

Normalização Contabilística para Entidades do Sector Não Lucrativo

Joaquim Fernando da Cunha Guimarães

Fevereiro de 2011

Contabilidade & Empresas n.º 8, de Março/Abril de 2011

No fim do ano transacto, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) disponibilizou no seu sítio o projecto de modelo de normalização contabilística para Entidades do Sector Não Lucrativo (NC-ESNL), aprovado no Conselho Geral da CNC de 29 de Setembro de 2010¹, que aguarda promulgação do respectivo diploma legal pelo Presidente da República.

Como é referido no preâmbulo do projecto do Decreto-Lei, a NC-ESNL surge na sequência do n.º 2 do art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que aprovou o SNC, prevendo:

“2 - Até que sejam publicadas normas para as entidades sem fins lucrativos, são abrangidas pelo SNC outras entidades que, por legislação específica, se encontrem sujeitas ao Plano Oficial de Contabilidade, doravante designado POC, ou venham a estar sujeitas ao SNC.”.

De acordo com o item 1.2 do SNC-ESNL, Anexo ao projecto de Decreto-Lei, os documentos e os instrumentos legais que constituem a NC-ESNL são os seguintes:

DESCRIÇÃO	Instrumento legal a publicar
Bases para a Apresentação das Demonstrações Financeiras (BADF)	Decreto-Lei
Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF) – Balanço; – Demonstração dos Resultados por Naturezas; – Demonstração dos Resultados por Funções; – Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais; – Demonstração dos Fluxos de Caixa; – Anexo	Portaria
Código de Contas (CC) – Quadro Síntese de Contas; – Código de Contas; – Notas de Enquadramento.	Portaria
Mapas para Entidades Sujeitas ao Regime de Caixa – Mapa de Recebimentos e Pagamentos; – Mapa de Património Fixo; – Mapa de Direitos e Compromissos Futuros.	Portaria
Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Sector Não Lucrativo (NCRF-ESNL)	Aviso
Normas Interpretativas	Aviso

Fonte: Elaboração própria.

¹ Elaborado pelo Grupo de Trabalho, coordenado pelo Presidente da CNC, Domingos Cravo, constituído por Despacho n.º 9292 – A/2010, de 25 de Maio, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Como podemos verificar, a estrutura da NC-ESNL é idêntica à do SNC, registando-se apenas uma diferença significativa referente aos mapas para as entidades sujeitas ao regime de caixa.

O item 2.2 do SNC – ESNL estabelece que 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-controlo 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.

Desta forma, como é clarificado no art.º 1.º “Objecto” do projecto de DL, a NC-ESNL faz parte integrante do SNC.

A NC-ESNL visa contribuir para uma indispensável gestão transparente e ao relacionamento das entidades com o Estado.

No que concerne ao âmbito, o n.º 1 do art.º 3.º do projecto de DL prevê que a NC-ESNL se aplica às entidades que não prossigam a título principal, 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 confederações².

O n.º 2 do mesmo articulado exceptua as cooperativas e as entidades abrangidas pelos art.ºs 4.º (aplicação das normas internacionais de contabilidade) e 5.º (competência das entidades de supervisão do sector financeiro).

De notar que, tal como as entidades do SNC, também as ESNL poderão ser obrigadas a elaborar contas consolidadas nas condições definidas nos art.ºs 6.º a 9.º do projecto de DL.

O art.º 12.º do projecto de DL estabelece que a NC-ESNL se aplica a partir do exercício que se inicia e ou após 1 de Janeiro de 2012, sem prejuízo da opção pela sua aplicação no exercício que se inicia em ou após 1 de Janeiro de 2011.

Tal como no SNC e visando o *enforcement* da sua aplicação, estão também previstos ilícitos de mera ordenação social (art.º 12.º).

² Em nosso entender enquadram-se também as ordens profissionais.

De notar, ainda, que o art.º 11.º “Certificação Legal de Contas” determina que ficam sujeitas anualmente a Certificação Legal de Contas as demonstrações financeiras das entidades que apresentem contas consolidadas e, bem assim, as que ultrapassem os limites previstos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais³.

A NC-ESNL

Como já referimos, NC-ESNL é apresentada como anexo projecto de diploma, com o título “Sistema de Normalização Contabilística para Entidades do Sector não Lucrativo”, que se encontra dividido nos seguintes capítulos:

1. Apresentação;
2. Características Específicas das Entidades do Sector não Lucrativo;
3. Bases para a Apresentação das Demonstrações Financeiras (BADF);
4. Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF);
5. Código de Contas (CC);
6. Norma contabilística e de Relato Financeiro para Entidades Sem Fins Lucrativos (NCRF-ESNL);
7. Normas Interpretativas (NI).

MODELOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS (MDF)

De acordo com o art.º 10.º do projecto de DL, os MDF são os mesmos dos aplicáveis à generalidade das empresas abrangidas pelo primeiro nível do SNC.

Dos MDF relevam a alteração da designação da “Demonstração das Alterações nos Capitais Próprios” (DACP) no SNC para “Demonstração das Alterações Fundos Patrimoniais” (DAFP), i. e., a expressão “Capital Próprio” é substituída pela de “Fundos Patrimoniais”⁴, o que se justifica pela natureza jurídica das ESNL. Além disso, a DAFP poderá ser apresentada por opção ou por exigência das entidades públicas financiadores (art.º 10.º do projecto de DL).

Relativamente ao Anexo-ESNL não é apresentada uma descrição exaustiva das Notas, pois, salvo algumas alterações sublinhadas no documento, deve ser seguido o modelo do Anexo do SNC, como, aliás, é esclarecido no preâmbulo que transcrevemos:

“AS divulgações a efectuar pelas ESNL correspondem às publicadas através da Portaria n.º 986/2009, de 07/09-Anexo 10, constando do presente documento apenas as alterações que decorrem das especificidades das ESNL.

As matérias a divulgar correspondem aos capítulos a seguir indicados, sem prejuízo de outras divulgações que sejam consideradas pertinentes:

INDICE

³ Os limites actuais do art.º 262.º do CSC são:

- 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.

⁴ O art.º 1.º do Projecto de Portaria que aprovará os MDF utiliza a designação “Demonstração das Alterações nos Fundos de Capital”, i.e., em vez da expressão “Fundos Patrimoniais” é usada a de “Fundos de Capital”, o que certamente será corrigido aquando da publicação da Portaria.

1. *Identificação da entidade*
2. *Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras*
3. *Principais políticas contabilísticas*
4. *Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros*
5. *Activos fixos tangíveis*
6. *Activos intangíveis*
7. *Locações*
8. *Custos de empréstimos obtidos*
9. *Inventários*
10. *Rédito*
11. *Provisões, passivos contingentes e activos contingentes*
12. *Subsídios e outros apoios*
13. *Efeitos de alterações em taxas de câmbio*
14. *Impostos sobre o rendimento*
15. *Instrumentos financeiros*
16. *Benefícios dos empregados*
17. *Divulgações exigidas por outros diplomas legais*
18. *Outras informações.”.*

Relativamente às Demonstrações dos Resultados é referido que poderá ser apresentada a “Demonstração dos Resultados por Naturezas” (DRN) ou a “Demonstração dos Resultados por Funções (DRF)”, o que não está de acordo com o SNC que prevê a DRN como obrigatória e a DRF como facultativa (n.º 3 do art.º 9.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho).

Além dos MDF estão previstos os mencionados três modelos de mapas financeiros (não são MDF) para as entidades sujeitas ao regime de caixa:

- Mapa de Recebimentos e Pagamentos;
- Mapa de Património Fixo;
- Mapa de Direitos e Compromissos Futuros.

A NCRF-ESNL

O projecto de NCRF-ESNL, segue a mesma estrutura da NCRF-PE e da NCM, encontrando-se dividida nos 18 capítulos atrás mencionados, dos quais 15 referem-se a matérias contabilísticas das NCRF susceptíveis de aplicação às ESNL⁵.

CONCLUSÕES

A NC-ESNL surge na sequência do n.º 3 do art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que aprovou o SNC, que prevê a publicação de um modelo contabilístico aplicável às ESNL.

A NC-ESNL aplicar-se-á nomeadamente às entidades que não prossigam, a título principal, fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro directo, designadamente associações, pessoas colectivas públicas de

⁵ Os primeiros três capítulos são: Objecto, Âmbito e Considerações Gerais Sobre o Reconhecimento.

tipo associativo (inclui ordens profissionais), fundações, clubes, federações e confederações (n.º 1 do art.º 3.º do projecto de DL).

A NC-ESNL pode ser considerado um “sub-produto” do SNC, na medida em que as suas estruturas são semelhantes, aproximando-se também, desta forma, do normativo contabilístico das NIC/NIRF do IASB, no qual o SNC se baseou com as devidas adaptações.

No que tange aos modelos de demonstrações financeiras (MDF), constatamos que a NC-ESNL prevê as quatro principais DF incluídas no SNC, i.e., o Balanço, a Demonstração dos Resultados por Naturezas ou por Funções, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e o Anexo. A Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais poderá ser elaborada por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras.

Além disso, as ESNL sujeitas ao regime de caixa terão de apresentar três mapas financeiros (não são DF): Mapa de Recebimentos e Pagamentos, Mapa de Património Fixo e Mapa de Direitos e Compromissos Futuros.