

Regime da Normalização Contabilística para as Entidades do Sector Não Lucrativo

CONTEXTO E ENQUADRAMENTO LEGAL

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, designadamente:

- 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, uma demonstração dos resultados, 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 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.

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 o 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.

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.

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 acréscimo (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.

MODELOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS (MDF)

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;
- 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.

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.

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

Para as entidades **dispensadas e que não optem** pela aplicação da normalização contabilística para entidades do sector não lucrativo 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.

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.

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, do que devemos destacar:

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).

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 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.

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 § 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:

- 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 norma, tal como referido no § 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 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 pela 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 nos fundos patrimoniais.

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.

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. 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.

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.

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 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**.

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.

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.

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.

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.

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. 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.

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

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.

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.

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.

Relativamente aos efeitos de alterações em taxas de câmbio, 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.

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.

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;

Por outro lado, 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.

O capítulo 18 da Norma aplica-se aos **benefícios dos empregados**. 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. Relativamente aos benefícios de cessação de [emprego](#)  ao não proporcionarem a uma entidade benefícios económicos futuros são reconhecidos como um gasto imediatamente.

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 documento não existem normas interpretativas publicadas em Diário da República.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

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 dirigentes a definição e acompanhamento do processo de decisão, bem como aos utilizadores externos, pois permite desde logo avaliar a informação financeira da entidade de uma forma mais sistematizada, através da comparabilidade da informação. Assim, 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.

Uma utilização eficiente dos recursos, nomeadamente os financeiros, pode ter um impacto considerável no desempenho das Entidades do Sector Não Lucrativo 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.

Os recursos financeiros são cruciais para qualquer organização independentemente da sua natureza ou função. As Entidades do Sector Não Lucrativo 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.

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.

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.

A criação de regras contabilísticas próprias aplicáveis às ESNL vem assim ao encontro do importante papel e peso que estas entidades 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, aliados à normalização e uniformização da contabilidade.

Este conjunto de diplomas que constitui o SNC-ESNL, visa proporcionar a um vasto e heterogéneo leque de instituições, um conjunto de ferramentas de escrituração das suas realidades de uma forma harmonizada permitindo que a informação financeira divulgada seja produzida de uma forma estruturada e homogénea.

BIBLIOGRAFIA

- ANTÃO, Avelino Azevedo; TAVARES, Armando; MARQUES, João Paulo, “*Regime da Normalização Contabilística para as Entidades do Sector Não Lucrativo*” CNIS, Outubro 2011
- 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
- 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, 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

Artigo originalmente publicado na Revista Portuguesa de Contabilidade n.º 4, 4.º trimestre de 2011.

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.