâncias o justifiquem e para esclarecimento e ou para orientação sobre o conteúdo dos restantes instrumentos que integram a normalização contabilística para as ESNL, serão produzidas normas interpretativas (NI).

As NI são propostas pela CNC e publicadas através de aviso no Diário da República, depois de homologadas pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de eficácia indicada em cada uma delas.

À data de elaboração do presente manual não existem normas interpretativas publicadas em Diário da República.

3. Demonstrações e mapas financeiros

Conforme referido no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, a normalização contabilística para as ESNL aplica-se às entidades que prossigam a título principal uma actividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro directo, designadamente associações, fundações e pessoas colectivas públicas de tipo associativo exceptuando-se as cooperativas e as entidades que apliquem as normas internacionais de contabilidade.

Por outro lado, e conforme referido no artigo 10.º do mesmo diploma legal, Ficam dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as ESNL as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam € 150 000 em nenhum dos dois exercícios anteriores, salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou estejam obrigadas à apresentação de qualquer das demonstrações financeiras referidas no n.º 1 do artigo 11.º, por disposição legal ou estatutária ou por exigência das entidades públicas financiadoras.

Neste caso as entidades dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as ESNL, e que não optem pela sua aplicação ficam obrigadas à prestação de contas em regime de caixa.

As entidades sujeitas à normalização contabilística para as ESNL apresentam as seguintes demonstrações financeiras:

- a) Balanço;
- b) Demonstração dos resultados por naturezas ou por funções;
- c) Demonstração dos fluxos de caixa;

d) Anexo.

As entidades sujeitas à normalização contabilística para as ESNL apresentam uma demonstração das alterações nos fundos patrimoniais por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras.

As entidades obrigadas à apresentação de contas em regime de caixa nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, deverão divulgar a seguinte informação:

- a) Pagamentos e recebimentos;
- b) Património fixo;
- c) Direitos e compromissos futuros.

As entidades públicas financiadoras podem exigir outros mapas, designadamente para efeitos de controlo orçamental.

O conjunto de demonstrações ou mapas financeiros a apresentar serão assim diferentes consoante o enquadramento da entidade no referido anteriormente. Nestes termos, a portaria n.º 105/2011, de 14 de Março, separa claramente os seguintes tipos de entidades:

- Entidades que apliquem a normalização contabilística para entidades do sector não lucrativo;
- Entidades dispensadas e que não optem pela aplicação da normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo.

3.1. Entidades que apliquem a normalização contabilística para entidades do sector não lucrativo

Para as entidades que apliquem a normalização contabilística para entidades do sector não lucrativo, foram aprovados, no anexo I da Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março, os seguintes modelos de demonstrações financeiras:

- a) Balanço;
- b) Demonstração dos resultados por naturezas;
- c) Demonstração dos resultados por funções;
- d) Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais;
- e) Demonstração dos fluxos de caixa;
- f) Anexo.

3.1.1. Balanço

O **Balanço**, tal como foi referido anteriormente, deve apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do balanço.

Um activo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- Espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- Esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- Espera-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; ou

-
- É caixa ou equivalente de caixa, a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os restantes activos não enquadráveis nestas condições, devem ser considerados como não correntes, tais como os activos tangíveis, intangíveis e financeiros cuja natureza seja de longo prazo. No activo não corrente de algumas ESNL existem bens do património histórico e cultural, onde se incluem imóveis, arquivos, bibliotecas, museus, bens móveis, adiantamentos sobre bens do património histórico e cultural.

A norma define ainda o conceito de ciclo operacional, como sendo o tempo entre a aquisição de activos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes, sendo que quando não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja até de doze meses. Conforme referido no § 4.8 da NCRF-ESNL, no caso específico das ESNL poderá ser conveniente distinguir as seguintes categorias: activos com restrições permanentes (limitações quanto ao destino ou ao investimento obrigatório dos activos), activos com restrições temporárias (presentes e futuras), activos sem restrições de uso.

Um passivo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer um dos seguintes critérios:

- Se espere que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
- Esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- Deva ser liquidado num período até doze meses após a data do balanço; ou

-
- A entidade não tenha um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros passivos devem ser classificados como não correntes.

Relativamente ao ciclo operacional normal aplica -se à classificação dos activos e passivos de uma entidade. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe -se que a sua duração seja de doze meses.

Alguns passivos correntes, tais como dívidas a pagar comerciais e alguns acréscimos de custos relativos a empregados e outros custos operacionais, são parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade. Tais itens operacionais são classificados como passivos correntes mesmo que estejam para ser liquidados mais de doze meses após a data do balanço.

Uma entidade deve reconhecer os seus passivos financeiros como correntes quando a sua liquidação estiver prevista para um período até doze meses após a data do balanço se:

- O prazo original tiver sido por um período superior a doze meses;
- Um acordo de refinanciamento, ou de reescalonamento de pagamentos, numa base de longo prazo seja completado após a data do balanço e antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão;

A separação deste tipo de informação permite distinguir os activos que estejam sempre em circulação, como o capital circulante, dos que são usados em operações de longo prazo, bem como realça os activos e os passivos que se espera se realizem dentro do ciclo operacional corrente. Esta informação é útil para a avaliação dos indicadores de liquidez e solvência da entidade.

A informação a apresentar na face do balanço consta do respectivo modelo publicado na Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março. Em termos de apresentação gráfica o modelo do balanço apresenta-se da seguinte forma:

Balanço

Entidade:
BALANÇO EM XX DE YYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETARIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 XXX N	31 XXX N-1
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis			
Bens do património histórico e cultural			
Propriedades de investimento			
Activos intangíveis			
Investimentos financeiros			
Fundadores/beneméritos/patrocinadores/doadores/associados/membros			
Activo corrente			
Inventários			
Clientes			
Adiantamentos a fornecedores			
Estado e outros entes públicos			
Fundadores/beneméritos/patrocinadores/doadores/associados/membros			
Outras contas a receber			
Diferimentos			
Outros activos financeiros			
Caixa e depósitos bancários			
Total do activo			
FUNDOS PATRIMONIAIS E PASSIVO			
Fundos patrimoniais			
Fundos			
Excedentes técnicos			
Reservas			
Resultados transitados			
Excedentes de revalorização			
Outras variações nos fundos patrimoniais			
Resultado líquido do período			
Total do fundo de capital			
Passivo			
Passivo não corrente			
Provisões			
Provisões específicas			
Financiamentos obtidos			
Outras contas a pagar			
Passivo corrente			
Fornecedores			
Adiantamentos de clientes			
Estado e outros entes públicos			
Fundadores/beneméritos/patrocinadores/doadores/associados/membros			
Financiamentos obtidos			
Diferimentos			
Outras contas a pagar			
Outros passivos financeiros			
Total do passivo			
Total dos fundos patrimoniais e do passivo			

(1) – O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

3.1.2. Demonstração dos resultados por naturezas

Quanto à **Demonstração dos Resultados** todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período devem ser incluídos nos resultados a menos que um outro capítulo o exija de outro modo.

Os itens a apresentar na demonstração dos resultados deverão basear-se numa classificação que atenda à sua natureza, não devendo apresentar itens de rendimento e de gasto como itens extraordinários, quer na face da demonstração dos resultados quer no anexo.

Tal como referido no balanço, a informação mínima a apresentar na face da demonstração dos resultados consta do respectivo modelo publicado na Portaria 105/2011, de 14 de Março.

Em termos de apresentação gráfica, a demonstração dos resultados apresenta-se da seguinte forma:

Demonstração dos resultados por naturezas

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Subsídios, doações e legados à exploração		+	+
Variação nos inventários da produção		+ / -	+ / -
Trabalhos para a própria entidade		+	+
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos		-	-
Gastos com o pessoal		-	-
Ajustamentos de inventários (perdas/reversões)		- / +	- / +
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		- / +	- / +
Provisões (aumentos/reduções)		- / +	- / +
Provisões específicas (aumentos/reduções)		- / +	- / +
Outras imparidades (perdas/reversões)		- / +	- / +
Aumentos/reduções de justo valor		+ / -	+ / -
Outros rendimentos e ganhos		+	+
Outros gastos e perdas		-	-
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		- / +	- / +
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Juros e rendimentos similares obtidos		+	+
Juros e gastos similares suportados		-	-
Resultado antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=

(1) – O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

3.1.3. Demonstração dos resultados por funções

Demonstração dos resultados por funções						
Entidade: DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 20NN						
UNIDADE MONETÁRIA (1)						
RUBRICAS	NOTAS	Actividade A	Actividade B		PERÍODOS	
					N	N-1
Vendas e serviços prestados		x	x	x	+	+
Custo das vendas e dos serviços prestados		x	x	x	-	-
Resultado bruto		x	x	x	=	=
Outros rendimentos		x	x	x	+	+
Gastos de distribuição		x	x	x	-	-
Gastos administrativos		x	x	x	-	-
Gastos de investigação e desenvolvimento		x	x	x	-	-
Outros gastos		x	x	x	-	-
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		x	x	x	=	=
Gastos de financiamento (líquidos)		x	x	x	-	-
Resultados antes de impostos		x	x	x	=	=
Imposto sobre o rendimento do período		x	x	x	- / +	- / +
Resultado líquido do período		x	x	x	=	=

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

3.1.4. Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais

O objectivo desta nova demonstração financeira é o de reflectir todas as alterações nos fundos patrimoniais entre dois períodos contabilísticos.

Corresponde aos incrementos positivos ou negativos do fundo patrimonial da entidade, sendo assim apresentadas todas as variações ocorridas:

- As alterações que são geradas pelas actividades da entidade mas que não passam pela demonstração dos resultados;
- O resultado líquido do período, que representa a diferença entre rendimentos e gastos em cada período; e
- As que resultam das operações com instituidores.

Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DAS ALTERAÇÕES NOS FUNDOS PATRIMONIAIS NO PERÍODO N-1

UNIDADE MONETÁRIA (1)

DESCRIÇÃO	Notas	Fundos Patrimoniais atribuídos aos instituidores da entidade-mãe								Interesses minoritários	Total dos Fundos Patrimoniais
		Fundos	Excedentes técnicos	reservas	Resultados transitados	Ajustamentos em activos financeiros	Excedentes de revalorização	Outras variações nos fundos patrimoniais	Resultado líquido do período		
POSIÇÃO NO INÍCIO DO PERÍODO N-1	1										
ALTERAÇÕES NO PERÍODO											
Primeira adopção de novo referencial contabilístico											
Alterações de políticas contabilísticas											
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras											
Realização do excedente de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis											
Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações											
Ajustamentos por impostos diferidos											
Outras alterações reconhecidas nos fundos patrimoniais											
	2										
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	3										
RESULTADO EXTENSIVO	4=2+3										
OPERAÇÕES COM INSTITUIDORES NO PERÍODO											
Fundos											
Subsídios, doações e legados											
Outras operações											
	5										
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO N-1	6=1+2+3+5										

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DAS ALTERAÇÕES NOS FUNDOS PATRIMONIAIS NO PERÍODO N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

DESCRIÇÃO	Notas	Fundos Patrimoniais atribuídos aos instituidores da entidade-mãe								Interesses minoritários	Total dos Fundos Patrimoniais
		Fundos	Excedentes técnicos	reservas	Resultados transitados	Ajustamentos em activos financeiros	Excedentes de revalorização	Outras variações nos fundos patrimoniais	Resultado líquido do período		
POSIÇÃO NO INÍCIO DO PERÍODO N	6										
ALTERAÇÕES NO PERÍODO											
Primeira adopção de novo referencial contabilístico											
Alterações de políticas contabilísticas											
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras											
Realização do excedente de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis											
Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações											
Ajustamentos por impostos diferidos											
Outras alterações reconhecidas nos Fundos Patrimoniais											
	7										
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	8										
RESULTADO EXTENSIVO	9=7+8										
OPERAÇÕES COM INSTITUIDORES NO PERÍODO											
Fundos											
Subsídios, doações e legados											
Outras operações											
	10										
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO N	6+7+8+10										

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

3.1.5. Demonstração dos fluxos de caixa

Esta demonstração financeira surge no conjunto das demonstrações financeiras no sentido de divulgar unicamente os fluxos monetários que a entidade incorreu durante um período histórico, proporcionando um efeito de comparabilidade entre as entidades que não está dependente da adopção de determinadas políticas contabilísticas, como a adopção do justo valor.

Apresenta um formato de apresentação com o apuramento dos fluxos gerados nas actividades operacionais, de investimento e de financiamento, considerando uma coluna que possibilitará fazer a indexação com as Notas do Anexo.

Demonstração dos fluxos de caixa

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS FLUXOS DE CAIXA
PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETARIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
<u>Fluxos de caixa das actividades operacionais – método directo</u>			
Recebimentos de clientes e utentes			
pagamentos de subsídios			
pagamentos de apoios		+	+
pagamentos de bolsas			
Pagamentos a fornecedores		-	-
Pagamentos ao pessoal		-	-
Caixa gerada pelas operações		+/-	+/-
Pagamento/recebimento do imposto sobre o rendimento		-/+	-/+
Outros recebimentos/pagamentos		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades operacionais (1)		+/-	+/-
<u>Fluxos de caixa das actividades de investimento</u>			
Pagamentos respeitantes a:			
<i>Activos fixos tangíveis</i>		-	-
<i>Activos intangíveis</i>		-	-
<i>Investimentos financeiros</i>		-	-
<i>Outros activos</i>		-	-
Recebimentos provenientes de:			
<i>Activos fixos tangíveis</i>		+	+
<i>Activos intangíveis</i>		+	+
<i>Investimentos financeiros</i>		+	+
<i>Outros activos</i>		+	+
<i>Subsídios ao investimento</i>		+	+
<i>Juros e rendimentos similares</i>		+	+
<i>Dividendos</i>		+	+
Fluxos de caixa das actividades de investimento (2)		+/-	+/-
<u>Fluxos de caixa das actividades de financiamento</u>			
Recebimentos provenientes de:			
<i>Financiamentos obtidos</i>		+	+
<i>Realização de fundos</i>		+	+
<i>Cobertura de prejuízos</i>		+	+
<i>Doações</i>		+	+
<i>Outras operações de financiamento</i>		+	+
Pagamentos respeitantes a:			
<i>Financiamentos obtidos</i>		-	-
<i>Juros e gastos similares</i>		-	-
<i>Dividendos</i>		-	-
<i>Redução de fundos</i>		-	-
<i>Outras operações de financiamento</i>		-	-
Fluxos de caixa das actividades de financiamento (3)		+/-	+/-
Variação de caixa e seus equivalentes (1+2+3)		+/-	+/-
Efeito das diferenças de câmbio		+/-	+/-
Caixa e seus equivalentes no início do período		...	...
Caixa e seus equivalentes no fim do período		...	...

(1) – O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

3.1.6. Anexo

As notas do **Anexo** devem ser apresentadas de uma forma sistemática. Cada item na face do balanço e da demonstração dos resultados, que tenha merecido uma nota no anexo, deve ter uma referência cruzada.

As divulgações a efectuar pelas ESNL correspondem às publicadas através do anexo n.º 10 da Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro, documento esse que constitui uma compilação das divulgações exigidas para as designadas Pequenas Entidades, tal como definidas no Decreto-Lei n.º 158/2009, constando na Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março apenas as alterações que decorrem das especificidades das ESNL.

Quer isto dizer que o modelo de anexo a utilizar pelas ESNL é o modelo utilizado pelas Pequenas Entidades com algumas alterações, dada a especificidade daquelas entidades.

O Anexo deve assim:

- Apresentar informação acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas usadas;
- Divulgar a informação exigida pelos capítulos da Norma que não seja apresentada na face do balanço, e da demonstração dos resultados; e
- Proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face do balanço e da demonstração dos resultados, mas que seja relevante para uma melhor compreensão de qualquer uma delas.

As notas do Anexo devem ser apresentadas pela seguinte ordem:

- Identificação da entidade, incluindo domicílio, natureza da actividade, nome e sede da entidade -mãe, se aplicável;
- Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras;
- Resumo das principais políticas contabilísticas adoptadas;
- Informação desagregada dos itens apresentados na face do balanço, na demonstração dos resultados por natureza;
- Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;
- Indicação do número de pessoal cooperante, número de voluntários e de beneficiários, órgãos sociais ou qualquer outra informação que aumente a qualidade da informação contida nas Demonstrações financeiras;
- Divulgações exigidas por diplomas legais.

3.2. Entidades dispensadas e que não optem pela aplicação da normalização contabilística para entidades do sector não lucrativo

Conforme disposto no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, ficam dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as ESNL as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam € 150 000 em nenhum dos dois exercícios anteriores, salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou estejam obrigadas à apresentação de qualquer das demonstrações financeiras referidas no n.º 1 do artigo 11.º, por disposição legal ou estatutária ou por exigência das entidades públicas financiadoras. As entidades dispensadas, e que não optem pela sua aplicação ficam obrigadas à prestação de contas em **regime de caixa**.

No exercício do início de actividade, o limite referido no número anterior reporta-se ao valor anualizado do total dos rendimentos estimados. Cessa a dispensa a que se refere o n.º 1 quando for ultrapassado o limite nele referido, ficando a entidade obrigada a partir do exercício seguinte, inclusive, a aplicar a normalização contabilística para as ESNL.

Para as entidades dispensadas e que não optem pela aplicação da normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo, foram aprovados, no anexo II da Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março, os seguintes modelos de **mapas financeiros**:

- a) Pagamentos e recebimentos;
- b) Património fixo;
- c) Direitos e compromissos futuros.

No que diz respeito ao mapa de Pagamentos e Recebimentos é importante realçar que o legislador agregou os recebimentos nos seguintes grupos:

- Nesta ordenação, torna-se notória a preocupação de identificar os rendimentos eventualmente sujeitos a IRC.

59

60

3.2.3. Direitos e compromissos futuros

Direitos e compromissos futuros

Unidade monetária:
euro

Mapa de direitos e compromissos futuros - Ano N		
Direitos		
Descrição	Valor	Ano previsto recebimento
Quotas		
Subsídios		
Rendas		
Outros		
Total		
Compromissos		
Descrição	Valor	Ano previsto pagamento
Empréstimos		
Associados		
Fornecedores		
Locadoras		
Outros		
Total		- €

4. Norma Contabilística e de relato financeiro para as entidades do sector não lucrativo

4.1. Introdução

A NCRF-ESNL, segue a mesma estrutura da NCRF-PE, podendo-se dizer que é uma transposição desta com as adaptações necessárias tendo em vista as entidades a que se destina, encontrando-se dividida em 18 capítulos e aborda os seguintes aspectos que constam das normas contabilísticas e de relato financeiro:

- Adopção pela primeira vez da NCRF-ESNL
- Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros
- Activos fixos tangíveis
- Activos intangíveis
- Locações
- Custos de empréstimos obtidos
- Inventários
- Rédito

-
- Provisões, passivos contingentes e activos contingentes
 - Contabilização dos subsídios e outros apoios
 - Os efeitos de alterações em taxas de câmbio
 - Impostos sobre o rendimento
 - Instrumentos financeiros
 - Benefícios dos empregados

Estes pontos são desenvolvidos detalhadamente e de forma individualizada seguidamente neste trabalho, tendo em conta os seus aspectos de reconhecimento, de mensuração e de divulgação.

4.2. Adopção pela primeira vez da NCRF-ESNL

Conforme referido no § 5 as alterações de políticas contabilísticas decorrentes da adopção pela primeira vez da presente norma, devem ser aplicadas prospectivamente. Consequentemente, no balanço de abertura relativo à primeira aplicação a entidade deve:

- a) Manter reconhecidos pela quantia escriturada todos os activos e passivos cujo reconhecimento continue a ser exigido por esta norma;
- b) Reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento passe a ser exigido por esta norma, sendo a respectiva mensuração efectuada nos termos nela previstos, não sendo contudo permitida, em caso algum, a utilização da base de mensuração do justo valor à data da transição;
- c) Desreconhecer itens como activos ou passivos se a presente norma o não permitir; e
- d) Efectuar as reclassificações pertinentes. Quaisquer quantias relativas a diferenças de transição devem ser reconhecidas no fundo patrimonial.

No que se refere às divulgações no final do primeiro exercício após transição, estas devem incluir:

- a) Uma explicação acerca da forma como a transição dos anteriores princípios contabilísticos geralmente aceites para a NCRF -ESNL, afectou a sua posição financeira e o seu desempenho financeiro relatados;

-
- b) Uma explicação acerca da natureza das diferenças de transição que foram reconhecidas como Fundos patrimoniais.

Caso uma entidade verifique a existência de erros cometidos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos anteriores devem distinguir entre a correcção desses erros e as alterações às políticas contabilísticas.

As ESNL que, à data da publicação Decreto -Lei n.º 36 -A/2011, de 9 de Março, não disponham de contabilidade organizada ou que não estejam dispensadas da aplicação do normativo criado por esse decreto-lei, nos termos do seu artigo 10.º deverão seguir os seguintes procedimentos para a elaboração do Balanço de abertura:

- A elaboração do Balanço de Abertura implicará o reconhecimento e mensuração, dos itens de activo, passivo e fundos patrimoniais, segundo os critérios aplicáveis a cada elemento patrimonial previstos na norma;
- Os procedimentos de reconhecimento e mensuração referem-se ao registo e valorização das rubricas de Balanço por força da aplicação da NCRF -ESNL, seja por utilização do incluído no regime de caixa em utilização, seja por recurso à evidência física e ou documental existente na entidade à data;

A contrapartida de registo dos elementos acima referidos será a dotação inicial dos fundos patrimoniais.

4.3. Políticas Contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros

No que respeita a políticas contabilísticas, a NCRF-ESNL estabelece os critérios para a selecção e aplicação de políticas contabilísticas, referindo, designadamente, que a política ou políticas contabilísticas a aplicar a determinado item será a que decorrer do capítulo que especificamente tratar da subjacente transacção, acontecimento ou condição. Esta afirmação de princípio é especialmente importante, pois vem permitir distinguir as situações em que se verifica uma lacuna quanto ao tratamento contabilístico daquelas situações em que foram tomadas opções por parte do legislador.

No caso de ausência de disposição, e após utilizadas as disposições supletivas, referidas em capítulo anterior, deve o órgão directivo fazer juízos de valor no desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística que resulte em informação que seja:

- a) Relevante para a tomada de decisões económicas por parte dos utentes;
- b) Fiável, de tal modo que as demonstrações financeiras:
 - i) Representem com fidedignidade a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;
 - ii) Reflectam a substância das transacções, outros acontecimentos e condições e não meramente a forma legal;
 - iii) Sejam neutras, isto é, que estejam isentas de preconceitos;
 - iv) Sejam prudentes; e

v) Sejam completas em todos os aspectos materiais.

Também nesta norma se exige a consistência na aplicação das políticas contabilísticas. Por outro lado, quanto a alterações nas políticas contabilísticas, a NCRF-ESNL refere que uma entidade deve alterar uma política contabilística apenas se a alteração passar a ser exigida por uma Norma ou Interpretação, ou se resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transacções, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.

As alterações nas estimativas contabilísticas e erros foram também merecedoras de referência na NCRF-ESNL.

Quanto a estas foi estabelecido o princípio geral da aplicação prospectiva incluindo qualquer diferencial nos resultados do período de alteração, se a alteração afectar apenas esse período; ou período de alteração e futuros períodos, se a alteração afectar ambas as situações.

No caso dos erros, a norma refere especificamente que a correcção de um erro material de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é detectado, sendo efectuada directamente em resultados transitados

As divulgações exigidas neste ponto, são essencialmente descritivas, desde logo a natureza da alteração da política contabilística, ou a natureza do erro material de período anterior e o seu impacto nas demonstrações financeiras.

4 — Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros:

4.1 — Quando a aplicação de uma disposição desta Norma tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, salvo se for impraticável determinar a futuros, uma entidade deve divulgar apenas nas demonstrações financeiras do período corrente:

- a)* A natureza da alteração na política contabilística;
- b)* A natureza do erro material de período anterior e seus impactos nas demonstrações financeiras desses períodos;
- c)* A quantia de ajustamento relacionado com o período corrente ou períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto que seja praticável; e
- d)* As razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante, no caso de aplicação voluntária.

Tendo em conta que a NCRF-ESNL, não exige a aplicação retrospectiva, a divulgação destas alterações, nomeadamente as quantias e o impacto nas demonstrações financeiras assume uma importância acrescida, devendo ser expresso a informação até ao ponto em que seja praticável.

4.4. Activos fixos tangíveis

No que toca aos activos fixos tangíveis, estes encontram-se tratados no capítulo 7 da NCRF-ESNL, considerando como princípio geral do reconhecimento do custo de um item de activo fixo tangível, o cumprimento das condições de reconhecimento definidas no capítulo 3 da norma.

Considera ainda que, no caso dos sobressalentes e equipamentos de serviço, estes serão geralmente escriturados como inventário e reconhecidos nos resultados quando consumidos. No entanto, quanto aos sobressalentes principais e equipamento de reserva, no caso de a entidade esperar usá-los durante mais do que um período, os mesmos serão classificados como activos fixos tangíveis.

Ainda no que concerne ao **reconhecimento**, dispõe a norma que poderão ser considerados no activo fixo tangível por uma só quantidade e quantia fixa, os itens imobilizados que satisfaçam as seguintes condições:

- Sejam renovados frequentemente;
- Representem, bem a bem, uma quantia imaterial para a entidade;
- Tenham uma vida útil não superior a três anos.

Em matéria de **mensuração**, a regra geral é que um item do activo fixo tangível deve ser mensurado pelo seu custo, compreendendo um conjunto de elementos, tais como os custos de compra, os direitos e impostos não reembolsáveis, bem como quaisquer custos directamente atribuíveis para

colocar o activo na localização e condição necessária para o mesmo ser capaz de funcionar de forma pretendida.

Nas ESNL existem bens do activo fixo tangível atribuídos a título gratuito em que o custo pode ser desconhecido. Neste caso, os bens são mensurados ao justo valor, ao valor pelo qual se encontram segurados, ou ao valor pelo qual figuravam na sua contabilidade. A quantia assim apurada corresponderá ao custo considerado para efeitos da mensuração no reconhecimento.

No entanto, caso existam diferenças significativas entre a quantia escriturada segundo o modelo do custo e o justo valor dos activos, a norma refere que uma entidade poderá, alternativamente utilizar o **modelo de revalorização** como política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de activos fixos tangíveis.

No modelo do custo, um item do activo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, enquanto que no modelo da revalorização, após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível cujo justo valor possa ser mensurado fiavelmente deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes.

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

Se a quantia escriturada de um activo for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao fundo patrimonial numa conta com o título de excedente de revalorização. No entanto, o aumento

deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados.

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

No que se refere à **depreciação** a norma determina, que esta começa quando o activo esteja disponível para uso, cessando na data em que este seja desreconhecido como tal. Dispõe ainda a obrigatoriedade de considerar a depreciação como um gasto, reconhecido nos resultados, exceptuando os casos em que tal depreciação seja incluída na quantia escriturada de um outro activo.

Nas ESNL os eventuais bens do património histórico, artístico e cultural **não são objecto de depreciação**.

O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que se espera que os bens do activo contribuam para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade, podendo ser utilizados diversos métodos: o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção.

Embora a NCRF-ESNL, não regule de forma directa as **imparidades**, uma entidade deverá avaliar se um item do activo fixo tangível está ou não com imparidade usando para o efeito as disposições da NCRF 12 – Imparidade de Activos.

Quanto ao desreconhecimento da quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o mesmo deve ocorrer no momento da alienação, ou quando não se

espere a realização de actividades presentes ou futuras resultantes do seu uso ou alienação. O ganho ou a perda resultante do desreconhecimento de um item do activo fixo tangível deve ser incluído nos resultados, no entanto, os ganhos não devem ser considerados como rédito.

No que diz respeito a divulgações o modelo de Anexo prevê, um conjunto de informações que deve ser relatado, a seguir discriminadas:

5 — Activos fixos tangíveis:

5.1 — As demonstrações financeiras devem divulgar:

- a) Os critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;
- b) Os métodos de depreciação usados;
- c) As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
- d) A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; e
- e) Uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período que mostre as adições, as revalorizações, as alienações, as amortizações, as perdas de imparidade e suas reversões e outras alterações.

Desde logo uma entidade deve divulgar de uma forma descritiva qual o modelo de mensuração dos activos fixos tangíveis, bem como os métodos de depreciação utilizados.

Para além das descrições referidas, deve igualmente divulgar as vidas úteis e as taxas utilizadas nas depreciações, bem como as quantias brutas e as depreciações acumuladas no início e no fim do período e ainda a informação das alterações de valor ocorridas no período, tais como as aquisições, alienações, revalorizações, imparidades entre outras. No entanto, neste caso, é nossa opinião que, será mais útil e de mais fácil compreensão por parte dos

leitores das demonstrações financeiras que a informação divulgada se faça através de quadros demonstrativos.

5.2 — As demonstrações financeiras devem também divulgar:

a) A existência e quantias de restrições de titularidade e activos fixos tangíveis que sejam dados como garantia de passivos;

b) A quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos fixos tangíveis;

A norma refere ainda que devem ser divulgadas as restrições de titularidade dos activos fixos tangíveis que sejam dados como garantia de passivos, ainda que contingentes, tais como hipotecas, penhores, reserva de propriedade, ou qualquer outra. Esta informação é extremamente útil, especialmente para efeitos de financiamento.

É igualmente exigida a divulgação dos compromissos contratuais para a aquisição de activos fixos tangíveis, permitindo aos leitores das demonstrações financeiras possuir o conhecimento dos níveis de compromisso assumido que se traduzirão no futuro no exfluxo de quantias financeiras.

5.3 — Se os itens do activo fixo tangível forem expressos por quantias revalorizadas, deve ser divulgado o seguinte:

a) A data de eficácia da revalorização;

b) Os métodos e pressupostos aplicados nessa revalorização.

Por fim a norma determina, que no caso da utilização do modelo da revalorização, seja divulgado a data da eficácia da revalorização, bem como os métodos e os pressupostos aplicados nessa revalorização.

A Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março, dispõe ainda que deve considerar-se a seguinte divulgação adicional:

5.4 — Montante e natureza dos bens do património histórico, artístico e cultural
--

4.5. Activos intangíveis

No que diz respeito aos activos intangíveis, em termos essenciais, os critérios utilizados são semelhantes aos activos fixos tangíveis. Desta forma, para que um activo intangível seja reconhecido o mesmo deve ser identificável e cumprir as demais condições de reconhecimento.

Um activo satisfaz o critério da identificabilidade na definição de um activo intangível quando:

- For separável, i.e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo relacionado; ou
- Resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Os activos intangíveis gerados internamente, em regra geral, não são reconhecidos, exceptuam-se, contudo, os gastos de desenvolvimento, em que o reconhecimento apenas deve ocorrer se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar todas as seguintes condições:

- a viabilidade técnica de concluir o activo intangível a fim de que esteja disponível para uso ou venda;
- a sua intenção de concluir o activo intangível e usá-lo ou vendê-lo;
- a sua capacidade de usar ou vender o activo intangível;

-
- a forma como o activo intangível contribua para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do activo intangível ou para o próprio activo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do activo intangível;
 - a disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o activo intangível;
 - a sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

A norma é muito restritiva em matéria de reconhecimento como activo, deste tipo de dispêndios, estabelecendo que, como regra geral, os mesmos devam ser reconhecidos como gastos quando incorridos.

Nesta linha nunca deverão ser reconhecidos como activo:

- as marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente;
- dispêndio com actividades de arranque, a não ser que este dispêndio esteja incluído no custo de um item de activo fixo tangível.
- dispêndios com actividades de formação;
- dispêndios com actividades de publicidade e promocionais;
- dispêndios com a mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.

Para além disso, a norma estabelece ainda que o dispêndio com um item intangível que tenha sido inicialmente reconhecido como um gasto não deve ser reconhecido como parte do custo de um activo intangível em data posterior.

Em termos de **mensuração**, ao contrário dos activos fixos tangíveis, na NCRF-ESNL (§ 8.11 e § 8.12) um activo intangível apenas pode ser contabilizado pelo modelo do custo, não sendo permitida a adopção do modelo de revalorização. Devendo ser avaliada se a vida útil de um activo intangível é finita ou indefinida e, se for finita, a duração dessa vida útil.

Um activo intangível tem uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os factores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade.

No que concerne aos aspectos de divulgação, o modelo de Anexo inclui os seguintes pontos:

6 — Activos intangíveis:

6.1 — Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre os activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:

- a) Se as vidas úteis são indefinidas ou finitas e, se forem finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;
- b) Os métodos de amortização usados para activos intangíveis com vidas úteis finitas;
- c) A quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no começo e fim do período;
- d) Uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre separadamente as adições, as alienações, as amortizações, as perdas por imparidade e outras alterações.

O primeiro aspecto que uma entidade deverá divulgar é a distinção dos activos intangíveis gerados internamente dos restantes, das vidas úteis distinguindo as situações em que a vida útil é indefinida das restantes, devendo nos caso de vidas úteis finitas indicar as taxas de amortização.

Tal como no caso dos activos fixos tangíveis, deverão ser igualmente divulgados os métodos de amortização, os montantes das quantias brutas e amortizações acumuladas no início e fim de cada período bem como a demonstração das variações de valor ocorridos no período.

6.2 — Uma entidade deve também divulgar:

a) Para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as razões que apoiam a avaliação de uma vida útil indefinida. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever o(s) factor(es) que desempenhou(aram) um papel significativo na determinação de que o activo tem uma vida útil indefinida;

b) Uma descrição, a quantia escriturada e o período de amortização restante de qualquer activo intangível individual que seja materialmente relevante para as demonstrações financeiras da entidade;

c) Para os activos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio do governo e inicialmente reconhecidos pelo justo valor, a quantia inicialmente reconhecida e a sua quantia escriturada actualmente;

d) A existência e as quantias escrituradas de activos intangíveis cuja titularidade esteja restringida e as quantias escrituradas de activos intangíveis dados como garantia de passivos;

e) A quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos intangíveis.

A norma indica ainda a divulgação das quantias dos activos intangíveis com vida útil indefinida, as razões que apoiam essa avaliação, descrevendo os factores que determinaram essa condição. Deve ser ainda divulgada a quantia

escriturada e o período de amortização restante de qualquer activo intangível individual que seja materialmente relevante para as demonstrações financeiras.

Para os activos intangíveis adquiridos através de subsídio do governo e inicialmente reconhecidos pelo seu justo valor, deve ser divulgado o montante inicial e a sua actual quantia escriturada.

Tal como nos activos fixos tangíveis, é exigida a divulgação das restrições da propriedade dos activos intangíveis para garantia de passivo bem como os compromissos contratuais de aquisição futura.

6.3 — Uma entidade deve divulgar a quantia agregada do dispêndio de pesquisa e desenvolvimento reconhecido como um gasto durante o período.

A norma dispõe que uma entidade deverá divulgar as quantias dos dispêndios de pesquisa e desenvolvimento reconhecido como gasto no exercício do período.

4.6. Locações

Os principais aspectos relacionados com a temática das locações não sofreram grandes alterações, em relação ao normativo anterior, assim, a NCRF-ESNL, descreve as locações como financeiras ou operacionais, conforme o locador transferir substancialmente para o locatário todas os riscos e vantagens inerentes à propriedade.

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

- a) a locação transfere a propriedade do activo para o locatário no fim do prazo da locação;
- b) o locatário tem a opção de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor à data em que a opção se torne exercível tal que, no início da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;
- c) o prazo da locação abrange a maior parte da vida económica do activo mesmo que o título de propriedade não seja transferido;
- d) no início da locação o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende a pelo menos, substancialmente, todo o justo valor do activo locado; e,
- e) os activos locados são de uma tal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar sem que sejam feitas grandes modificações.

Em termos de **reconhecimento** a norma estabelece que, no caso de uma locação financeira, o locatário deve reconhecer um activo e um passivo no seu balanço por quantias iguais ao justo valor da propriedade locada ou, se inferior, ao valor dos pagamentos mínimos da locação, enquanto, no caso de uma locação operacional o locatário reconhece os pagamentos efectuados como gasto numa base linear durante o período de locação.

No que concerne à **mensuração** subsequente, o locatário de uma locação financeira considera os pagamentos repartindo o seu valor entre o encargo financeiro e a redução do passivo pendente. Uma locação financeira dá origem a um gasto de depreciação relativo ao activo depreciable assim como a um gasto financeiro em cada período contabilístico. A política de depreciação para os activos locados depreciáveis deve ser consistente com a dos activos depreciáveis que sejam possuídos e a depreciação reconhecida deve ser calculada nas bases estabelecidas para os respectivos activos. Se não houver certeza razoável de que o locatário obtenha a propriedade no fim do prazo da locação, o activo deve ser totalmente depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, o que for mais curto.

No que diz respeito à divulgação o modelo de Anexo estabelece:

7 — Locações:

7.1 — Para locações financeiras, os locatários devem divulgar para cada categoria de activo, a quantia escriturada líquida à data do balanço.

7.2 — Para locações financeiras e operacionais, os locatários devem divulgar uma descrição geral dos acordos de locação significativos incluindo, pelo menos, o seguinte:

- i) A base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;
- ii) A existência e cláusulas de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento; e
- iii) Restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitam a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.

A norma estipula que as entidades locatárias devem divulgar para cada categoria de activo a quantia escriturada líquida das locações financeiras. Para além disso é igualmente exigido a divulgação da descrição geral dos acordos de locação, operacional e financeira, nomeadamente a base pela qual é determinada a renda contingente, a existência de cláusulas de renovação ou de opções de compra, e ainda a existência de restrições impostas por acordos de locação.

4.7. Custos de Empréstimos obtidos

Quanto aos custos de empréstimos obtidos, mantém-se o regime de referência do reconhecimento dos mesmos como um gasto no período em que sejam incorridos, permitindo-se que, em circunstâncias excepcionais os mesmos possam ser capitalizados.

Estão neste caso, os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica podem ser capitalizados como parte do custo desse activo, quando seja provável que deles resultarão benefícios para o desenvolvimento de actividades futuras da entidade e tais custos possam ser fiavelmente mensurados.

Anote-se que se considera que um activo se qualifica quando leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.

A capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um activo que se qualifica deve começar quando:

- a) Os dispêndios com o activo estejam a ser incorridos;
- b) Os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos; e
- c) As actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso.

e deve cessar quando substancialmente todas as actividades necessárias para preparar o activo elegível para o seu uso pretendido ou para a sua venda estejam concluídas.

Relativamente às divulgações exigidas, observamos o seguinte:

8 — Custos de empréstimos obtidos:

8.1 — As demonstrações financeiras devem divulgar:

- a) A política contabilística adoptada nos custos dos empréstimos obtidos;
- b) A quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período; e
- c) A taxa de capitalização usada para determinar a quantia do custo dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização.

A norma estipula, desde logo, a divulgação da política contabilística adoptada, bem como a quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período. Para além disso, requer igualmente a descrição da taxa de capitalização usada para determinar a quantia dos custos capitalizados.

4.8. Inventários

Os inventários encontram-se tratados no capítulo 11 da NCRF-ESNL, indicando desde logo que os inventários devem ser mensurados pelo seu custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo, considerando ainda que o custo de inventário deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais.

Uma ESNL pode deter inventários cujo contributo para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade ou os serviços potenciais que lhes estão associados não estão directamente relacionados com a capacidade da entidade gerar fluxos de caixa.

Este tipo de inventários pode existir, por exemplo, quando uma ESNL distribui certas mercadorias sem contrapartida. Nestes casos, os contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade ou os serviços potenciais dos inventários são reflectidos através da quantia que a entidade teria de pagar para comprar inventários equivalentes. Nestes casos a entidade deve mensurar esses inventários pelo custo histórico ou custo corrente, dos dois o mais baixo.

No que concerne aos custos de compra, não existe uma diferença substancial em relação ao normativo anterior, já no que diz respeito aos custos de conversão a norma consagra a obrigatoriedade de a imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão baseada na capacidade normal das instalações de produção.

Outros custos poderão ser incluídos nos custos dos inventários até ao ponto em que sejam incorridos para os colocar no seu local e na sua condição

actuais. A norma refere que poderá ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos gerais que não sejam industriais ou os custos de concepção de produtos para utentes específicos. Para além disso, tal como referido no ponto anterior, em determinadas circunstâncias podem ser incluídos nos custos dos inventários os custos de empréstimos obtidos.

De referir que a norma exemplifica um conjunto de custos excluídos dos inventários que devem ser reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos, tais como:

- a) quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão de obra ou de outros custos de produção;
- b) custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários ao processo de produção antes de uma nova fase de produção;
- c) gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais; e
- d) custos de vender.

Em termos de fórmulas de custeio a norma refere que deve ser utilizado o custo específico, sempre que os inventários resultem de bens ou projectos característicos e que não sejam geralmente intermutáveis. Nos restantes casos é estabelecido a fórmula “primeira entrada, primeira saída” (FIFO), ou a fórmula do custo médio ponderado.

Relativamente às divulgações exigidas, dispõe o modelo de Anexo o seguinte:

9 — Inventários:

9.1 — As demonstrações financeiras devem divulgar:

- a) As políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;
- b) A quantia total escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade;
- c) A quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos de vender;
- d) A quantia dos inventários escriturada pelo custo corrente.
- e) A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;
- f) A quantia de qualquer ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período de acordo com o parágrafo 11.19 da NCRF-ESNL;
- g) A quantia de qualquer reversão de ajustamento que tenha sido reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período de acordo com o parágrafo 11.19 da NCRF-ESNL;
- h) As circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento de inventários de acordo com o parágrafo 11.19 da NCRF-ESNL; e
- i) A quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

Desde logo é estabelecida obrigatoriedade da divulgação das políticas contabilísticas utilizadas na mensuração dos inventários incluindo a fórmula de custeio usada.

Para além das descrições acima referidas, é exigido um conjunto de divulgações que na nossa opinião devem ser apresentadas através de quadros demonstrativos, já que terá de ser divulgado a quantia dos inventários de acordo com as classificações apropriadas, as quantias de inventários reconhecidos como gastos no período, bem como as quantias de ajustamentos nos inventários e reversão dos ajustamentos dos inventários ocorridos no período.

4.9. Rédito

O tratamento contabilístico do rédito no novo normativo apresenta uma forte semelhança, com as que constavam nos PCGA anteriores.

O capítulo 12 da norma respeita ao tratamento contabilístico do rédito proveniente das vendas de bens, prestação de serviços e uso por outros de activos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos.

O rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, a qual, em geral, é determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utente do activo, tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidade concedidos pela entidade, sendo que o rédito proveniente da venda de bens deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes:

- a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens;
- b) a entidade não mantenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse, nem o controlo efectivo dos bens vendidos;
- c) a quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- d) seja provável que os contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade e associados com a transacção fluam para a entidade; e
- e) os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção possam ser fiavelmente mensurados.

Quando o desfecho de uma transacção que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transacção deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transacção à data do balanço.

É considerado que o desfecho de uma transacção pode ser fiavelmente estimado quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

- a) a quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- b) seja provável que os contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade e associados à transacção fluam para a entidade;
- c) a fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e
- d) os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados.

Quando os serviços sejam desempenhados por um número indeterminado de actos durante um período específico de tempo, o rédito é reconhecido numa base de linha recta durante o período específico a menos que haja evidência de que um outro método represente melhor a fase de acabamento. Quando um acto específico seja muito mais significativo do que quaisquer outros actos, o reconhecimento do rédito é adiado até que o acto significativo seja executado.

Quando o desfecho da transacção que envolva a prestação de serviços não possa ser estimado com fiabilidade, o rédito somente deve ser reconhecido na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos.

No que respeita aos aspectos relacionados com divulgações verificamos as seguintes exigências:

10 — Rédito:

10.1 — Uma entidade deve divulgar:

a) As políticas contabilísticas adoptadas para o reconhecimento do rédito incluindo os métodos adoptados para determinar a fase de acabamento de transacções que envolvam a prestação de serviços;

b) A quantia de cada categoria significativa de rédito reconhecida durante o período incluindo o rédito proveniente de:

- i) Venda de bens;
- ii) Prestação de serviços;
- iii) Juros;
- iv) Royalties; e
- v) Dividendos.

O preparador das demonstrações financeiras deverá assim divulgar no Anexo quais as políticas contabilísticas adoptadas. Caso se entenda necessário, para uma melhor compreensão dos critérios utilizados, deverá ser efectuada uma explicação mais detalhada das condições de reconhecimento e mensuração.

Quando estejamos perante serviços que sejam desempenhados por um número indeterminado de actos durante um período específico de tempo, deverão ser igualmente divulgados os métodos adoptados para determinar a fase de acabamento tal como previsto no § 12.8.

Relativamente à “quantia de cada categoria significativa de rédito durante o período” poderá optar-se pela construção de um pequeno quadro que evidencie os réditos obtidos no exercício individualizados pelas categorias identificadas. Apesar de não ser referido na norma, e por uma questão de comparabilidade, poderão ser inscritos os valores referentes ao período anterior.

4.10. Provisões, passivos contingentes e activos contingentes

Para uma correcta e eficaz compreensão do capítulo 13 da NCRF-ESNL deveremos numa primeira fase considerar as definições relacionadas com provisões, passivos contingentes e activos contingentes, consagradas no §13.3 da Norma,

Provisões, são obrigações sempre que se possa efectuar uma estimativa fiável, são reconhecidas como passivos porque são obrigações presentes e é provável que um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade será necessário para liquidar as obrigações;

Passivos contingentes, que não são reconhecidos como passivos porque:

- São obrigações possíveis, uma vez que carecem de confirmação sobre se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade; ou
- São obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento deste capítulo, seja porque não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o

desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade para liquidar a obrigação, seja porque não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação.

Activos contingentes, que não são reconhecidos como activos pois são possíveis activos provenientes de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.

Neste capítulo da NCRF-ESNL o termo “contingente” é usado para passivos e activos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.

As provisões só devem ser reconhecidas quando cumulativamente:

- a) Uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
- b) Seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade será necessário para liquidar a obrigação; e
- c) Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

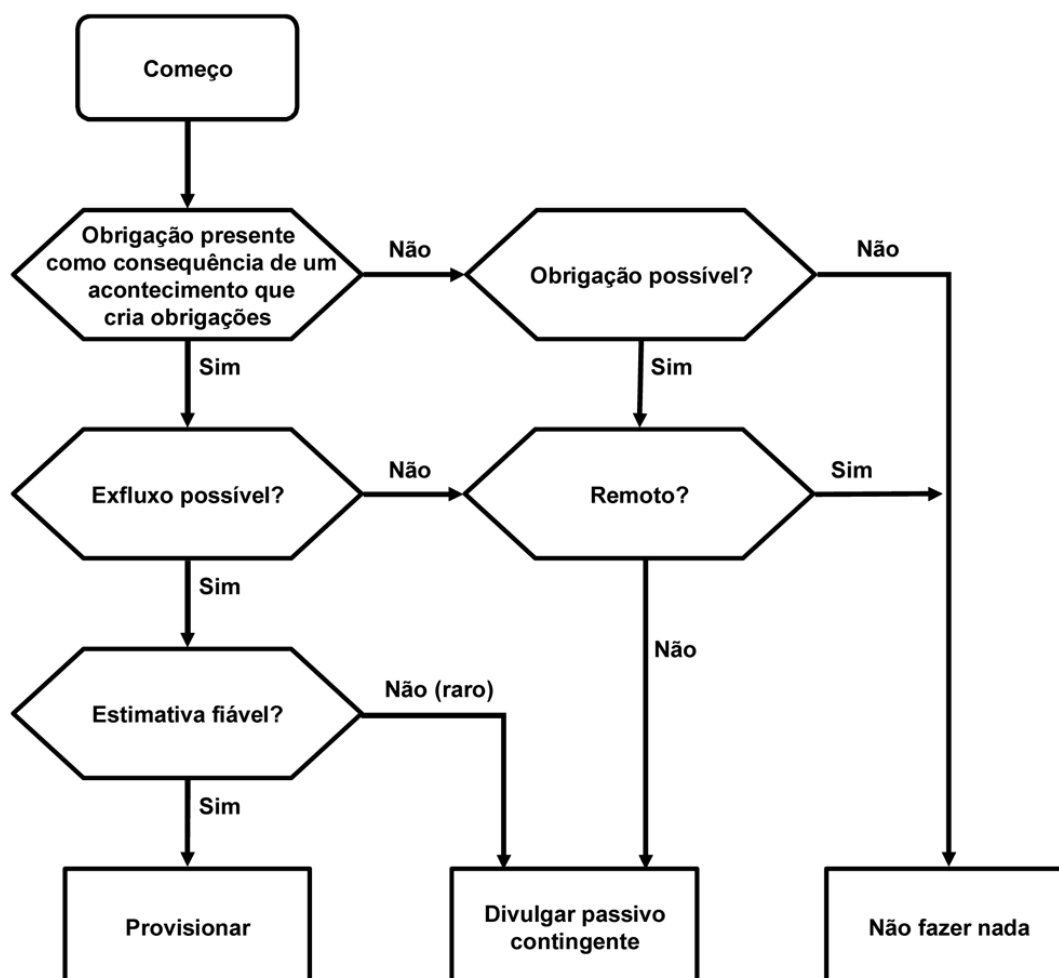
Quando não seja claro se existe ou não uma obrigação presente, presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em conta toda a evidência disponível, for mais provável do que não que tal obrigação presente exista à data do balanço.

Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações. Para um evento ser considerado um acontecimento que cria obrigações, é necessário que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar a obrigação por ele criada, o que apenas ocorre:

- Quando a liquidação da obrigação possa ser imposta legalmente, ou
- No caso de uma obrigação construtiva, quando o evento crie expectativas válidas em terceiros de que ela cumprirá a obrigação.

Por outro lado os Activos e Passivos contingentes não são reconhecidos. Os Passivos contingentes apenas são divulgados, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade. Os Activos contingentes poderão ser divulgados quando for provável um influxo para o desenvolvimento das actividades presentes e futuras da entidade.

O quadro anexo ao capítulo 13 da NCRF-ESNL resume os principais requisitos de reconhecimento auxiliando o preparador das demonstrações financeiras na distinção de provisões e passivos contingentes.



Relativamente às divulgações exigidas no Anexo, observamos o seguinte:

11 — Provisões, passivos contingentes e activos contingentes:

11.1 — Para cada classe de provisão, uma entidade deve divulgar:

- a) A quantia escriturada no começo e no fim do período;
- b) As provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- c) As quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;
- d) Quantias não usadas revertidas durante o período;
- e) O aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto;
- f) A quantia de qualquer reembolso esperado, declarando a quantia de qualquer activo que tenha sido reconhecido para esse reembolso esperado;

11.2 — Indicação do valor dos Fundos Permanentes por modalidade associativa das Mutualidades e do património líquido que lhes está afecto, bem como do respectivo grau de cobertura face às Provisões matemáticas necessárias.

Poderá optar-se pela construção de um quadro que evidencie para cada classe de provisão os saldos iniciais e finais com as respectivas variações, tal como já era preconizado no anterior normativo contabilístico no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.

No tratamento das provisões também se enquadram as de carácter ambiental pelo que caso ocorram situações que se englobem no conceito de provisão também deverão, para além do reconhecimento, ser divulgadas no Anexo de uma forma pormenorizada.

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

as provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

11.3 — Para cada classe de passivo contingente à data do balanço, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza do passivo contingente.

Tendo em consideração o conceito de passivo contingente, não sendo reconhecido, deve ser divulgado no Anexo descrevendo a natureza do mesmo.

11.4 — Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço.

À semelhança do passivo contingente também um activo contingente não é reconhecido devendo ser divulgado no Anexo uma descrição da sua natureza.

4.11. Contabilização dos subsídios e outros apoios

Os subsídios do Governo, incluindo os subsídios não monetários, devem ser inicialmente reconhecidos no balanço como componente dos Fundos Patrimoniais, e subsequentemente imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, ou seja, na proporção das amortizações efectuadas em cada período, tal como referido no ponto 14.9 da NCRF-ESNL.

Verificamos que os subsídios do Governo apenas sofreram modificação naqueles que estão relacionados com activos, sendo apresentados no balanço como componente dos Fundos Patrimoniais e não como passivo (procedimento adoptado no anterior normativo contabilístico). Relativamente às divulgações exigidas no Anexo dispõe o normativo o seguinte:

12 — Subsídios do Governo e apoios do Governo:

12.1 — Devem ser divulgados os assuntos seguintes:

- a) A política contabilística adoptada para os subsídios do Governo, incluindo os métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;
- b) A natureza e extensão dos subsídios do Governo reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio do Governo de que a entidade tenha directamente beneficiado; e
- c) Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do Governo que tenham sido reconhecidas.
- d) Benefícios sem valor atribuído, materialmente relevantes, obtidos de terceiras entidades; e
- e) Principais doadores/fontes de fundos

Os subsídios do Governo, incluindo subsídios não monetários, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:

- a) A entidade cumprirá as condições a eles associadas; e
- b) Os subsídios serão recebidos.

A maneira pela qual um subsídio é recebido não afecta o método contabilístico a ser adoptado com respeito ao subsídio, pelo que um subsídio é contabilizado da mesma maneira quer ele seja recebido em dinheiro quer como redução de um passivo para com o Governo. Deverá a entidade divulgar qual o tipo de subsídio recebido e os critérios contabilísticos utilizados no seu reconhecimento.

Todos os subsídios recebidos deverão ser divulgados indicando a linha de apoio sobre o qual recebeu aprovação, bem como os valores de investimento e subsídios atribuídos, monetários ou não monetários bem como a fundo perdido ou reembolsáveis.

Caso ocorram contingências relacionadas com o subsídio aprovado ou não sejam cumpridas condições contratuais, devem ser clarificadas no Anexo. Se o subsídio do Governo tiver sido reconhecido, qualquer contingência relacionada será tratada de acordo com o capítulo 13 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

4.12. Os efeitos de alterações em taxas de câmbio

Uma transacção em moeda estrangeira é uma transacção que seja denominada ou exija liquidação numa moeda estrangeira, incluindo transacções que resultem de:

- Quando uma entidade compra ou vende bens ou serviços cujo preço seja denominado numa moeda estrangeira;
- Quando uma entidade pede emprestado ou empresta fundos quando as quantias a pagar ou a receber sejam estabelecidas numa moeda estrangeira; ou
- Quando uma entidade por qualquer forma adquira ou aliena activos ou incorra ou liquide passivos, denominados numa moeda estrangeira.

A NCRF-ESNL determina que uma transacção em moeda estrangeira deve ser registada, no momento do reconhecimento inicial na moeda funcional, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transacção. Posteriormente, à data de cada balanço:

- Os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho;
- Os itens não monetários que sejam mensurados em termos de custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data da transacção;

-
- Os itens não monetários que sejam mensurados pelo justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso das taxas de câmbio que existiam quando os valores foram determinados.

No que respeita aos aspectos relacionados com a divulgação verificamos a seguinte exigência:

13 — Efeitos de alterações em taxas de câmbio:

13.1 — Uma entidade deve divulgar a quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados.

4.13. Impostos sobre o rendimento

Prescreve o capítulo 16 da NCRF-ESNL que o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar e mensurados pela quantia que se espera que seja paga (recuperada de) às autoridades fiscais, usando as taxas fiscais (e leis fiscais) aprovadas à data do balanço.

Os impostos correntes para períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se a quantia já paga com respeito a períodos correntes e anteriores exceder a quantia devida para esses períodos, o excesso deve ser reconhecido como um activo.

Tal como já era previsto no anterior normativo contabilístico a contabilização dos efeitos de impostos correntes de uma transacção ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transacção ou do próprio acontecimento. Assim, relativamente, a transacções e outros acontecimentos reconhecidos nos resultados, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido nos resultados. No que diz respeito a transacções e outros acontecimentos reconhecidos directamente no Fundo Patrimonial, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido directamente no Fundo Patrimonial, caso em que o imposto corrente deve ser debitado ou creditado directamente nessa rubrica.

Relativamente aos aspectos relacionados com a compensação de saldos uma entidade deve compensar activos por impostos correntes e passivos por impostos correntes nas suas demonstrações financeiras se, e somente se, a entidade:

-
- Tiver um direito legalmente executável para compensar quantias reconhecidas; e
 - Pretender liquidar numa base líquida, ou realizar o activo e liquidar simultaneamente o passivo.

No que se refere aos aspectos relacionados com a divulgação deverão ser divulgados separadamente:

- Gasto (rendimento) por impostos correntes;
- Quaisquer ajustamentos reconhecidos no período de impostos correntes de períodos anteriores;
- A natureza e quantia do gasto (rendimento) de imposto reconhecido directamente em fundos patrimoniais.

tal como previsto no modelo de Anexo:

14 — Impostos sobre o rendimento:

14.1 — Devem ser divulgados separadamente:

- a) Gasto (rendimento) por impostos correntes;
- b) Quaisquer ajustamentos reconhecidos no período de impostos correntes de períodos anteriores;
- c) A natureza e quantia do gasto (rendimento) de imposto reconhecido directamente em fundos patrimoniais.

4.14. Instrumentos financeiros

O capítulo 17 da NCRF-ESNL aplica-se aos instrumentos financeiros com excepção de:

- Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;
- Direitos e obrigações no âmbito de um plano de benefícios a empregados;
- Direitos no âmbito de um contrato de seguro a não ser que o contrato de seguro resulte numa perda para qualquer das partes em resultado dos termos contratuais que se relacionem com:
 - Alterações no risco segurado;
 - Alterações na taxa de câmbio;
 - Entrada em incumprimento de uma das partes;
- Locações, a não ser que a locação resulte numa perda para o locador ou locatário como resultado dos termos do contrato que se relacionem com:
 - Alterações no preço do bem locado;
 - Alterações na taxa de câmbio;
 - Entrada em incumprimento de uma das contrapartes.

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

Uma entidade deve mensurar os seguintes instrumentos financeiros ao custo menos perda por imparidade:

- Instrumentos tais como clientes, fornecedores, contas a receber, contas a pagar ou empréstimos bancários, incluindo os em moeda estrangeira; e
- Contratos para conceder ou contrair empréstimos;

Os instrumentos financeiros negociados em mercado líquido e regulamentado, devem ser mensurados ao justo valor, reconhecendo-se as variações deste por contrapartida de resultados do período. Os custos de transacção só podem ser incluídos na mensuração inicial do activo financeiro ou passivo financeiro, desde que este seja mensurado ao custo menos perda por imparidade.

À data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar todos os activos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor por contrapartida de resultados. Se existir uma evidência objectiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração dos resultados.

Relativamente às divulgações exigidas deveremos observar o seguinte:

15 — Instrumentos financeiros:

15.1 — Uma entidade deve divulgar as bases de mensuração, bem como as políticas contabilísticas utilizadas para a contabilização de instrumentos financeiros, que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras.

15.2 — Para todos os instrumentos financeiros mensurados ao justo valor, a entidade deve divulgar a respectiva cotação de mercado.

15.3 — Se uma entidade tiver transferido activos financeiros para uma outra entidade numa transacção que não se qualifique para desreconhecimento, a entidade deve divulgar, para cada classe de tais activos financeiros:

- a) A natureza dos activos;
- b) A natureza dos riscos e benefícios de detenção a que a entidade continue exposta;
- c) As quantias escrituradas dos activos e de quaisquer passivos associados que a entidade continue a reconhecer.

15.4 — Quando uma entidade tenha dado em garantia, penhor ou promessa de penhor activos financeiros, deverá divulgar:

- a) A quantia escriturada de tais activos financeiros; e
- b) Os termos e condições relativos à garantia, penhor ou promessa de penhor.

15.5 — Para empréstimos contraídos reconhecidos à data do balanço, uma entidade deve divulgar as situações de incumprimento.

4.15. Benefícios dos empregados

O capítulo 18 da Norma aplica-se aos benefícios dos empregados. Neste âmbito dispõe que uma entidade deve reconhecer:

- Um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a pagar no futuro; e
- Um gasto quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca desses benefícios.

Os benefícios dos empregados aos quais este capítulo se aplica são os seguintes:

- A benefícios de curto prazo, tais como salários, ordenados e contribuições para a segurança social, licença anual paga e licença por doença paga, e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) relativos aos empregados correntes; e
- A benefícios de cessação de emprego.

Os benefícios dos empregados incluem os benefícios proporcionados quer a empregados quer aos seus dependentes e podem ser liquidados por pagamentos (ou o fornecimento de bens e serviços) feitos quer directamente aos empregados, aos seus cônjuges, filhos ou outros dependentes quer a outros, tais como empresas de seguros.

A contabilização dos benefícios a curto prazo é geralmente linear porque não são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação ou o custo e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda actuarial. As obrigações dos benefícios a curto prazo são mensuradas numa base não descontada.

Quando um empregado tenha prestado serviço a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve reconhecer a quantia não descontada de benefícios a curto prazo que espera ser paga em troca desse serviço:

- Como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer quantia já paga. Se a quantia já paga exceder a quantia não descontada dos benefícios, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um activo (gasto pré-pago) na extensão de que o pré-pagamento conduzirá, por exemplo, a uma redução em futuros pagamentos ou a uma restituição de dinheiro; e
- Como um gasto, salvo se outro capítulo da presente Norma exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um activo (ver, por exemplo, o capítulo 11 - Inventários e o capítulo 7 - Activos Fixos Tangíveis).

Relativamente aos benefícios de cessação de emprego ao não proporcionarem a uma entidade benefícios económicos futuros são reconhecidos como um gasto imediatamente.

No que respeita aos aspectos relacionados com a divulgação verificamos as seguintes exigências:

16 — Benefícios dos empregados:
16.1 — As entidades devem divulgar o número médio de empregados durante o ano.

16.2 – Número de membros dos órgãos directivos e alterações ocorridas no período de relato financeiro.

16.3 – Informação sobre as remunerações dos órgãos directivos.

5. Aspectos fiscais relacionados com as entidades do sector não lucrativo

Neste capítulo serão abordados os principais aspectos fiscais das entidades do sector não lucrativo, não apenas os directamente relacionados com os aspectos contabilísticos, mas tendo como perspectiva uma visão geral sobre a temática fiscal deste sector.

Incluir um capítulo sobre impostos numa apresentação sobre o sector não lucrativo, pode parecer um pouco estranho, no entanto embora não prossigam o lucro, este tipo de entidades são muitas vezes sujeitos passivos de vários impostos, conforme se irá tentar expor neste capítulo, tendo posicionamentos diferentes de forma a poder usufruir de isenções ou tratamento específico nos diversos impostos.

As entidades do sector não lucrativo durante a sua existência interagem de diversas formas com diversos impostos, designadamente⁴:

- a) Quando são constituídas, no que diz respeito, fundamentalmente, à tributação do património com que são instituídas;
- b) Ao longo da sua existência e enquanto desenvolvem a sua actividade, quer com a tributação do seu rendimento que obtêm e do património de que são titulares quer com a sua participação na tributação do consumo;
- c) Na qualidade de organizações destinatárias de donativos a título de mecenato

⁴ Azevedo, 2010 pág. 412

As diversas matérias fiscais relacionadas com as entidades do sector não lucrativo em geral, e das IPSS em particular, encontram-se repartidos nos diversos códigos dos impostos e em legislação avulsa, não existindo um regime fiscal ou um diploma específico que concentre os diversos benefícios e isenções fiscais

De referir igualmente que muitos dos benefícios e isenções fiscais que este tipo de entidades usufrui, bem como benefícios que podem imputar a outras com quem se relaciona, nomeadamente os mecenas que atribuem os donativos, padecem de reconhecimento por parte do Estado através da obtenção do estatuto de utilidade pública.

Uma questão prévia a merecer uma atenção especial prende-se com o facto da determinação dos limites para a elaboração da contabilidade de acordo com a NCRF – ESNL poder, em algumas situações, não ser coincidente entre o Decreto lei 36-A/2011 e o art. 124.º do código de IRC.

Assim, enquanto no diploma que aprova a NCRF – ESNL, considera no seu art. 10.º que a dispensa deste normativo ocorre quando em nenhum dos dois exercícios anteriores, as vendas e outros rendimentos excedam 150.000 €, enquanto o código do IRC estipula que a dispensa da contabilidade organizada ocorra quando no exercício anterior a entidade tenha auferido rendimentos das actividades comerciais, industriais ou agrícolas de valor inferior a 75.000 €.

Seguidamente será apresentado uma resenha dos diversos impostos e das especificidades de cada um para as entidades do sector não lucrativo, em especial para as IPSS.

5.1. Imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas (IRC)

O IRC, incide sobre a generalidade das pessoas colectivas independentemente das suas finalidades lucrativas, qualificando como sujeitos passivos, de acordo com o art. 2.º do CIRC, para além das sociedades comerciais, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado com sede e direcção efectiva em Portugal.

Assim, as consideradas entidades do sector não lucrativo e as IPSS em particular, são igualmente sujeitos passivos de IRC, e nesta qualidade devem apresentar uma declaração de início de actividade, mesmo nos casos em que estejam isentas deste imposto.

Em termos de base do imposto, o código de IRC distingue dois tipos essenciais de pessoas colectivas em função da sua natureza, as que exercem a título principal actividades de carácter comercial, industrial ou agrícola, que são tributadas pelo lucro e pelas variações patrimoniais, e, as que não exercem essas actividades a título principal, que são tributadas pelo seu rendimento global, ou seja pela soma algébrica dos rendimentos das categorias previstas para efeitos de IRS, bem como dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

Este último tipo, onde se incluem as IPSS e as entidades do sector não lucrativo em geral, estão sujeitas a uma taxa de tributação de 21,5%, de acordo com o art. 87.º do CIRC, mais baixa que a taxa normal para as entidades empresariais.

No entanto, as IPSS e as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa beneficiam de um regime fiscal privilegiado, que se traduz na prática numa isenção da tributação, de acordo com o disposto no art. 10.º do CIRC.

Este regime aplica-se automaticamente às IPSS e às pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, carecendo para as pessoas colectivas de mera utilidade pública de reconhecimento do Ministro das Finanças, a requerimento dos interessados, mediante despacho publicado no Diário da República, que define a respectiva amplitude, de harmonia com os fins prosseguidos e as actividades desenvolvidas para a sua realização, pelas entidades em causa e as informações dos serviços competentes da Direcção-Geral dos Impostos e outras julgadas necessárias.

Esta isenção não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício das actividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador e é condicionada à observância continuada dos seguintes requisitos:

- a) Exercício efectivo, a título exclusivo ou predominante, de actividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram o respectivo reconhecimento da qualidade de utilidade pública ou dos fins que justificaram a isenção;
- b) Afectação aos fins referidos na alínea anterior de, pelo menos, 50% do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao fim do 4.º período de tributação posterior àquele em que tenha sido obtido, salvo em caso de justo impedimento no cumprimento do prazo de afectação, notificado ao director -geral dos impostos, acompanhado da respectiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do 1.º mês subsequente ao termo do referido prazo;
- c) Inexistência de qualquer interesse directo ou indirecto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das actividades económicas por elas prosseguidas.

Caso não cumpra os requisitos referidos nas alíneas a) e c) as entidades perderão a isenção, a partir do correspondente período de tributação, inclusive.

Em caso de incumprimento do requisito referido na alínea b), fica sujeita a tributação, no 4.º período de tributação posterior ao da obtenção do rendimento global líquido, a parte desse rendimento que deveria ter sido afectada aos respectivos fins, o que se traduz numa verificação a cada 4 anos daquela condição.

A isenção referida anteriormente é considerada subjectiva, já que é aplicada em função da entidade, da sua qualidade ou do seu estatuto, no entanto, para além deste tipo de isenção o CIRC prevê uma isenção objectiva, determinada em função da origem dos rendimentos de parte destas organizações. Assim, de acordo com o disposto com o art. 11.º estão isentos de IRC os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas obtidos por associações legalmente constituídas para o exercício dessas actividades e desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

- a) Em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração das actividades prosseguidas;
- b) Disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior.

Não se consideram, no entanto, rendimentos directamente derivados do exercício das actividades isentas, os provenientes de qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com essas actividades e, nomeadamente, os provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo.

No entanto, qualquer entidade que não exerça a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola, mesmo que não seja abrangida pelas isenções atrás descritas e como tal lhe seja aplicado o método geral do cálculo do imposto pela soma do rendimento global, não consideram como rendimentos sujeitos a IRC, nos termos do art. 54.º do CIRC, as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários. De igual forma, consideram-se isentos os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à directa e imediata realização dos fins estatutários.

5.2. Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)

O IVA é um imposto sobre o consumo tendo como objectivo onerar os consumidores finais, pelo que a base tributária corresponde ao valor acrescentado nas diversas fases do circuito económico. Decorre das características deste imposto que os agentes económicos vão repercutindo na fase seguinte o imposto sobre as suas transacções deduzindo o imposto que suportaram na fase anterior, tornando-o em termos práticos num imposto neutro.

As IPSS e as restantes entidades sem finalidade lucrativa, enquanto consumidores não têm qualquer isenção ou regime especial nessa qualidade. No entanto, enquanto prestadores de serviços estas instituições são contempladas com uma isenção objectiva, relativamente aos serviços efectuados no âmbito da sua actividade, e descritos no art. 9.º do CIVA, tais como: creches; jardim-de-infância; lares de idosos.

Para que possam beneficiar desta isenção o código do IVA apresenta o conceito de organismos sem finalidade lucrativa, apresentando um conjunto de 4 requisitos:

- a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham por si ou entreposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;
- b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação destes requisitos;
- c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas a imposto;
- d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto

No entanto, este regime de isenção, não se pode considerar completo já que o Iva suportado nas operações a montante, de aquisição de bens e serviços, não pode ser repercutido a jusante nos serviços prestados, ao contrário das empresas comerciais. Mesmo quando enquadradas num regime misto, ou seja, um regime normal e regime de isenção. de acordo com o art. 23º do CIVA, a entidade deverá definir o método a utilizar para a dedução do imposto suportado: o "pró-rata" ou a "afectação real".

No caso das IPSS estas, de acordo com o disposto no Decreto-Lei 20/90, de 13 de Janeiro, podem em algumas situações solicitar o reembolso de IVA de certas operações em que suportaram o Iva, tratando-se assim de isenções completas, pois traduzem-se na neutralidade completa do imposto em relação à operação. Com efeito, de acordo com o art. 2.º deste diploma, pode ser restituído às IPSS o IVA suportado das seguintes operações:

-
- a) Aquisições de bens ou serviços relacionados com a construção, manutenção e conservação de imóveis utilizados total ou principalmente na prossecução dos respectivos fins estatutários, desde que constantes de facturas de valor não inferior a 997,60 €, com exclusão do IVA;
 - b) Aquisição de bens ou serviços relativos a elementos do activo imobilizado corpóreo sujeitos a depreciação utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respectivos fins estatutários, com excepção de veículos e respectivas reparações, desde que constantes de facturas de valor unitário não inferior a 99,76 €, com exclusão do IVA, e cujo valor global, durante o exercício, não seja superior a 9.975,96 €, com exclusão do IVA;
 - c) Aquisições de veículos automóveis novos, ligeiros de passageiros ou de mercadorias, para utilização única e exclusiva na prossecução dos respectivos fins estatutários, desde que registados em seu nome, não podendo o reembolso exceder 2.493,99 €;
 - d) Aquisições de veículos automóveis pesados novos utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respectivos fins estatutários, desde que registados em seu nome, não podendo o seu nome exceder 7.481,97 €;
 - e) Reparções de veículos utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respectivos fins estatutários, desde que registados em seu nome e constantes de facturas de valor global não superior, durante o exercício, a 498,80 €, com exclusão do IVA.

5.3. Imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT)

O IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis, sendo devido por pessoas singulares ou colectivas a quem se transmitam esses bens. A base tributável corresponde ao valor constante do acto ou contrato ou o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for mais elevado.

No caso das IPSS e das restantes entidades de utilidade pública administrativa ou de mera utilidade pública, a lei consagra uma isenção nos casos em que a aquisição a título oneroso dos prédios se destina, directa ou indirectamente, aos seus fins estatutários.

A isenção é reconhecida por despacho do Director-Geral dos Impostos, mediante requerimento prévio, que deve conter, para além da identificação e descrição do imóvel, o fim a que se destina. Este tipo de isenção apenas se verifica enquanto se mantiver o destino dos imóveis, assim, no caso de venda ou de ser alteração do destino, caduca a isenção de IMT excepto se houver a autorização prévia do Ministro das Finanças.

5.4. Imposto municipal sobre imóveis (IMI)

O IMI, incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, sendo o seu sujeito passivo, o proprietário do prédio no dia 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita ou nos casos de usufruto ou de direito de superfície, o usufrutuário ou o superficiário.

As IPSS, bem como as restantes entidades de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública, estão isentas deste imposto, nos termos do art. 44.º

do EBF, para os prédios ou partes dos prédios que se destinem directamente à realização dos seus fins. No caso específico das misericórdias, esta isenção aplica-se a todos os prédios.

Esta isenção inicia-se desde que se constitua o direito de propriedade, sendo reconhecidas oficiosamente, não carecendo de pedido prévio e respectivo reconhecimento formal, no entanto, será necessário fazer prova junto do serviço de finanças que o prédio inscrito na matriz a favor da instituição se destina directamente à realização dos seus fins estatutários.

5.5. Imposto do selo (IS)

O Imposto do Selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral do Código, incluindo as transmissões gratuitas de bens. No entanto, não estão sujeitas a este imposto as transmissões gratuitas a favor de entidades sujeitas a IRC, mesmo que dele isento, como é o caso das IPSS.

Nos restantes casos, as IPSS, as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e as pessoas colectivas de mera utilidade pública, gozam de isenção subjectiva, nos termos do art. 6.º do CIS, quando este imposto constitua o seu encargo. Esta isenção é automática em função da sua qualidade, não dependendo de qualquer pedido ou autorização.

5.6. Imposto sobre veículos (ISV)

Em termos do Imposto sobre Veículos, de acordo com o disposto no art. 52.º do respectivo código, as IPSS estão isentas deste imposto nas aquisições, em estado novo, de viaturas de transporte de passageiros com lotação de 9 lugares, incluindo o condutor, desde que se destinem ao transporte em actividades de interesse público e que se mostrem adequados à sua natureza e finalidades.

O reconhecimento desta isenção depende de pedido dirigido à DGAIEC, devendo as viaturas objecto desta isenção ostentar dizeres identificadores da entidade beneficiária, inscritos de forma permanente nas partes laterais e posterior, em dimensão não inferior à da matrícula.

5.7. Imposto único de circulação (IUC)

O IUC incide sobre a maioria dos veículos que se encontrem registados em território português, sendo os seus sujeitos passivos os respectivos proprietários e equiparados, tais como os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade e outros titulares de direitos de opção de compra por força de contrato de locação.

As IPSS gozam da isenção devida ao facto do seu reconhecimento como pessoas colectivas de utilidade pública enquanto instituições particulares de solidariedade social, conforme o disposto no art. 5º do Código do Imposto Único de Circulação.

5.8. Estatuto do mecenato

Para além das isenções fiscais consagradas na legislação relativamente às IPSS e outras entidades do sector não lucrativo, importa ainda referir outros mecanismos constantes do sistema fiscal português que, não sendo isenções, são instrumentos através dos quais o Estado promove e incentiva a meritória actividade exercida por estas entidades, destacando-se a figura do mecenato.

O mecenato consiste essencialmente em donativos, em dinheiro ou em espécie, sem contrapartidas, concedidos por pessoas singulares ou colectivas a outras entidades, no sentido da prossecução dos seus fins estatutários, atendendo aos objectivos de interesse geral, em que o Estado concede um determinado benefício fiscal.

O estatuto do mecenato, aprovado pelo Decreto-Lei 74/99, de 16 de Março, actualmente encontra-se inserido no EBF, vem possibilitar a consideração como custo fiscal para os sujeitos passivos de IRC/IRS dos donativos atribuídos a diversas entidades, nomeadamente as IPSS. Para além da consideração como custo, este poderá ser ainda considerado em diferentes percentagens, tendo em conta o superior interesse atribuído às actividades desenvolvidas.

Assim, os benefícios fiscais que são atribuídos a estes donativos traduzem-se em vantagens, não directamente nas entidades beneficiárias, mas sim nos doadores ou mecenas, considerando o valor desses donativos para efeitos fiscais em sede do respectivo imposto sobre o rendimento, como custo podendo inclusivamente ser majorados nesses efeitos.

De acordo com o actual estatuto do mecenato, existem diversos tipos de mecenato, em função da entidade beneficiária ou da finalidade do donativo, desde logo podem dividir-se as entidades beneficiárias em dois tipos as

entidades publicas e as entidades privadas, cabendo nestas as IPSS e o sector não lucrativo em geral.

Nesse âmbito, para além do mecenato público, o estatuto do mecenato considera ainda o Mecenato Social e o Mecenato Cultural, Ambiental, Desportivo ou Educacional, para além desses há a salientar o mecenato científico, que se encontra regulamentado em diploma autónomo.

Outra distinção clara que é feita está relacionada com o tipo de mecenas, pessoa singular e pessoa colectiva. No caso das pessoas singulares, o art. 63.º do EBF apenas contempla os donativos em dinheiro, considerando uma dedução de 25% à colecta de IRS, com um limite de 15%, nos casos aplicáveis. No caso das pessoas singulares são ainda considerados como dedução à colecta os donativos concedidos a igrejas, instituições religiosas, pessoas colectivas de fins não lucrativos pertencentes a confissões religiosas ou por elas instituídas, sendo a sua importância considerada em 130% do seu quantitativo.

No que concerne às pessoas colectivas, a regulamentação dos aspectos relacionados com a dedução para efeitos da determinação do lucro tributável encontram-se descritos no art. 62.º do EBF.

Assim, correspondem ao Mecenato Social os donativos concedidos até ao limite 8/1000 do volume de vendas, às seguintes entidades:

- a) Instituições particulares de solidariedade social, bem como pessoas colectivas legalmente equiparadas;
- b) Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública que prossigam fins de caridade, assistência, beneficência e solidariedade social e cooperativas de solidariedade social;

-
- c) Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos Estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL), desde que destinados ao desenvolvimento de actividades de natureza social no âmbito daquelas entidades;
 - d) Organizações não governamentais cujo objecto estatutário se destine essencialmente à promoção dos valores da cidadania, da defesa dos direitos humanos, dos direitos das mulheres e da igualdade de género, nos termos legais aplicáveis;
 - e) Organizações não governamentais para o desenvolvimento;
 - f) Outras entidades promotoras de iniciativas de auxílio a populações carecidas de ajuda humanitária, em consequência de catástrofes naturais ou de outras situações de calamidade internacional, reconhecidas pelo Estado Português, mediante despacho conjunto do Ministro das Finanças e do Ministro dos Negócios Estrangeiros

Estes donativos são considerados como custos em valor correspondente a 130% do respectivo total ou a 140% no caso de se destinarem a custear as seguintes medidas:

- a) Apoio à infância ou à terceira idade;
- b) Apoio e tratamento de toxicodependentes ou de doentes com sida, com cancro ou diabéticos;
- c) Promoção de iniciativas dirigidas à criação de oportunidades de trabalho e de reinserção social de pessoas, famílias ou grupos em situações de exclusão ou risco de exclusão social, designadamente no âmbito do rendimento social de inserção, de programas de luta contra a pobreza ou de programas e medidas adoptadas no contexto do mercado social de emprego.

Com o mesmo limite de 8/1000 do volume de vendas ou de serviços prestados poderão ser considerados como custos ou perdas do exercício em valor correspondente a 150% os donativos concedidos às entidades referidas anteriormente, que se destinem a custear as seguintes medidas:

- a) Apoio pré-natal a adolescentes e a mulheres em situação de risco e à promoção de iniciativas com esse fim;
- b) Apoio a meios de informação, de aconselhamento, de encaminhamento e de ajuda a mulheres grávidas em situação social, psicológica ou economicamente difícil;
- c) Apoio, acolhimento e ajuda humana e social a mães solteiras;
- d) Apoio, acolhimento, ajuda social e encaminhamento de crianças nascidas em situações de risco ou vítimas de abandono;
- e) Ajuda à instalação de centros de apoio à vida para adolescentes e mulheres grávidas cuja situação sócio-económica ou familiar as impeça de assegurar as condições de nascimento e educação da criança;
- f) Apoio à criação de infra-estruturas e serviços destinados a facilitar a conciliação da maternidade com a actividade profissional dos pais.

No caso do Mecenato Cultural, Ambiental, Desportivo ou Educacional, são considerados como custo até ao limite de 6/1000 os donativos entregues às seguintes entidades:

- a) Cooperativas culturais, institutos, fundações e associações que prossigam actividades de investigação, excepto as de natureza científica, de cultura e de defesa do património histórico-cultural e do ambiente e, bem assim, outras entidades sem fins lucrativos que desenvolvam acções no âmbito do teatro, do bailado, da música, da

organização de festivais e outras manifestações artísticas e da produção cinematográfica, áudio-visual e literária;

- b) Museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais;
- c) Organizações não governamentais de ambiente (ONGA);
- d) Comité Olímpico de Portugal, Confederação do Desporto de Portugal e pessoas colectivas titulares do estatuto de utilidade pública desportiva;
- e) Associações promotoras do desporto e associações dotadas do estatuto de utilidade pública, que tenham como objecto o fomento e a prática de actividades desportivas, com excepção das secções participantes em competições desportivas de natureza profissional;
- f) Estabelecimentos de ensino, escolas profissionais, escolas artísticas, creches, lactários e jardins-de-infância legalmente reconhecidos pelo ministério competente;
- g) Instituições responsáveis pela organização de feiras universais ou mundiais, nos termos a definir por resolução do Conselho de Ministros;
- h) Organismos públicos de produção artística responsáveis pela promoção de projectos relevantes de serviço público nas áreas do teatro, música, ópera e bailado.

Estes donativos são levados a custos, em valor correspondente a 120% do respectivo total, a 130 %, quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos; ou 140%, quando atribuídos às creches, lactários e jardins-de-infância.

A atribuição de donativos a entidades isentas de IRC ao abrigo do art. 10.º do Código do IRC, onde se enquadram a generalidade das IPSS, não carece de

qualquer reconhecimento prévio, o que não acontece nos restantes casos e em que as entidades devem obter junto do ministro da respectiva tutela, previamente à obtenção dos donativos, a declaração do seu enquadramento no presente capítulo e do interesse cultural, ambiental, desportivo ou educacional das actividades prosseguidas ou das acções a desenvolver.

Em termos globais a dedução a efectuar nos termos do estatuto do mecenato não pode ultrapassar na sua globalidade 8/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados realizados pela empresa no exercício.

As IPSS e as entidades do sector não lucrativo em geral, que sejam beneficiárias de donativos ao abrigo do regime do mecenato, são obrigadas a cumprir um conjunto de obrigações acessórias, previstas no art. 66.º do EBF, tais como a emissão de documento comprovativo dos montantes dos donativos recebidos dos seus mecenas, com a indicação do seu enquadramento no âmbito do presente capítulo e, bem assim, com a menção de que o donativo é concedido sem contrapartidas,

O referido documento deverá conter a qualidade jurídica da entidade beneficiária, o normativo legal onde se enquadra, bem como, se for caso disso, a identificação do despacho necessário ao reconhecimento, o montante do donativo em dinheiro, quando este seja de natureza monetária e a identificação dos bens, no caso de donativos em espécie.

Para além disso a entidade beneficiária deve possuir registo actualizado das entidades mecenas, do qual constem, nomeadamente, o nome, o número de identificação fiscal, bem como a data e o valor de cada donativo que lhes tenha sido atribuído, entregar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial referente aos donativos recebidos no ano anterior, (Modelo 25).

De referir ainda como medida de anti-abuso que os donativos em dinheiro de valor superior a 200€ devem ser efectuados através de meio de pagamento

que permita a identificação do mecenas, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo.

5.9. Consignação do IRS

Com a aprovação da Lei da Liberdade Religiosa, através da lei 16/2001, consagrou-se uma nova fonte de financiamento das IPSS. Assim, foi criado o processo de consignação de 0,5% do IRS liquidado em favor da Igreja ou IPSS.

Este processo consiste na consignação de uma quota equivalente a 0,5% do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, liquidado com base nas declarações anuais de rendimentos, que será destinada pelo contribuinte para fins religiosos ou de beneficência, a uma igreja, comunidade religiosa, pessoa colectiva de utilidade pública de fins de beneficência, de assistência, humanitários ou de uma instituição particular de solidariedade social, que indicará na sua declaração de rendimentos.

Contudo, para que este mecanismo funcione, é necessário que as IPSS requeiram este benefício fiscal ao abrigo do disposto na portaria n.º 80/2003, de 22 de Janeiro.

A obtenção deste benefício, numa primeira fase tinha como condição a renúncia à possibilidade da restituição do Iva nos termos do Decreto Lei 20/90, nas condições já descritas, no entanto desde da alteração da lei da liberdade religiosa, através da lei 91/2009, passou a poder acumular esses dois benefícios.

ANEXO (Compilação)

Anexo às Demonstrações Financeiras Individuais para o exercício findo em 31 de Dezembro de N

(valores expressos em euros)

1 — Identificação da entidade:

1.1 — *Designação da entidade:*

1.2 — *Sede:*

1.3 — *Natureza da actividade:*

1.4 — *Designação da empresa-mãe:*

1.5 — *Sede da empresa-mãe:*

2 — Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras:

2.1 — _____

2.2 — *Indicação e justificação das disposições do ESNL que, em casos excepcionais, tenham sido derogadas e dos respectivos efeitos nas demonstrações financeiras, tendo em vista a necessidade de estas darem uma imagem verdadeira e apropriada do activo, do passivo e dos resultados da entidade.*

2.3 — *Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício anterior.*

2.4 — *Adopção pela primeira vez da NCRF-ESNL — divulgação transitória:*

a) Uma explicação acerca da forma como a transição dos anteriores princípios contabilísticos geralmente aceites para a NCRF-ESNL, afectou a sua posição financeira e o seu desempenho financeiro relatados;

Balço em 31 de Dezembro de N-1 reexpresso de acordo com as NCRF-ESNL

Unidade Monetária:
EUR O

RUBRICAS	31/12/N-1		
	POC	Ajustamentos	NCRF-ESNL
ACTIVO			
<u>Activo não corrente</u>			
Activos fixos tangíveis			
Bens do património histrico e cultural			
Propriedades de investimento			
Activos intangíveis			
Investimentos financeiros			
Fundadores/benemritos/patrocinadores/doadores/associados/membros			
<u>Activo corrente</u>			
Inventrios			
Cientes			
Adiantamentos a fornecedores			
Estado e outros entes pblicos			
Fundadores/benemritos/patrocinadores/doadores/associados/membros			
Outras contas a receber			
Diferimentos			
Outros activos financeiros			
Caixa e depósitos bancrios			
Total do activo			
FUNDOS PATRIMONIAIS E PASSIVO			
Fundos Patrimoniais			
Fundos			
Excedentes tcnicos			
Reservas			
Resultados transitados			
Excedentes de revalorização			
Outras variações nos fundos patrimoniais			
Resultado líquido do periodo			
Total do fundo de capital			
Passivo			
<u>Passivo não corrente</u>			
Provisões			
Financiamentos obtidos			
Outras contas a pagar			
Passivos por Imposto Diferido			
<u>Passivo corrente</u>			
Fornecedores			
Adiantamentos de clientes			
Estado e outros entes pblicos			
Fundadores/benemritos/patrocinadores/doadores/associados/membros			
Financiamentos obtidos			
Diferimentos			
Outras contas a pagar			
Outros passivos financeiros			
Total do passivo			
Total dos fundos patrimoniais e do passivo			

Ajustamentos na demonstração dos resultados
Período Findo em 31 de Dezembro de N-1

Unidade Monetária: EUR O

RENDIMENTOS E GASTOS	31/12/N-1		
	POC	Ajustamentos	NCRF-ESNL
Trabalhos para a própria entidade			
Outros rendimentos e ganhos			
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas			
Fornecimentos e serviços externos			
Gastos com o pessoal			
Ajustamentos de inventários (perdas/reversões)			
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)			
Provisões (aumentos/reduções)			
Provisões específicas (aumentos/reduções)			
Outras imparidades (perdas/reversões)			
Aumentos/reduções de justo valor			
Gastos/reversões de depreciação e amortização			
Outros gastos e perdas			
Resultado operacional			
Juros e rendimentos similares obtidos			
Juros e gastos similares suportados			
Ganhos extraordinários			
Gastos extraordinários			
Resultado antes de impostos			
Imposto sobre o rendimento do período			
Resultado líquido do período			

b) Uma explicação acerca da natureza das diferenças de transição que foram reconhecidas como fundos próprios.

Fundos Próprios - POC (31/12/N-1)	0,00
--	-------------

Ajustamentos de transição:

Activos Intangíveis
Amortização Ac. de Activos Intangíveis
Activos por Impostos Diferidos
(...)

Fundos Próprios - SNC (01/01/N)	0,00
--	-------------

2.5 — *Caso uma entidade dê conta de erros cometidos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos anteriores, devem distinguir entre a correcção desses erros e as alterações às políticas contabilísticas.*

3 — Principais políticas contabilísticas:

3.1 — *Bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras:*

3.2 — *Outras políticas contabilísticas:*

3.3 — *Principais pressupostos relativos ao futuro:*

3.4 — *Principais fontes de incerteza das estimativas:*

4 — Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros:

4.1 — *Quando a aplicação de uma disposição desta Norma tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, salvo se for impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar apenas nas demonstrações financeiras do período corrente:*

a) *A natureza da alteração na política contabilística;*

b) *A natureza do erro material de período anterior e seus impactos nas demonstrações financeiras desses períodos;*

c) *A quantia de ajustamento relacionado com o período corrente ou períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto que seja praticável; e*

d) *As razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante, no caso de aplicação voluntária.*

5 — Activos fixos tangíveis:

5.1 — As demonstrações financeiras devem divulgar:

- a) Os critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;
- b) Os métodos de depreciação usados;
- c) As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;

	Anos de vida útil
Edifícios e outras construções	
Equipamento básico	
Equipamento transporte	
Equipamento administrativo	
Outros activos fixos tangíveis	

- d) A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; e

	Situação inicial			Situação final		
	Quantia Bruta	Depreciações e imparidades acumuladas	Quantia escriturada	Quantia Bruta	Depreciações e imparidades acumuladas	Quantia escriturada
Bens do domínio público						
Bens do património HAC						
Outros activos fixos tangíveis						
Total						

- e) Uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período que mostre as adições, as revalorizações, as alienações, as amortizações, as perdas de imparidade e suas reversões e outras alterações.

	Bens do domínio público	Bens do Património	Outros activos fixos tangíveis	Total
Activos				
Saldo inicial				
Aquisições				
Alienações				
Transferências e abates				
Revalorizações				
Outras variações				
Saldo final				
Depreciações acumuladas e perdas por imparidade				
Saldo inicial				
Depreciações do exercício				
Perdas por imparidade do exercício				
Reversões de perdas por imparidade				
Alienações				
Transferências e abates				
Outras variações				
Saldo final				
Activos líquidos				

5.2 — *As demonstrações financeiras devem também divulgar:*

a) A existência e quantias de restrições de titularidade e activos fixos tangíveis que sejam dados como garantia de passivos;

b) A quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos fixos tangíveis; e

5.3 — *Se os itens do activo fixo tangível forem expressos por quantias revalorizadas, deve ser divulgado o seguinte:*

a) A data de eficácia da revalorização;

b) Os métodos e pressupostos aplicados nessa revalorização.

5.4 — *Montante e natureza dos bens do património histórico, artístico e cultural.*

6 — Activos intangíveis:

6.1 — Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre os activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:

a) Se as vidas úteis são indefinidas ou finitas e, se forem finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;

b) Os métodos de amortização usados para activos intangíveis com vidas úteis finitas;

c) A quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no começo e fim do período;

	Situação inicial			Situação final		
	Quantia Bruta	Amortizações e imparidades acumuladas	Quantia escriturada	Quantia Bruta	Amortizações e imparidades acumuladas	Quantia escriturada
Bens do domínio público						
GoodWill						
Projectos de desenvolvimento						
Programas de computador						
Propriedade industrial						
Outros activos intangíveis						
Total						

d) Uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre separadamente as adições, as alienações, as amortizações, as perdas por imparidade e outras alterações.

	GoodWill	Projectos de desenvolvimento	Programas de computador	Propriedade industrial	Outros activos intangíveis	Total
Activos						
Saldo inicial						
Aquisições						
Alienações						
Transferências e abates						
Revalorizações						
Outras variações						
Saldo final						
Depreciações acumuladas e perdas por imparidade						
Saldo inicial						
Depreciações do exercício						
Perdas por imparidade do exercício						
Reversões de perdas por imparidade						
Alienações						
Transferências e abates						
Outras variações						
Saldo final						
Activos líquidos						

6.2 — Uma entidade deve também divulgar:

a) Para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as razões que apoiam a avaliação de uma vida útil indefinida. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever o(s) factor(es) que desempenhou(aram) um papel significativo na determinação de que o activo tem uma vida útil indefinida;

b) Uma descrição, a quantia escriturada e o período de amortização restante de qualquer activo intangível individual que seja materialmente relevante para as demonstrações financeiras da entidade;

c) Para os activos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio do governo e inicialmente reconhecidos pelo justo valor, a quantia inicialmente reconhecida e a sua quantia escriturada actualmente;

d) A existência e as quantias escrituradas de activos intangíveis cuja titularidade esteja restringida e as quantias escrituradas de activos intangíveis dados como garantia de passivos;

e) A quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos intangíveis.

6.3 — Uma entidade deve divulgar a quantia agregada do dispêndio de pesquisa e desenvolvimento reconhecido como um gasto durante o período.

7 — Locações:

7.1 — Para locações financeiras, os locatários devem divulgar para cada categoria de activo, a quantia escriturada líquida à data do balanço.

	Quantia bruta escriturada inicial	Amortizações/ Depreciações acumuladas	Perdas por imparidade e reversões	Quantia escriturada líquida
Edifícios e outras construções				
Equipamento Básico				
Equipamento Transporte				
Equipamento Administrativo				
Outros A F Tangíveis				
Total				

Descrição	Pagamentos		
	< 1 ano	> 1 e < 5 anos	> 5 anos
Edifícios e outras construções			
Equipamento Básico			
Equipamento Transporte			
Equipamento Administrativo			
Total			

7.2 — Para locações financeiras e operacionais, os locatários devem divulgar uma descrição geral dos acordos de locação significativos incluindo, pelo menos, o seguinte:

- i) A base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;
- ii) A existência e cláusulas de renovação ou de opções de compra e cláusulas

de escalonamento; e

iii) Restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitam a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.

8 — Custos de empréstimos obtidos:

8.1 — As demonstrações financeiras devem divulgar:

a) A política contabilística adoptada nos custos dos empréstimos obtidos;

b) A quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período;

	Montante Capitalizado Ano N	Montante Capitalizado Ano N-1
Activos Fixos Tangíveis		
Propriedades de Investimento		
Activos Intangíveis		
Inventários		
	-	-

c) A taxa de capitalização usada para determinar a quantia do custo dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização.

9 — Inventários:

9.1 — As demonstrações financeiras devem divulgar:

a) As políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;

b) A quantia total escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade;

Quantias escrituradas de inventários	N			N-1		
	Quantias brutas	Perdas por imparidade acumuladas	Quantias (líquidas) escrituradas	Quantias brutas	Perdas por imparidade acumuladas	Quantias (líquidas) escrituradas
Mercadorias						
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo						
Produtos acabados e intermédios						
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos						
Produtos e trabalhos em curso						
Totais						

c) A quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos de vender;

d) A quantia dos inventários escriturada pelo custo corrente.

Quantias de inventários reconhecidas como gastos durante o período			N			N-1		
			Mercadorias	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	Totais	Mercadorias	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	Totais
Demonstração do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	Inventários no começo do período	+						
	Compras	+						
	Reclassificações e regularizações	-						
	Inventários no fim do período	-						
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		=						

Demonstração das variações nos inventários da produção		N			
		Produtos acabados e intermédios	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	Produtos e trabalhos em curso	Totais
Inventários no começo do período	-				
Inventários no fim do período	+				
Variações nos inventários da produção	=				

e) A quantia de qualquer ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período;

f) A quantia de qualquer reversão de ajustamento que tenha sido reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período de acordo com o parágrafo 11.19 da NCRF-ESNL;

g) A quantia de qualquer reversão de ajustamento que tenha sido reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período de acordo com o parágrafo 11.19 da NCRF-ESNL;

h) As circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento de inventários de acordo com o parágrafo 11.19 da NCRF-ESNL;

i) A quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

10 — Rédito:

10.1 — Uma entidade deve divulgar:

a) As políticas contabilísticas adoptadas para o reconhecimento do rédito incluindo os métodos adoptados para determinar a fase de acabamento de transacções que envolvam a prestação de serviços;

b) A quantia de cada categoria significativa de rédito reconhecida durante o período incluindo o rédito proveniente de:

Rúbricas	N	N-1
Vendas de bens		
Prestação de serviços		
Juros		
Royalties		
Dividendos		
	0,00	0,00

11 — Provisões, passivos contingentes e activos contingentes:

11.1 — Para cada classe de provisão, uma entidade deve divulgar:

- a) A quantia escriturada no começo e no fim do período;
- b) As provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- c) As quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;
- d) Quantias não usadas revertidas durante o período;

e) O aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto;

Provisões	Saldo Inicial	Diminuição (Utilização)	Aumento	Reversão	Saldo Final
Impostos					
Garantias a clientes					
Processos judiciais em curso					
Acidentes de trabalho e doenças profissionais					
Matérias ambientais					
Contratos onerosos					
Reestruturação					
Outras provisões					
Total					

f) A quantia de qualquer reembolso esperado, declarando a quantia de qualquer activo que tenha sido reconhecido para esse reembolso esperado;

11.2 — Indicação do valor dos Fundos Permanentes por modalidade associativa das Mutualidades e do património líquido que lhes está afecto, bem como do respectivo grau de cobertura face às Provisões matemáticas necessárias.

11.3 — Para cada classe de passivo contingente à data do balanço, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza do passivo contingente.

11.4 — Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço.

12 — Subsídios do Governo e apoios do Governo:

12.1 — Devem ser divulgados os assuntos seguintes:

- a) A política contabilística adoptada para os subsídios do Governo, incluindo os métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;*
- b) A natureza e extensão dos subsídios do Governo reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio do Governo de que a entidade tenha directamente beneficiado;*
- c) Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do Governo que tenham sido reconhecidas.*
- d) Benefícios sem valor atribuído, materialmente relevantes, obtidos de terceiras entidades; e*
- e) Principais doadores/fontes de fundos*

13 — Efeitos de alterações em taxas de câmbio:

13.1 — Uma entidade deve divulgar a quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados.

Diferenças de câmbio	Valor (€)
Favoráveis	
Desfavoráveis	

14 — Impostos sobre o rendimento:

14.1 — Devem ser divulgados separadamente:

a) Gasto (rendimento) por impostos correntes;

Descrição	Valor
1 Resultado contabilístico do período (antes de impostos)	
2 Imposto corrente	
3 Imposto diferido	
4 Imposto sobre o rendimento do período (4 = 2 + 3)	
5 Tributações autónomas	
6 Taxa efectiva de imposto sobre o rendimento [6 = (4 + 5) / 1 x 100]	

b) Quaisquer ajustamentos reconhecidos no período de impostos correntes de períodos anteriores;

c) A natureza e quantia do gasto (rendimento) de imposto reconhecido directamente em fundos patrimoniais.

15 — Instrumentos financeiros:

15.1 — Uma entidade deve divulgar as bases de mensuração, bem como as políticas contabilísticas utilizadas para a contabilização de instrumentos financeiros, que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras.

15.2 — Para todos os instrumentos financeiros mensurados ao justo valor, a entidade deve divulgar a respectiva cotação de mercado.

15.3 — Se uma entidade tiver transferido activos financeiros para uma outra entidade numa transacção que não se qualifique para desreconhecimento, a entidade deve divulgar, para cada classe de tais activos financeiros:

a) A natureza dos activos;

b) A natureza dos riscos e benefícios de detenção a que a entidade continue exposta;

c) As quantias escrituradas dos activos e de quaisquer passivos associados

que a entidade continue a reconhecer.

15.4 — Quando uma entidade tenha dado em garantia, penhor ou promessa de penhor activos financeiros, deverá divulgar:

- a) A quantia escriturada de tais activos financeiros; e*
- b) Os termos e condições relativos à garantia, penhor ou promessa de penhor.*

15.5 — Para empréstimos contraídos reconhecidos à data do balanço, uma entidade deve divulgar as situações de incumprimento.

16 — Benefícios dos empregados:

16.1 — As entidades devem divulgar o número médio de empregados durante o ano.

Pessoas ao serviço e horas trabalhadas		
Descrição	Número médio de pessoas	Número de horas trabalhadas
Pessoas ao serviço da empresa, remuneradas e não remuneradas:		
Pessoas REMUNERADAS ao serviço da empresa		
Pessoas NÃO REMUNERADAS ao serviço da empresa		
Pessoas ao serviço da empresa, por tipo de horário:		
Pessoas ao serviço da empresa a TEMPO COMPLETO		
Das quais: Pessoas remuneradas ao serviço da empresa a tempo completo		
Pessoas ao serviço da empresa a TEMPO PARCIAL		
Das quais: Pessoas remuneradas ao serviço da empresa a tempo parcial		
Pessoas ao serviço da empresa, por sexo:		
Homens		
Mulheres		
Pessoas ao serviço da empresa, das quais:		
Pessoas ao serviço da empresa, afectas à Investigação e Desenvolvimento		
Prestadores de serviços		
Pessoas colocadas através de agências de trabalho temporário		

16.2 — Número de membros dos órgãos directivos e alterações ocorridas no período de relato financeiro.

16.3 — Informação sobre as remunerações dos órgãos directivos.

17 — Divulgações exigidas por outros diplomas legais:

18 — Outras informações:

Fornecimentos e serviços externos

Fornecimentos e serviços externos	N	N-1
Subcontratos		
Serviços especializados		
Trabalhos especializados		
Publicidade e propaganda		
Vigilância e segurança		
Honorários		
Comissões		
Conservação e reparação		
Outros		
Materiais		
Ferramentas e utensílio de desgaste rápido		
Livros e documentação técnica		
Material de escritório		
Artigos para oferta		
Outros		
Energia e fluidos		
Electricidade		
Combustíveis		
Água		
Outros		
Deslocações, estadas e transportes		
Deslocações e estadas		
Transportes de pessoal		
Transportes de mercadorias		
Outros		
Serviços diversos		
Rendas e alugueres		
Comunicação		
Seguros		
Royalties		
Contencioso e notariado		
Despesas de representação		
Limpeza, higiene e conforto		
Outros serviços		

Outros rendimentos e ganhos

Outros rendimentos e ganhos	N	N-1
Rendimentos suplementares		
Descontos de pronto pagamento obtidos		
Recuperação de dívidas a receber		
Ganhos em inventários		
Rendimentos e ganhos nos restantes activos financeiros		
Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros		
Outros		
Correcções relativas a períodos anteriores		
Excesso da estimativa para impostos		
Imputação de subsídios para investimentos		
Ganhos em outros instrumentos financeiros		
Restituição de impostos		
Diferenças de câmbio favoráveis		
Outros não especificados		
Juros obtidos		
De depósitos		
De outras aplicações de meios financeiros líquidos		
De financiamentos concedidos a associadas e empreendimentos conjuntos		
De financiamentos concedidos a subsidiárias		
De outros financiamentos obtidos		
Dividendos obtidos		
Outros rendimentos similares		

Outros gastos e perdas

Outros gastos e perdas	N	N-1
Impostos		
Descontos de pronto pagamento concedidos		
Dívidas incobráveis		
Perdas em inventários		
Gastos e perdas nos restantes investimentos financeiros		
Gastos e perdas em investimentos não financeiros		
Outros		
Correcções relativas a períodos anteriores		
Donativos		
Quotizações		
Ofertas e amostras de inventários		
Insuficiência da estimativa para impostos		
Perdas em instrumentos financeiros		
Diferenças de câmbio desfavoráveis		
Outros não especificados		
Juros suportados		
Outros juros		
Diferenças de câmbio desfavoráveis		
Outras		
Outros gastos e perdas de financiamento		
Outros		

BIBLIOGRAFIA

ANTÃO, Avelino Azevedo; TAVARES, Armando; MARQUES, João Paulo, “Regime da Normalização Contabilística para Microentidades, OTOC, Abril 2011

ANTÃO, Avelino Azevedo; TAVARES, Armando; MARQUES, João Paulo, “SNC – O processo de divulgação nas Pequenas Entidades”, OTOC, Outubro 2010

ANTÃO, Avelino Azevedo, “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades”, Revista da OTOC, Janeiro 2010

ARAÚJO, Duarte Nuno; CARDOSO, Patrícia e NOVAIS, José, “Manual de prestação de contas nas sociedades comerciais – o processo de relato financeiro em SNC”, Vida Económica, 2011

AZEVEDO, Carlos; FRANCO, Raquel; MENESES, João, “Gestão de Organizações sem fins lucrativos – O desafio da inovação social”, Vida Económica, 2010

BORGES, António; RODRIGUES, José Azevedo; RODRIGUES, José Miguel e RODRIGUES, Rogério, “As Novas Demonstrações Financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade”, Áreas Editora, 2.ª Edição., 2007;

CRAVO, Domingos, e out. “Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística” OTOC, 2010

FERREIRA, Rogério F. (2006), “As Instituições do Terceiro Sector”, Revista TOC n.º 71, Fevereiro de 2006, Ed. OTOC, Lisboa.

FRANCO, Paula, “POC vs SNC explicado” OTOC, 2010

FRANCO, Raquel e GONÇALVES, Rui (2006), Sector Não Lucrativo – Compilação de Legislação sobre as Organizações da Sociedade Civil, Publicações Universidade Católica, Porto.

GOMES, João e PIRES, Jorge, “Sistema de Normalização Contabilística – Teoria e Prática”, Vida Económica, 2010

IASB, “Accounting Standards for Small and Medium-Sized Entities”, Revised - 1 October 2004, disponível em www.iasb.org

JOHNSON, L. Todd, “The Project to Revisit the Conceptual Framework”, The FASB Report, December 28, 2004

RAIMUNDO, José; SANTOS, José; LIMA, Rui, “Norma Contabilística e de relato financeiro para entidades sem fins lucrativos”, OTOC, Setembro de 2011

RODRIGUES, Ana Maria, CARVALHO, Carla, CRAVO, Domingos, AZEVEDO, Graça, “SNC – Contabilidade Financeira: sua aplicação”, Almedina, Julho de 2010

QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO

Sessão de Informação – SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

15 de Outubro 2011 – Verbo Divino – Fátima

Muito Obrigado pela sua Colaboração!

Nível de satisfação – Avalie, de acordo com a escala apresentada, o nível de satisfação resultante da participação na sessão de informação.

1 – Mau

2 – Razoável

3 – Bom

4 – Muito Bom

Aspectos Avaliados	Satisfação			
	1	2	3	4
Nível de conhecimentos com que iniciou				
Objectivos atingidos				
Conteúdos abordados				
Duração das intervenções				
Utilidade e pertinência da sessão de esclarecimento				
Relações interpessoais / contactos				
Coordenação e Organização do Encontro				
Instalações e condições ambientais				

Sem Opinião

Sugestões de melhoria e comentários



