

ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO: ABORDAGEM CONTABILÍSTICA

Lúcia Marques (mluciam@ipg.pt)

Fátima David (sdavid@ipg.pt)

Ana Cláudia Pereira (anaclaudia.afpereira@gmail.com)

Instituto Politécnico da Guarda

Av. Dr. Francisco Sá Carneiro, 50; ESTG; 6300-559 Guarda, Portugal

RESUMO

O objetivo principal desta investigação é realizar uma abordagem teórica ao normativo contabilístico aplicável às entidades do setor não lucrativo, em geral, e às Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS), em particular, à luz do novo Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) em vigor em Portugal desde 2010. Como metodologia de investigação efetuou-se uma revisão de literatura para contextualizar os tipos e características particulares de cada tipologia de entidades do setor não lucrativo, tendo em atenção o enquadramento contabilístico que lhe está associado. Como conclusão da investigação detalha-se que o normativo contabilístico associado a estas entidades procura responder às suas especificidades particulares, na medida em que os seus objetivos se centram primordialmente na criação de valor social, em paralelo com o económico.

PALAVRAS-CHAVE: Setor não Lucrativo, Contabilidade, SNC, SNC-ESNL, Portugal.

ABSTRACT

The main objective of this research is to realize a theoretical approach to the accounting standards applicable to the non-for-profit entities (NFPs), in general, and Private Institutions of Social Solidarity (PISS), in particular, in view of the new Accounting Standards System (SNC) in force in Portugal since 2010. As research methodology, the authors make a literature review to contextualize the particular types and characteristics of each NFPs type, taking into account the accounting framework associated with it. As research conclusion the authors detailed that the accounting standards associated with these entities seeks to respond to their particular characteristics, since its objectives focuses on creating social value, in parallel with economic value.

KEY WORDS: Non-for-profit entities, Accounting, SNC, SNC-ESNL, Portugal.

1. INTRODUÇÃO

As entidades pertencentes ao Setor não Lucrativo (ESNL) têm registado um aumento da sua importância a vários níveis, o que as tem levado a uma maior exposição e, conseqüentemente, à crescente necessidade de melhoria na prestação de informação sobre a sua situação financeira e o seu desempenho. Assim, uma vez que estas entidades possuem características que as distinguem do setor privado, bem como do setor público, foi criado o Sistema de Normalização Contabilística para as Entidades do Setor não Lucrativo (SNC-ESNL), aprovado pelo Decreto-Lei nº 36-A/2011, de 9 de março (MFAP, 2011b), com vista a atender a essas mesmas especificidades e a substituir o anterior plano de contas setorial.

No seguimento do exposto, a importância do tema, aliada à representatividade que estas entidades assumem na realidade portuguesa, justifica a abordagem ao SNC-ESNL. Assim, o objetivo principal desta investigação é realizar uma abordagem teórica ao normativo contabilístico aplicável às entidades do setor não lucrativo, em geral, e às Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS), em particular, à luz do novo Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) em vigor em Portugal desde 2010 e aprovado pelo Decreto-Lei nº 158/2009 de 13 de julho (MFAP, 2009a). Como metodologia de investigação efetua-se uma revisão de literatura para contextualizar os tipos e características particulares de cada tipologia de ESNL, tendo em atenção o enquadramento contabilístico que lhe está associado.

A estrutura da investigação apresenta, seguidamente, a secção 2, onde se efetua a revisão da literatura sobre a temática das entidades do setor não lucrativo, caracterizando cada uma das formas possíveis de ESNL em Portugal. Na secção 3, apresenta-se o enquadramento normativo contabilístico aplicável a estas entidades. Na secção 4, destacam-se os aspetos particulares dessa normalização; para na secção 5 se apresentar a conclusão da investigação realizada.

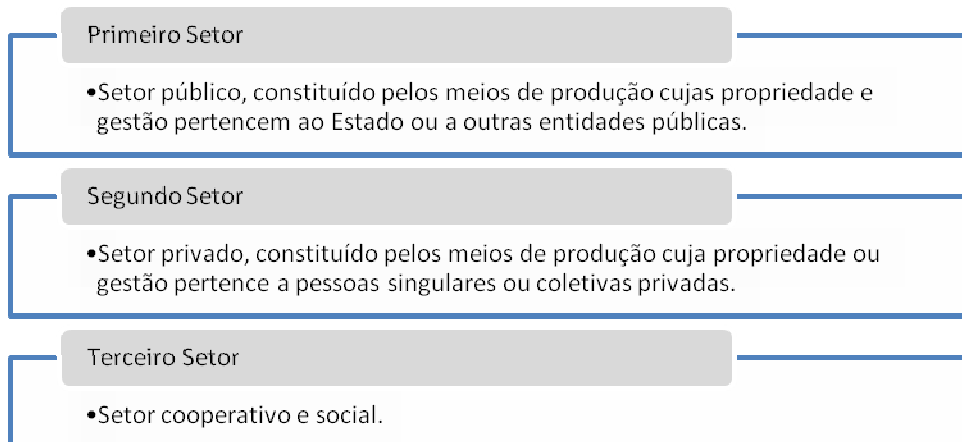
2. REVISÃO DE LITERATURA

Com a evolução das sociedades, com as necessidades de realização pessoal ou colectiva e a imprevisibilidade ou a contingência do dia-a-dia dos cidadãos, é criado um conjunto complexo de situações que nem sempre os gestores dos interesses públicos têm sensibilidade ou até mesmo condições para os resolver com a eficiência e humanidade exigidas (Antão *et al*, 2012). Assim, o Setor Não Lucrativo (SNL), ou terceiro (3º) Setor da Economia, como também é frequentemente designado, surge com uma crescente importância, pela sua base de voluntariado ou união de esforços para a obtenção dos fins definidos (Antão *et al*, 2012).

A terminologia de 3º setor surge desde logo nos artigos 80º e 82º da Constituição da República Portuguesa (CRP) (AR, 2005), ao estabelecerem a nomenclatura de primeiro, segundo e terceiro setores para a diversidade de instituições existentes, catalogando-as em relação à propriedade dos meios de produção. Neste sentido, na

Figura 1 é apresentada e garantida a coexistência dos três setores de propriedade dos meios de produção.

Figura 1. Setores de propriedade dos meios de produção



Fonte: Adaptado de CRP (AR, 2005).

No caso concreto do setor cooperativo e social, o nº 4 do artigo 82º da CRP refere que o mesmo compreende especificamente:

- “a) Os meios de produção possuídos e geridos por cooperativas, em obediência aos princípios cooperativos, sem prejuízo das especificidades estabelecidas na lei para as cooperativas com participação pública, justificadas pela sua especial natureza;*
- b) Os meios de produção comunitários, possuídos e geridos por comunidades locais;*
- c) Os meios de produção objecto de exploração colectiva por trabalhadores;*
- d) Os meios de produção possuídos e geridos por pessoas colectivas, sem carácter lucrativo, que tenham como principal objectivo a solidariedade social, designadamente entidades de natureza mutualista”* (AR, 2005: 4656).

O setor não lucrativo é composto por um vasto conjunto de entidades, diversificadas entre si e organizadas sob diferentes formas jurídicas, sendo uma das características comuns a este tipo de entidades o desenvolvimento de atividades que prosseguem o bem-estar social. Para além de se situar entre o setor público e privado, o mesmo encontra-se numa posição de complementaridade, através do estabelecimento de parcerias, e, até, de substituição do papel dos poderes públicos.

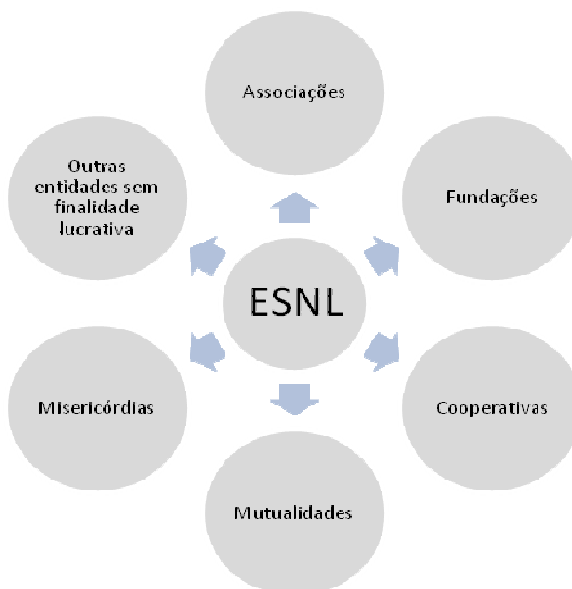
Numa perspetiva anglo-saxónica, consideram-se como ESNL (*non-for-profit entities*) todas as organizações privadas que estão impedidas de distribuir lucros ou excedentes às pessoas que as controlam ou integram (Raimundo *et al*, 2011). Segundo esta perspetiva, as ESNL não se encontram impedidas da realização de lucro, desde que os fundos libertados pelas atividades lucrativas sejam usados para financiar os objetivos principais dessas organizações.

Na perspetiva francófona ou europeia reconhece-se a existência de um setor de atividades económicas distinto dos setores público e privado tradicional, que é designado por setor da economia social (*secteur d'économie sociale*). Neste setor integram-se as cooperativas, as mutualidades e as associações. As associações abrangem, essencialmente, as *non-for-profit entities* do conceito anglo-saxónico (Raimundo *et al*, 2011). Segundo estes autores, as duas abordagens complementam-se, resultando numa perspetiva globalizante do 3º setor e identificando dois tipos de organizações:

- ✓ *Organizações do campo da produção não-mercantil*: instituições de administração privada que se financiam através de quotizações, donativos e trabalho efetuados de forma voluntária;
- ✓ *Organizações do campo da produção mercantil*: instituições que funcionam como empresas mas em que o principal objetivo não seja a rendibilização do capital investido.

Neste âmbito, o enquadramento jurídico das ESNL encontra-se disperso por distinta legislação, dando origem a diferentes realidades jurídicas, tal como evidencia a Figura 2.

Figura 2. Enquadramento jurídico das ESNL



Fonte: Adaptado de CASES (2012c).

Com o objetivo de compreender melhor cada uma das tipologias de ESNL, destacam-se alguns conceitos e disposições referentes a cada um dos tipos existentes em Portugal.

Uma **Associação** é, regra geral, uma pessoa coletiva composta por pessoas singulares e/ou coletivas, sem finalidades lucrativas, agrupadas em torno de objetivos e necessidades comuns, sendo, desde logo, assegurada na CRP (conforme artigo 46º - AR, 2005) a liberdade da sua formação, consagrando o direito aos cidadãos de livremente constituírem associações, exceto se estas se destinarem a promover a violência e os seus fins sejam contrários à lei penal.

A regulamentação do direito de associação encontra-se preconizada no Decreto-Lei n.º 594/74, de 7 de novembro (MAI, 1974), enquanto a sua constituição e funcionamento se encontram reguladas pelo Código Civil, nos termos dos artigos 167.º a 184.º (SITOC, 2014). No âmbito internacional o direito de associação está consagrado, entre outros, nos n.º 1 e n.º 2 do artigo 20.º da Declaração Universal dos Direitos do Homem (MNE, 1978). Também a Convenção Europeia dos Direitos do Homem (AR, 1978) refere, no seu artigo 11.º, o direito sobre a liberdade de reunião e de associação.

As **Fundações** foram instituídas pelo Código Civil, nos termos dos artigos 185.º a 194.º (SITOC, 2014) e encontram-se previstas na CRP nos artigos 70.º, 73.º e 165.º (AR, 2005), sendo que, em conformidade com n.º 1 do artigo 185.º do Código Civil:

“(…)visam a prossecução de fins de interesse social, podendo ser instituídas por ato entre vivos ou por testamento” (SITOC, 2014).

Neste sentido, as fundações são:

“(…) organizações sem fins lucrativos criadas por iniciativa de uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas (fundadores) para a gestão de uma massa patrimonial que lhe é cedida definitivamente pelos fundadores e que deve ser substancialmente preservada, para a satisfação de certas finalidades de interesse social” (CPF, 2012).

Mais recentemente, a Lei n.º 24/2012, de 9 de julho (AR, 2012a), aprovou a Lei-Quadro das Fundações e alterou o Código Civil, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47344, de 25 de novembro de 1966 (MJ, 1966). A referida Lei-Quadro veio estabelecer os princípios e as normas que regem as fundações. O artigo 3.º do referido Decreto-Lei (AR, 2012a) clarifica os conceitos de fundação e fins de interesse social. Por outro lado, o artigo 4.º da mesma Lei-Quadro (AR, 2012a) estipula que estas podem ser de quatro tipos:

- ✓ *Públicas*, quando criadas exclusivamente por pessoas coletivas públicas;
- ✓ *Públicas de direito privado*, se criadas por pessoas coletivas públicas ou com pessoas de direito privado, desde que as primeiras detenham influência dominante;
- ✓ *Público-privadas*, quando criadas por pessoas coletivas públicas e por pessoas de direito privado, desde que as primeiras não detenham influência dominante; ou
- ✓ *Privadas*, se criadas por uma ou mais pessoas de direito privado.

Como **Cooperativas**, o Código Cooperativo, aprovado pela Lei n.º 51/96, de 7 de setembro, considera no artigo 2.º:

“(…) pessoas colectivas autónomas, de livre constituição, de capital e composição variáveis, que, através da cooperação e entajuda dos seus membros, com obediência aos princípios cooperativos, visam, sem fins lucrativos, a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais daqueles” (AR, 1996: 3018).

Adicionalmente, em conformidade com o n.º 2 do artigo 61.º da CRP:

“a todos é reconhecido o direito à livre constituição de cooperativas, desde que observados os princípios cooperativos” (AR, 2005: 4652).

Estas entidades, na sua constituição e funcionamento, obedecem aos princípios cooperativos adotados pela Aliança Cooperativa Internacional (tal como prevê o artigo 3º do Código Cooperativo - AR, 1996). A Declaração da Aliança Cooperativa Internacional sobre Identidade Cooperativa, aprovada no Congresso de Manchester de 1995 (ACI, 1995), inicia com a seguinte definição:

“Uma cooperativa é uma associação autónoma de pessoas, que se unem, voluntariamente, para satisfazer necessidades e aspirações económicas, sociais e culturais comuns, através de uma empresa de propriedade conjunta e democraticamente controlada.”

O setor cooperativo compreende os seguintes ramos: consumo, comercialização, agrícola, crédito, habitação e construção, produção operária, artesanato, pescas, cultura, serviços, ensino e solidariedade social, para os quais existe legislação sectorial complementar. De acordo com o nº 2 do artigo 2º do Código Cooperativo (AR, 1996), na prossecução dos seus objetivos, as cooperativas podem realizar operações com terceiros, sem prejuízo de eventuais limites fixados legalmente para cada ramo. Também poderão, segundo o artigo 73º do Código Cooperativo (AR, 1996), retornar aos cooperadores os excedentes anuais líquidos, com exceção dos provenientes de operações realizadas com terceiros, que restarem depois do eventual pagamento de juros pelos títulos de capital e das reversões para as diversas reservas.

As cooperativas podem, nos termos da lei, adquirir o estatuto de pessoa coletiva de utilidade pública mediante os procedimentos a efetuar junto da Secretaria-Geral da Presidência do Conselho de Ministros. Este direito provém do Decreto-Lei nº 425/79, de 25 de outubro (PCM, 1979), que veio estender a certas cooperativas o benefício da declaração de utilidade pública.

As **Mutualidades** são uma especificidade das associações para as quais foi criado o Código das Associações Mutualistas (CAM) através do Decreto-Lei nº 72/90, de 3 de março (MESS, 1990). Este diploma, nos seus artigos 1º e 2º, define as associações mutualistas como instituições particulares de solidariedade social com um número ilimitado de associados, capital indeterminado e duração indefinida que, essencialmente através da quotização dos seus associados, praticam, no interesse destes e de suas famílias, fins de auxílio recíproco, designadamente:

- ✓ Concessão de benefícios de segurança social e de saúde, destinados a reparar as consequências da verificação de factos contingentes relativos à vida e à saúde dos associados e seus familiares e a prevenir, sempre que possível, a verificação desses factos;
- ✓ Outros fins de proteção social e de promoção da qualidade de vida, através da organização e gestão de equipamentos e serviços de apoio social, de outras obras sociais e de atividades que visem especialmente o desenvolvimento moral, intelectual, cultural e físico dos associados e suas famílias.

O Regulamento de Registo das Associações Mutualistas e das Fundações de Segurança Social Complementar em vigor, foi aprovado pela Portaria 135/2007, de 26 de janeiro (MTSS, 2007) e veio definir as regras a que deve obedecer o registo das associações mutualistas, suas uniões, federações e confederações, bem como das

fundações de segurança social complementar. De acordo com o artigo 16º do CAM (MESS, 1990), estas associações, registadas nos termos da lei, adquirem automaticamente a natureza de pessoas coletivas de utilidade pública, com dispensa do registo e demais obrigações previstos no Estatuto das Pessoas Coletivas de Utilidade Pública aprovado pelo Decreto-Lei nº 460/77, de 7 de novembro (PCM, 1977).

O artigo 63º da CRP refere que,

“todos têm direito à segurança social” cabendo ao Estado “organizar, coordenar e subsidiar um sistema de segurança social unificado e descentralizado, com a participação das associações sindicais, de outras organizações representativas dos trabalhadores e de associações representativas dos demais beneficiários” (AR, 2005: 4652).

Assim sendo, o Estado apoia e fiscaliza, nos termos da lei, a atividade e o funcionamento das instituições particulares de solidariedade social e de outras instituições de reconhecido interesse público sem caráter lucrativo, onde se integram as irmandades da **Misericórdia** ou Santas Casas da Misericórdia, com vista à prossecução de objetivos de solidariedade social consignados na própria Constituição. Nestes termos,

“As Irmandades da Misericórdia ou Santas Casas da Misericórdia são associações constituídas na ordem jurídica canónica com o objetivo de satisfazer carências sociais e de praticar atos de culto católico, de harmonia com o seu espírito tradicional, informado pelos princípios de doutrina e moral cristãs” (CASES, 2012a).

As Misericórdias, registadas nos termos da lei como IPSS, adquirem automaticamente a natureza de pessoas coletivas de utilidade pública, com dispensa do registo e demais obrigações previstos no artigo 8º do Decreto-Lei nº 460/77, de 7 de novembro (MAS, 1983).

Por seu lado, o Decreto-Lei nº 4/82, de 11 de janeiro (MAS, 1982) consagrou, no nº 1 do artigo 1º, as **Casas do Povo** como,

“(…) pessoas colectivas de utilidade pública, de base associativa, constituídas por tempo indeterminado com o objectivo de promover o desenvolvimento e o bem-estar das comunidades, especialmente as do meio rural”.

Assim, por força do nº 1 do artigo 1º (MAS, 1982), estas são pessoas coletivas de utilidade pública, ou conforme determina o artigo único do Decreto-Lei nº 171/98, de 25 de junho (MTS, 1998), pessoas coletivas equiparadas a instituições particulares de solidariedade social por prosseguirem os objetivos previstos no Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social. Daqui resulta que, as Casas do Povo são por via legal pessoas coletivas de utilidade pública ou pessoas coletivas equiparadas a instituições particulares de solidariedade social, não adquirindo essa qualidade por via administrativa.

As **Organizações Não-Governamentais (ONG)** são associações sem fins lucrativos, que acolhem no seu interior especificidades que as diferenciam do Estado e de outras organizações privadas (PPONGD, 2013), possuindo cariz social e cultural, muitas vezes com objetivos humanitários, frequentemente inspiradas pelo pensamento social de confissões religiosas ou pelos ideais de movimentos laicos (CASES, 2012b). As ONG

podem ser classificadas de diferentes maneiras, nomeadamente segundo as suas atividades, a sua influência geográfica, entre outros. Em concreto, podem ser: Organizações Não-Governamentais para o Desenvolvimento (ONGD) e Organizações Não-Governamentais de Ambiente (ONGA).

Segundo os artigos 2º, 3º e 6º do Estatuto das Organizações Não Governamentais de Cooperação para o Desenvolvimento (EONGD) (AR, 1998b), as ONGD são pessoas coletivas de direito privado, sem fins lucrativos, constituídas por pessoas singulares ou coletivas privadas, que têm por objetivos a conceção, a execução e o apoio a programas e projetos de cariz social, cultural, cívico e económico, através de ações nos países em vias de desenvolvimento. As ONGD têm como áreas fundamentais de intervenção: a cooperação para o desenvolvimento; a educação para o desenvolvimento; a assistência humanitária; a ajuda de emergência; a proteção e promoção dos direitos humanos. As ONGD, registadas nos termos do Estatuto, adquirem automaticamente a natureza de pessoas coletivas de utilidade pública, ficando dispensadas do registo e demais obrigações previstas no Estatuto das Coletividades de Utilidade Pública (PCM, 1977), sem prejuízo do disposto no artigo 12º do EONGD.

Nos termos do nº 1 do artigo 2º da Lei nº 35/98, de 18 de julho (AR, 1998a: 3474), que define o Estatuto das Organizações Não-Governamentais de Ambiente, as ONGA são:

“associações dotadas de personalidade jurídica e constituídas nos termos da lei geral, que não prossigam fins lucrativos, para si ou para os seus associados, e visem, exclusivamente, a defesa e valorização do ambiente ou do património natural e construído, bem como a conservação da Natureza”.

Assim, uma ONGA é uma associação, inscrita no Registo Nacional das Organizações Não-Governamentais de Ambiente e Equiparadas (RNOE), que tem como objeto social exclusivo a defesa e valorização do ambiente ou do património natural e construído, bem como a conservação da Natureza. O estatuto de «ONGA» ou de «Equiparada a ONGA» e os direitos e deveres decorrentes da sua atribuição estão dependentes da inscrição voluntária no RNOE.

O RNOE está organizado nos termos do Estatuto das ONGA (AR, 1998a) e do Regulamento do RNOE (MA, 1999), alterado pelas Portaria nº 71/2003, de 20 de janeiro (MCOTA, 1999), e Portaria nº 771/2009, de 20 de julho (MAOTDR, 2009). Este registo trata-se de uma base de dados organizada pela Agência Portuguesa do Ambiente (APA) com a informação atualizada sobre as ONGA e Equiparadas a ONGA.

Na CRP, no nº 5 do artigo 63º, dedicado à “segurança social e solidariedade”, encontra-se especificamente determinado que:

“O Estado apoia e fiscaliza, nos termos da lei, a actividade e o funcionamento das instituições particulares de solidariedade social e de outras de reconhecido interesse público sem carácter lucrativo, com vista à prossecução de objectivos de solidariedade social (...)” (AR, 2005: 4652).

O artigo 1º do Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social (EIPSS) (MAS, 1983), define como **Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS)** as Instituições,

“(...) constituídas, sem finalidade lucrativa, por iniciativa de particulares, com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre os indivíduos, que não sejam administradas pelo Estado ou por um corpo autárquico (...)”.

Para concretizar estes objetivos, o Estado poderá celebrar com as IPSS ou equiparadas **Acordos de Cooperação**, através dos quais garante a concessão direta de prestações em equipamentos e serviços à população (conforme nº 2 do artigo 4º e artigo 39º do EIPSS - MAS, 1983), ou **Acordos de Gestão**, através dos quais transferem a gestão de serviços e equipamentos pertencentes ao Estado (conforme nº 3 do artigo 4º do EIPSS - MAS, 1983).

Paralelamente, as IPSS podem revestir a forma associativa e a forma fundacional, conforme define o nº 1 do artigo 2º do EIPSS (MAS, 1983), cujas formas a Tabela 1 sintetiza.

Tabela 1: Formas revestidas pelas instituições

Associativa	Fundacional
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Associações de solidariedade social ✓ Associações de voluntários de ação social ✓ Associações de socorros mútuos ou associações mutualistas ✓ Irmandades da Misericórdia 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Fundações de solidariedade social ✓ Centros sociais paroquiais e outros institutos criados por organizações da Igreja Católica ou por outras organizações religiosas, sujeitos ao regime das fundações de solidariedade social (artigo 40.º e 41.º do EIPSS)

Fonte: Adaptado do EIPSS (MAS, 1983).

Em suma, as associações de solidariedade social são, em geral, associações com fins de solidariedade social que não revestem qualquer das outras formas das associações enunciadas no quadro anterior. Por conseguinte, em Portugal existe uma panóplia de instituições inseridas no quadro legal das ESNL que importa apoiar em termos do normativo contabilístico.

3. MODELO CONTABILÍSTICO DAS ESNL

Após a contextualização das ESNL procede-se de seguida ao desenvolvimento do modelo contabilístico seguido por este tipo de entidades, pois o Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março (MFAP, 2011b), veio proceder à criação de regras contabilísticas próprias para as ESNL, especificamente o Regime de normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo (RNC-ESNL), fazendo parte integrante do SNC. O artigo 5º do referido diploma define como ESNL, as:

“(...) 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”
(MFAP, 2011b: 1344.3).

No § 2.2 do Anexo II ao referido Decreto-Lei identificam-se três características básicas distintivas, relativamente às entidades sem finalidades lucrativas:

- “a) O seu financiamento pode resultar do seu próprio património ou de recursos atribuídos por pessoas singulares ou coletivas. Em caso algum os recursos atribuídos estão sujeitos ou condicionados a contraprestações derivadas da obtenção de benefícios por parte da entidade;*
- b) Respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a atividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços, o que se traduz numa interpretação não económica do conceito «benefício»;*
- 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 atividades e ser objeto de liquidação”* (MFAP, 2011b: 1344.11).

O RNC-ESNL revogou os planos de contas setoriais baseados no Plano Oficial de Contabilidade (POC) (MF, 1989). Assim, até 31 de dezembro de 2009, os planos de contas aplicáveis ao setor cooperativo e social foram os que se encontram evidenciados na Tabela 2.

Tabela 2: Planos de contas aplicáveis até 31 de dezembro de 2009

Plano de Contas	Diploma (Decreto-Lei – DL)
Plano Oficial de Contabilidade (POC)	DL nº 410/89, de 21/11 (MF, 1989)
Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social (PCIPSS)	DL nº 78/89, de 3/03 (MESS, 1989)
Plano de Contas das Associações Mutualistas (PCAM)	DL nº 295/95, de 17/11 (MESS, 1995)
Plano Oficial de Contas para Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes (PROFAC)	DL nº 74/98, de 27/03 (PCM, 1998)

Fonte: Elaboração própria.

Em determinadas circunstâncias, o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de setembro (MF, 1997), era também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos que dispusessem de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado (conforme artigo 2º do POCP). Com a entrada em vigor do SNC, através do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho (MFAP, 2009a), foi revogado o POC/89 (MF, 1989). Assim sendo, as ESNL que o aplicavam, em 2010 e 2011, ficaram sujeitas a um regime transitório, aplicando o SNC até que outras normas específicas fossem publicadas. Desta disposição ficaram excluídas as Cooperativas, as quais, segundo o artigo 3º do Decreto-Lei nº 158/2009 (MFAP, 2009a), reforçado pelo ponto 2 do artigo 5º do Decreto-Lei nº 36-A/2011 (MFAP, 2011b), continuariam a aplicar o SNC.

Contudo, a nova redação do artigo 5º do Decreto-Lei nº 36-A/2011 (MFAP, 2011b), dada pelo artigo 256º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro (AR, 2012b), veio conferir a aplicabilidade do RNC-ESNL às

cooperativas cujo ramo específico não permita sob qualquer forma, direta ou indiretamente, a distribuição de excedentes, nomeadamente as cooperativas de solidariedade social equiparadas a IPSS e registadas na Direção-Geral da Segurança Social. Na

Tabela 3 expõem-se os Planos de Contas aplicáveis às ESNL, durante o regime transitório.

Tabela 3. Planos de contas aplicáveis às ESNL no regime transitório

Plano de Contas	Diploma (Decreto-Lei – DL)
Sistema de Normalização Contabilística (SNC)	DL n.º 158/2009, de 13/07 (MFAP, 2009a)
Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social (PCIPSS)	DL n.º 78/89, de 3/03 (MESS, 1989)
Plano de Contas das Associações Mutualistas (PCAM)	DL n.º 295/95, de 17/11 (MESS, 1995)
Plano Oficial de Contas para Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes (PROFAC)	DL n.º 74/98, de 27/03 (PCM, 1998)

Fonte: Elaboração própria.

A partir de 1 de janeiro de 2012 foram revogados os planos setoriais, passando a ser aplicável a estas entidades o RNC-ESNL, tal como reflecte a

Tabela 4.

Tabela 4: Planos de contas aplicáveis no novo regime

Plano de Contas	Diploma (Decreto-Lei – DL)	Entrada em Vigor
SNC	DL n.º 158/2009, de 13/07 (MFAP, 2009a)	1 de janeiro de 2010
RNC-ESNL	DL n.º 36-A/2011, de 9/03 (MFAP, 2011b)	1 de janeiro de 2012 ou 1 de janeiro de 2011 (por opção)

Fonte: Elaboração própria.

As razões invocadas no Decreto-Lei n.º 36-A/2011 (MFAP, 2011b), para a criação de regras contabilísticas próprias para as ESNL, prendem-se com o facto de as ESNL responderem a finalidades de interesse geral, reconhecendo também a disseminação que estas entidades têm vindo a conhecer, bem como o importante papel e peso que desempenham na economia, justificando o reforço da exigência de transparência relativamente às atividades que realizam, nomeadamente através da obrigação de prestarem informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhe são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas atividades.

Os utilizadores da informação financeira são, conforme § 2.3 do Anexo II do Decreto-Lei n.º 36-A/2011 (MFAP, 2011b), as entidades que entregam recursos, os credores, as pessoas que realizam prestações gratuitas, o Governo e a Administração Pública, entre outros. Os objetivos de cada utilizador encontram-se enunciados na

Segundo Francisco e Alves (2010), a responsabilidade crescente de prestar contas (*accountability*) aos diversos utilizadores da informação financeira (*stakeholders*) das organizações sem fins lucrativos é mais complexa do que nas entidades que prossigam como objetivo principal o lucro, justificada pela sua relevância socioeconómica.

Às ESNL abrangidas pelo RNC-ESNL aplica-se o disposto no artigo 4º do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho (MFAP, 2009a), com as necessárias adaptações no que diz respeito à aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade ou Normas Internacionais de Relato Financeiro (conforme artigo 6º do RNC-ESNL - MFAP, 2011b). A competência das entidades de supervisão é remetida para o disposto nas alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 5º do SNC, sem prejuízo do disposto no nº 1 do artigo 4º do mesmo normativo (conforme nº 2 do artigo 6º do RNC-ESNL - MFAP, 2011b).

Adicionalmente, as entidades que apliquem a normalização contabilística para as ESNL ficam obrigadas a elaborar contas consolidadas nos termos do artigo 6º do Decreto-Lei n.º 158/2009, com as necessárias adaptações (conforme nº 1 do artigo 7º do RNC-ESNL - MFAP, 2011b). As dispensas aplicam-se ao conjunto de entidades em relação de grupo, a consolidar, e que, à data do balanço, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapassem dois dos três limites, previstos no nº 1 do artigo 8º do Decreto-Lei nº 36-A/2011, durante dois exercícios consecutivos (MFAP, 2011b). Esses limites são: 5.000.000,00 euros de total de balanço; 10.000.000,00 euros de vendas líquidas e outros rendimentos; e 250 trabalhadores empregados em média durante o último exercício.

Figura .

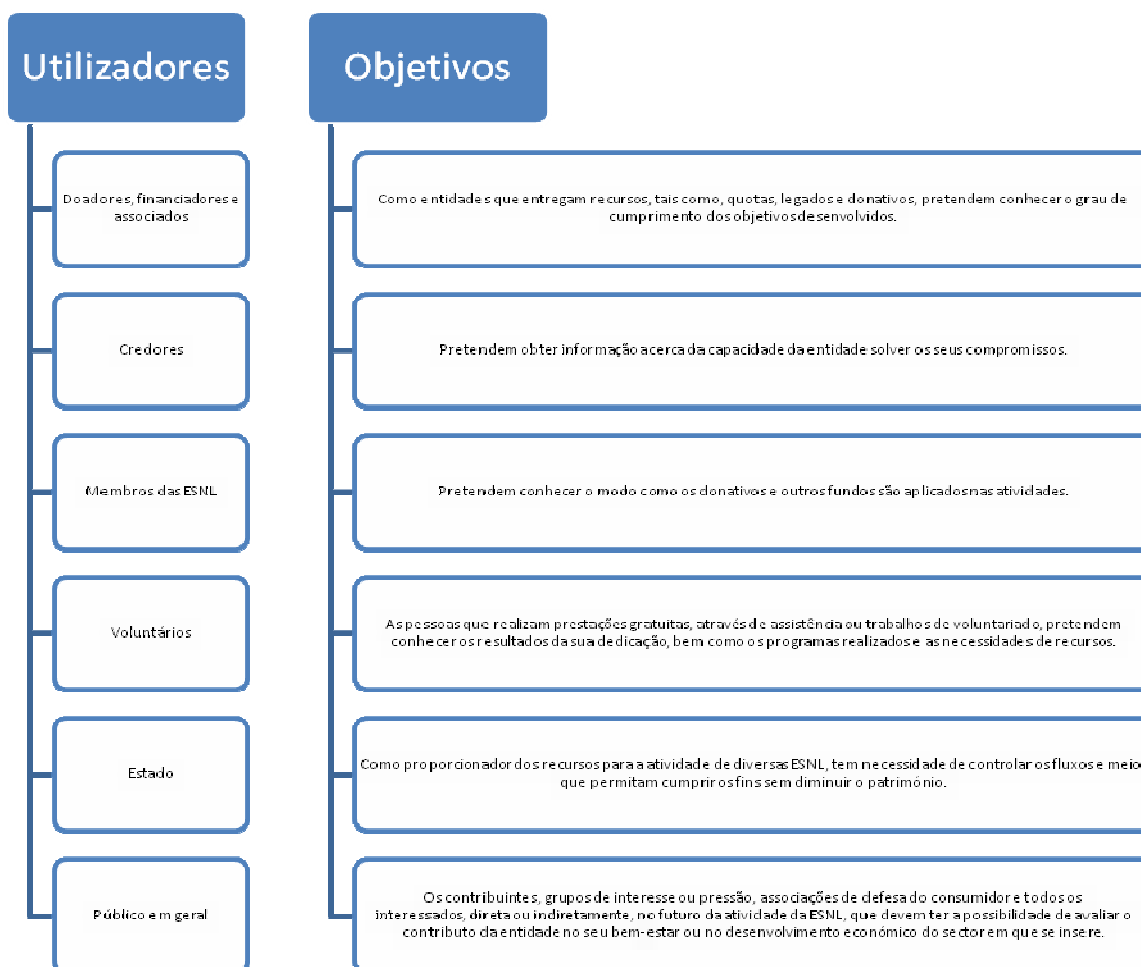
Segundo Francisco e Alves (2010), a responsabilidade crescente de prestar contas (*accountability*) aos diversos utilizadores da informação financeira (*stakeholders*) das organizações sem fins lucrativos é mais complexa do que nas entidades que prossigam como objetivo principal o lucro, justificada pela sua relevância socioeconómica.

Às ESNL abrangidas pelo RNC-ESNL aplica-se o disposto no artigo 4º do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho (MFAP, 2009a), com as necessárias adaptações no que diz respeito à aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade ou Normas Internacionais de Relato Financeiro (conforme artigo 6º do RNC-ESNL - MFAP, 2011b). A competência das entidades de supervisão é remetida para o disposto nas alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 5º do SNC, sem prejuízo do disposto no nº 1 do artigo 4º do mesmo normativo (conforme nº 2 do artigo 6º do RNC-ESNL - MFAP, 2011b).

Adicionalmente, as entidades que apliquem a normalização contabilística para as ESNL ficam obrigadas a elaborar contas consolidadas nos termos do artigo 6º do Decreto-Lei n.º 158/2009, com as necessárias adaptações (conforme nº 1 do artigo 7º do RNC-ESNL - MFAP, 2011b). As dispensas aplicam-se ao conjunto de entidades em relação de grupo, a consolidar, e que, à data do balanço, com base nas suas últimas

contas anuais aprovadas, não ultrapassem dois dos três limites, previstos no nº 1 do artigo 8º do Decreto-Lei nº 36-A/2011, durante dois exercícios consecutivos (MFAP, 2011b). Esses limites são: 5.000.000,00 euros de total de balanço; 10.000.000,00 euros de vendas líquidas e outros rendimentos; e 250 trabalhadores empregados em média durante o último exercício.

Figura 3. Utilizadores e objetivos da informação financeira



Fonte: Adaptado de MFAP (2011b).

Acresce ainda que, à dispensa de elaboração de contas consolidadas aplica-se também o disposto nos nº 3 a nº 6 do artigo 7º do diploma que aprova o SNC, na redação atribuída pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, com as necessárias adaptações. Assim, em conformidade com o artigo 9º do RNC-ESNL, as ESNL:

“podem ser excluídas da consolidação nos casos e nos termos do disposto no artigo 8º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho” (MFAP, 2011b).

Em matéria de obrigatoriedade, dispensa ou exclusão de elaborar contas consolidadas, constata-se também que o RNC-ESNL segue de perto o disposto no SNC. Assim, de acordo com o artigo 12º do Decreto-Lei nº 36-A/2011,

“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 262º do Código das Sociedades Comerciais, nos termos nele previstos” (MFAP, 2011b).

Com a publicação do Decreto-Lei nº 64/2013, de 13 de maio (MSSS, 2013), que procedeu à segunda alteração ao Decreto-Lei nº 36-A/2011, de 9 de março (MFAP, 2011b), foram modificados os pressupostos de sujeição das ESNL a certificação legal de contas. Este diploma veio reconhecer que, a aplicação dos limites previstos no artigo 262º do CSC às instituições particulares de solidariedade social e equiparadas, se encontrava desajustado e desproporcionado, para além do esforço financeiro acrescido, uma vez que, as suas contas e orçamentos já se encontram sujeitas a controlo público, nos termos do nº 1 do artigo 33º e do artigo 34º, ambos do Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social (MAS, 1983). Assim, o nº 3 do artigo 12º do referido Estatuto prevê que, para as:

“(…) instituições particulares de solidariedade social e equiparadas abrangidas pelo Protocolo de Cooperação celebrado pela Confederação Nacional das Instituições de Solidariedade, pela União das Misericórdias Portuguesas e pela União das Mutualidades Portuguesas com o Ministério da Solidariedade e da Segurança Social, os limites referidos (...)” (MAS, 1983),

no artigo 262º do CSC *“(…) são multiplicados por um fator de 1,70”.*

Na eventualidade do SNC-ESNL não responder a aspetos particulares que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro e sempre que a lacuna seja de tal forma relevante que ponha em causa a prestação de informação verdadeira e apropriada, dispõe o § 1.3 do Anexo II do Decreto-Lei nº 36-A/2011 e o § 2.3 da NCRF-ESNL que, somente para superação dessa lacuna, se recorra de forma supletiva 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.” (MFAP, 2011b).*

O artigo 10º do RNC-ESNL (MFAP, 2011b), dispõe que,

“(…) as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam € 150.000,00 em nenhum dos dois exercícios anteriores(...)”,

poderão ficar dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as ESNL. No início do exercício de atividade, o limite referido anteriormente reportar-se-á

“ao valor anualizado do total dos rendimentos estimados”.

O legislador demonstrou, assim, sensibilidade à existência de entidades de dimensão reduzida, com fracos recursos, ficando excluídas desta dispensa, segundo o n.º 1 do artigo 10º do RNC-ESNL, as entidades que:

“(...) 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 11º, por disposição legal ou estatutária ou por exigência das entidades públicas financiadoras.” (MFAP, 2011b).

Contudo, as entidades que se encontrem em condições de ficar dispensadas de aplicar o SNC-ESNL e não optem pela sua aplicação, ficam obrigadas à apresentação de contas em Regime de Caixa, divulgando informação referente aos pagamentos e recebimentos realizados, bem como aos bens que integram o seu património fixo e aos direitos e compromissos futuros existentes num determinado exercício, conforme estipula o n.º 3 do artigo 11º do RNC-ESNL (MFAP, 2011b). Para dar cumprimento à Apresentação de Contas em Regime de Caixa foi aprovada no Anexo II à Portaria n.º 105/2011, de 14 de março (MFAP, 2011a) os modelos de mapas financeiros seguintes:

- ✓ *Mapa de Pagamentos e Recebimentos (MPR)*, no qual deverão constar os pagamentos e recebimentos efetuados no período. O saldo que transita do período anterior corresponderá aos meios monetários, isto é, caixa e equivalentes de caixa, existentes no início do período corrente. Ao saldo do período anterior deverá ser adicionado o saldo do período corrente, resultando assim o saldo de caixa e equivalentes de caixa a transitar para o período seguinte. O legislador agregou os recebimentos em quatro grupos, nomeadamente recebimentos da atividade, recebimentos comerciais, recebimentos de capitais e recebimentos prediais, denotando-se uma preocupação em identificar os rendimentos eventualmente sujeitos a Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC).
- ✓ *Mapa de Património Fixo (MPF)*, aonde são descritos e quantificados, ao respetivo custo de aquisição ou de produção, os itens do património fixo da entidade, de uma forma individualizada ou em grupos homogéneos, dependendo da utilidade e relevância da informação. Os itens referentes ao ano corrente apresentam-se isolados dos anteriores.
- ✓ *Mapa de Direitos e Compromissos Futuros (MDCF)*, no qual deverão ser mencionados os direitos relacionados com influxos de caixa ou equivalentes de caixa, a receber no futuro e os compromissos relacionados com efluxos de caixa ou equivalentes de caixa, a liquidar no futuro. Estes direitos e compromissos deverão ser desdobrados de acordo com a sua natureza e enunciando os anos previstos de pagamento ou recebimento. Os direitos são representados por quotas, subsídios, rendas e outros direitos a receber. No que diz respeito aos compromissos, o legislador representou-os como empréstimos, associados, fornecedores, locadoras e outros compromissos a pagar.

Apesar da citada Portaria prescrever os modelos destes mapas financeiros, a mesma não contempla quaisquer disposições acerca dos critérios de reconhecimento e de mensuração dos respetivos itens. Esta omissão poderá originar diferentes interpretações e assim prejudicar a qualidade e comparabilidade da informação prestada. Os modelos preveem também a inclusão de comparativos, o que empobrece a qualidade da informação prestada aos utentes da informação financeira. E, ainda, tendo em conta as entidades a que se

destina, os mapas previstos para o regime de caixa refletem a posição financeira da entidade num determinado período, denotando-se contudo nestes modelos a falta de comparabilidade da informação com a do exercício anterior.

A aplicação pela primeira vez da NCRF-ESNL, publicada no Aviso nº 6726-B/2011, de 14 de março (MFAP, 2011c), está prevista nos § 5.1 a § 5.6 da mesma e, para facilitar o processo de transição das ESNL para o novo normativo, foi publicado o apêndice I ao diploma que aprova a NCRF-ESNL. Esta adoção implica a elaboração de um balanço de abertura a 1 de janeiro de 2012, ou 2011 se a primeira aplicação for nesta data, o qual irá constituir a base para contabilização de acordo com a NCRF-ESNL, servindo também como comparativo nas primeiras demonstrações financeiras elaboradas. Assim, as quantias referentes aos exercícios de 2010 ou 2011 incluídas nas demonstrações financeiras de 2011 ou 2012, respetivamente, e apresentadas com base nas regras do POC setorial, deverão ser reconvertidas considerando as regras da NCRF-ESNL.

De acordo com o § 5 da NCRF-ESNL, as alterações de políticas contabilísticas decorrentes da adoção pela primeira vez devem ser aplicadas prospetivamente e, conseqüentemente, no balanço de abertura relativo à primeira aplicação, pelo que a entidade deve: (i) manter reconhecidos pela quantia escriturada os ativos e passivos cujo reconhecimento continue a ser exigido por esta norma; (ii) reconhecer os ativos e passivos cujo reconhecimento passe a ser exigido por esta norma, utilizando os métodos de mensuração nela previstos com exceção da base de mensuração pelo justo valor; (iii) desreconhecer ativos ou passivos quando a norma não permita o seu reconhecimento; e (iv) efetuar as reclassificações prescritas pela norma.

O processo de reconversão engloba, então, quatro procedimentos enumerados no Apêndice I à Norma:

- ✓ *Reclassificação*, consiste na transferência dos saldos das contas existentes pela utilização do POC setorial, para as contas definidas no código de contas do novo normativo;
- ✓ *Reconhecimento*, refere-se à inclusão de rúbricas de Balanço por força da aplicação da NCRF-ESNL;
- ✓ *Desreconhecimento*, refere-se à eliminação de rúbricas de Balanço por força da aplicação da NCRF-ESNL;
- ✓ *Mensuração*, respeitante à valorização das rúbricas do Balanço classificadas para reconhecimento.

Nestes termos, as quantias respeitantes a diferenças de transição devem ser reconhecidas no fundo patrimonial, especificando o § 6 do Apêndice I à Norma, que os registos contabilísticos relativos a reconhecimentos e desreconhecimentos de ativos e passivos devem ter como contrapartida a rubrica de resultados transitados.

As divulgações a constar do Anexo no final do primeiro exercício após a transição devem incluir uma explicação acerca da forma como a transição afetou a posição e desempenho financeiros relatados e uma explicação acerca da natureza das diferenças de transição que foram reconhecidas como Fundos Patrimoniais (MFAP, 2011c).

4. INSTRUMENTOS DO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA PARA AS ESNL

O Sistema de Normalização Contabilística para as Entidades do Setor não Lucrativo (SNC-ESNL) é composto por cinco instrumentos, mencionados no Anexo II ao Decreto-Lei nº 36-A/2011, de 9 de março (MFAP, 2011b), tal como se indicam na

Tabela 5.

Tabela 5. Instrumentos do SNC-ESNL

Instrumentos	Diploma
Bases para apresentação de demonstrações financeiras (BADF)	DL nº 36-A/2011, de 9/03 (MFAP, 2011b)
Modelos de demonstrações financeiras (MDF)	Portaria nº 105/2011, de 14/03 (MFAP, 2011a)
Código de Contas (CC)	Portaria nº 106/2011, de 14/03 (MFAP, 2011d)
Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL)	Aviso nº 6726-B/2011, de 14/03 (MFAP, 2011c)

Fonte: Elaboração própria.

A Estrutura Concetual (EC) do SNC, publicada no Aviso nº 15652, de 7 de setembro (MFAP, 2009e), estabelece conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras e abrange as entidades que apliquem o conjunto completo das NCRF (MFAP, 2009d), a NCRF para pequenas entidades (NCRF-PE), a Normalização Contabilística para Microentidades (NCM) e a NCRF-ESNL (Araújo *et al*, 2012). Os conceitos elementares do SNL-ESNL baseiam-se na EC do SNC, com as alterações decorrentes da especificidade das ESNL que se encontram contempladas na NCRF-ESNL.

As bases para apresentação das demonstrações financeiras (BADF) das ESNL encontram-se enunciadas no § 3 do Anexo II constante do RNC-ESNL (MFAP, 2011b). Segundo o § 3.1.1 do citado normativo, como finalidades gerais estabelecem os requisitos globais para assegurar a comparabilidade das demonstrações financeiras com períodos anteriores da entidade e também com as demonstrações financeiras de outras entidades. O reconhecimento, a mensuração, a divulgação e outros aspetos particulares de apresentação de transações específicas e outros acontecimentos são tratados na NCRF-ESNL.

As demonstrações financeiras são, como refere o § 3.1.3,

“(…)uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade” e têm como objetivo “...proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões” (MFAP, 2011b).

Estes utentes são definidos no § 3.1.2., como aqueles que:

“(…) não estejam em posição de exigir relatórios feitos para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação” (MFAP, 2011b).

As demonstrações financeiras evidenciam ainda os resultados da condução por parte do órgão de gestão dos recursos a ele confiados.

Para satisfazer este objetivo, as demonstrações financeiras proporcionam informação relacionada com: ativos; passivos; fundos patrimoniais; rendimentos (réditos e ganhos); gastos (gastos e perdas); outras alterações nos fundos patrimoniais; e fluxos de caixa (MFAP, 2011b). Para uma apresentação apropriada é necessário atender às bases de apresentação das demonstrações financeiras definidas no § 3.2 e seguintes do Anexo II do RNC-ESNL (MFAP, 2011b), em concreto:

- ✓ *Continuidade*: corresponde à manutenção da atividade de prestação de serviços ou à capacidade da entidade cumprir os fins propostos;
- ✓ *Regime de acréscimo (periodização económica)*: uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, excluindo a demonstração de fluxos de caixa, utilizando o regime contabilístico do acréscimo, reconhecendo como ativos, passivos, fundos patrimoniais, rendimentos e gastos quando satisfaçam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos;
- ✓ *Consistência de apresentação*: a apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras deve ser mantida de um período para outro, a não ser que, a sua alteração venha a proporcionar informação fiável e mais relevante para os utentes destas demonstrações e se for provável que a comparabilidade não seja posta em causa;
- ✓ *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. As demonstrações financeiras resultam do registo de transações e outros acontecimentos agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função;
- ✓ *Compensação*: os ativos e passivos, e os rendimentos e gastos, não devem ser compensados, uma vez que a compensação prejudica a capacidade dos utentes em compreender as transações ou outros acontecimentos. Excluem-se os casos em que a compensação reflita a natureza da transação. Não é compensação a mensuração de ativos líquidos de deduções de valorização;
- ✓ *Informação comparativa*: deve ainda ser divulgada a informação comparativa respeitante ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. Verificando-se alterações de políticas contabilísticas, as quantias comparativas afetadas pela reclassificação devem ser divulgadas, tendo em conta: a natureza da reclassificação; a quantia de cada item ou classe de itens que tenha sido reclassificada; e razão para a reclassificação.

Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui: um balanço; uma demonstração dos resultados por naturezas; demonstração dos resultados por funções; demonstração das alterações nos fundos patrimoniais; uma demonstração dos fluxos de caixa; e um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adotadas e outras divulgações exigidas pela NCRF-ESNL. Esta norma

estabelece no seu § 4 a estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras. Assim, e segundo o citado normativo, as regras a obedecer na elaboração das demonstrações financeiras são as seguintes: (i) as demonstrações financeiras devem ser claramente identificadas e distinguidas de outra informação publicada; (ii) cada componente das demonstrações financeiras deve ser identificado claramente. A informação deve ser mostrada de forma proeminente e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada; (iii) as demonstrações financeiras devem ser apresentadas pelo menos anualmente.

Para Aubert-Krier (1981), o **Balço** é o documento contabilístico que traduz a situação da empresa, num determinado momento, enquanto para Araújo *et al.* (2012: 50) o balanço é uma peça financeira que contém informação reportada a uma determinada data, normalmente o fim do período económico, e sobre o volume de recursos que a ESNL utiliza (ativos) e a forma como estão a ser financiados (passivos e fundos patrimoniais).

O conceito de reconhecimento subjacente na NCRF-ESNL, encontra-se no § 3.2, definido como um processo de incorporação no balanço e na demonstração de resultados de um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento descritos na Norma. Assim, o § 3.3 estipula que:

“Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que permita actividades presentes e futuras para a entidade e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade” (MFAP, 2011c).

Por seu lado, segundo o § 3.4, um passivo será reconhecido no balanço quando:

“(...) se trata de uma obrigação presente que implica a necessidade de, para a liquidar, ter de abdicar de recursos que incorporam a possibilidade de poder realizar actividades futuras e a quantidade pela qual a liquidação tenha lugar, possa ser mensurada com fiabilidade” (MFAP, 2011c).

Já o fundo patrimonial é descrito na norma, no § 3.5, como:

“o interesse residual das ESNL nos activos depois de deduzir os passivos” (MFAP, 2011c).

O Balço de uma entidade deve apresentar os ativos e os passivos, correntes e não correntes, separadamente (MFAP, 2011c), sendo que, para um ativo ser classificado como corrente, deverá satisfizer qualquer um dos critérios previsto no § 4.5 e para que um passivo possa ser classificado como corrente deverá satisfizer qualquer um dos critérios enunciados no § 4.9 da Norma. Assim, devem ser considerados como não correntes todos os restantes ativos e passivos não enquadráveis nestas condições. A informação apresentada de forma a evidenciar os diferentes ciclos de financiamento, corrente e não corrente, permite avaliar a liquidez e solvabilidade da entidade (Araújo *et al.*, 2012).

A **Demonstração de Resultados** (DR) demonstra o desempenho da entidade ao longo do período de relato e evidencia as componentes positivas (rendimentos) e negativas (gastos) do resultado líquido do período. Araújo *et al.* (2012) referem que a demonstração de resultados é um importante elemento de análise económica de uma entidade. O § 3.6 da Norma refere que, os rendimentos são reconhecidos:

“(…) na demonstração dos resultados quando tenha surgido um aumento dos recursos económicos da entidade relacionados com um aumento num activo ou com uma diminuição de um passivo, que possa ser quantificado com fiabilidade e que não esteja relacionado com contributos para o fundo social” (MFAP, 2011c).

Por outro lado e segundo o § 3.7, os gastos são reconhecidos quando:

“(…) tenha surgido uma diminuição dos recursos económicos da entidade, relacionados com uma diminuição num activo ou com um aumento de um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade.” (MFAP, 2011c).

A Demonstração de Resultados pode revestir duas formas, por naturezas e por funções. A **Demonstração dos Resultados por Naturezas** apresenta as componentes positivas ou negativas devidamente desdobradas por natureza de rendimentos e gastos (Araújo *et al.*, 2012), atribuindo quatro resultados distintos: resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos; resultado operacional, antes de gastos de financiamento e impostos; resultados antes de impostos; e resultado líquido do período. A **Demonstração dos Resultados por Funções** representa os rendimentos e gastos desdobrados por funções, exigindo desta forma a implementação de subsistemas de contabilidade interna, analítica ou de custos (Araújo *et al.*, 2012). Neste caso os resultados apresentados por funções são: o resultado bruto, resultante das vendas e serviços prestados deduzido do custo das vendas e serviços prestados; resultado operacional, antes de gastos de financiamento e impostos; resultados antes de impostos; e resultado líquido do período.

O RNC-ESNL prevê também, no nº 2 do artigo 11º, a apresentação de uma **Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais** (DAFP) por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras, sendo que a informação a apresentar é a que consta do modelo publicado na Portaria nº 105/2011, de 14 de março (MFAP, 2011a), não existindo quaisquer orientações para a sua correta elaboração nos cinco instrumentos do SNC-ESNL. Da análise à DAFP pode-se concluir que a mesma permite evidenciar todas as alterações (positivas ou negativas) nos fundos patrimoniais entre dois períodos contabilísticos. Por se tratar de uma demonstração configurada num quadro de dupla entrada com informação em linha e em coluna, é necessária a apresentação de duas DAFP, uma para cada período.

A **Demonstração de Fluxos de Caixa** (DFC) pretende divulgar unicamente os fluxos monetários que uma entidade incorreu durante um período, permitindo a comparabilidade entre entidades que não está dependente da adoção de determinadas políticas contabilísticas. O RNC-ESNL revela no seu § 3.1.8 a utilidade da Demonstração dos Fluxos de Caixa no conjunto das demonstrações financeiras, nomeadamente a capacidade:

“(…) de proporcionar aos utentes das mesmas uma base para determinar a capacidade da entidade para gerar dinheiro e equivalentes e determinar as necessidades da entidade de utilizar esses fluxos de caixa.” (MFAP, 2011c).

Este modelo permite a apresentação individualizada dos fluxos de caixa gerados nas atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

O **Anexo** é a demostración financeira destinada a presentar información acerca das bases de preparación das demostracións financeiras e das políticas contabilísticas usadas, permitindo aínda divulgar e proporcionar a información exigida polos capítulos da Norma ou outra relevante, que non seja apresentada nas outras demostracións financeiras (MFAP, 2011c). O modelo de anexo a utilizar pelas ESNL é o publicado através do Anexo nº 10 da Portaria nº 986/2009, de 7 de setembro (MFAP, 2009c), com as alterações e especificidades respeitantes àquelas entidades, constantes da Portaria nº 105/2011, de 14 de março (MFAP, 2011a). Cada item na face do balanço e da demonstração dos resultados, que tenha merecido uma nota no anexo, deve ter uma referência cruzada.

Para concretización do anterior, o Código de Contas (CC) foi preparado com base no código de contas constante do SNC (MFAP, 2009b), tendo sido introduzidas posteriormente, através da Portaria nº 106/2011, de 14 de março (MFAP, 2011d), as contas e notas referentes ao conteúdo e movimentação referentes apenas às contas específicas das ESNL.

Assim, na Classe 2 “Contas a receber e a pagar”, foram introduzidas algumas alterações tendo em conta as especificidades das ESNL. Na **conta 25 “Financiamentos obtidos”** é criada a conta 255 “Instituidores e beneméritos”, onde se registam os financiamentos obtidos dos fundadores e beneméritos da entidade. 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 **conta 26 “Fundadores/ patrocinadores/ doadores/ associados/ membros”** e a conta 261 “Fundadores/ patrocinadores/ doadores/ associados/ membros-em curso” poderá ser desdobrada consoante as necessidades específicas da entidade. A **conta 298 “Provisões específicas do sector”** poderá ser utilizada para registo das provisões específicas do sector em que a entidade se insere.

A **conta 43 “Ativos fixos tangíveis”** foi desdobrada atendendo às especificidades do património de algumas ESNL. Assim, a conta 431 “Bens do domínio público” inclui os bens de domínio público de que a entidade é administrante ou concessionária, a conta 432 “Bens do património histórico, artístico e cultural” inclui todos os bens do domínio privado classificados como património histórico, de interesse artístico, histórico, arqueológico, etnográfico, científico ou técnico, assim como o património documental e bibliográfico, e a conta 433 “Outros ativos fixos tangíveis”, como o próprio nome indica, inclui todos os ativos fixos tangíveis não incluídos nas duas contas anteriores.

A Classe 5 “Fundos Patrimoniais” evidencia as operações relacionadas com fundos, excedentes técnicos, reservas, resultados transitados, ajustamentos em ativos financeiros, excedentes de revalorização de ativos fixos tangíveis e intangíveis e outras variações nos fundos patrimoniais da entidade, não enquadráveis nas outras contas da classe. O diploma legal realça a **conta 51 “Fundos”** que inclui o fundo ou dotação inicial e os excedentes destinados a aumentar o mesmo, sendo creditada por contrapartida de dinheiro e depósitos, bens como imóveis, coleções e obras de arte, e ativos intangíveis. Esta conta é debitada caso ocorra a extinção da ESNL.

A **conta 52 “Excedentes técnicos”** é utilizada pelas mutualidades, para registar, relativamente a cada modalidade complementar de segurança social subscrita pelos associados, o excesso de cobertura dos fundos permanentes constituídos para lhes fazer face, relativamente ao valor dos encargos com modalidades associativas efetuadas por técnicos atuariais e registados na conta 298 “Provisões específicas do sector”. Esta conta será debitada por contrapartida da conta 2685 “Beneficiários das mutualistas - Melhorias de benefícios”. Na **conta 59 “Outras variações nos fundos patrimoniais”** registam-se os subsídios de fundadores/ associados/ membros e do Estado, assim como os donativos que estejam associados com ativos fixos tangíveis ou intangíveis.

A Classe 6 “Gastos” inclui os gastos e as perdas respeitantes ao período, realçando-se a **conta 6781 “Provisões específicas do sector”** que é movimentada pelas entidades mutualistas em contrapartida da conta 298 “Provisões específicas do sector”, e a **conta 689 “Custos com apoios financeiros concedidos a associados/utentes”** que regista os subsídios, donativos, bolsas de estudo, prestações associadas a modalidades complementares de segurança social subscritas por associados das mutualidades.

Na Classe 7 “Rendimentos” são evidenciadas a **conta 72 “Prestações de serviços”**, composta pelas quotas dos utilizadores, quotizações e joias dos associados, promoções e patrocínios, e a **conta 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.

Por último, a Classe 8 “Resultados” destina-se ao apuramento do resultado líquido do período, prevendo a Portaria nº 106/2011, de 14 de março (MFAP, 2011d), a possibilidade do seu desdobramento por projetos, valências e atividades. Adicionalmente, está prevista a classe 9, a qual é uma classe livre e poderá ser utilizada no apuramento de resultados setorializados para que a entidade obtenha a informação interna necessária à gestão dos fundos colocados à sua disposição.

5. CONCLUSÃO

Enquanto, na perspetiva anglo-saxónica, o setor não lucrativo engloba todas as entidades privadas que estão impedidas de distribuir lucros ou excedentes, sendo que estes devem ser usados para financiar os objetivos principais dessas mesmas entidades. Na perspetiva europeia é reconhecida a existência de um setor de atividades económicas distinto dos setores público e privado tradicional, que é designado por setor da economia social, onde se incluem as cooperativas, as mutualidades e as associações.

Neste âmbito, as ESNL em Portugal podem assumir diversas formas jurídicas, nomeadamente associações, fundações, cooperativas, mutualidades e misericórdias. Uma das características comuns a este tipo de entidades consiste no desenvolvimento de atividades que prosseguem o bem-estar social, pelo que estas

entidades se encontram numa posição de complementaridade, entre o setor público e privado, através de estabelecimento de parcerias, e, até, de substituição do papel dos poderes públicos.

O importante papel e peso que estas entidades desempenham na economia justificam o reforço da exigência de transparência relativamente às atividades que realizam, nomeadamente através da obrigação de prestação de informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhe são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas atividades. Neste sentido, e aliado às especificidades das ESNL, justificou-se amplamente a criação de um regime de normalização contabilística adaptado às suas particularidades (SNC-ESNL), encontrando-se estreitamente enquadrado no espírito do SNC, embora se apresente bastante mais simplificado.

Todavia, enquanto a base de mensuração dos elementos das demonstrações financeiras do SNC se encontra no critério do justo valor, o SNC-ESNL tem por base o critério do custo histórico, permitindo em casos excecionais a aplicação do modelo de revalorização. Como carácter diferenciador foi, ainda, criado um regime de dispensa para as entidades de reduzida dimensão e, dentro de determinadas condições, passou também a estar prevista a sujeição de determinadas entidades à Revisão Legal de Contas.

Em suma, o normativo contabilístico associado às ESNL procurou responder às suas especificidades particulares, na medida em que os seus objetivos se centram na criação de valor social, não descurando o valor económico. Deste modo, esta investigação contribui para um melhor conhecimento destas entidades, permitindo o correto tratamento contabilístico das operações realizadas por estas entidades na transição para o SNC, para além do aprofundamento dos aspetos relacionados com o reconhecimento, mensuração e divulgação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Antão, A.A.; Tavares, A., Marques, J.P. e Alves, S. (2012). *Novo Regime da Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo*. Lisboa: Areas Editora.
- Aliança Cooperativa Internacional (ACI, 1995). *Declaração sobre a Identidade Cooperativa*. Manchester: Aliança Cooperativa Internacional.
- Araújo, D.N.; Cardoso, P. e Novais, J. (2012). *Manual de Prestação de Contas nas Entidades do Setor Não Lucrativo - O Processo de Relato Financeiro em SNC-ESNL*. Porto: Vida Económica.
- Assembleia da República (AR, 1978). Lei n.º 65/78, aprova, para ratificação, a Convenção Europeia dos Direitos do Homem. *Diário da República*, 236, I Série, 13 de outubro: 2119-2145.
- Assembleia da República (AR, 1996). Lei n.º 51/96, publica o Código Cooperativo. *Diário da República*, 208, I-A Série, 7 de setembro: 3018-3032.
- Assembleia da República (AR, 1997). Lei n.º 101/97, estende às cooperativas de solidariedade social os direitos, deveres e benefícios das instituições particulares de solidariedade social. *Diário da República*, 212, I-A Série, 13 de setembro: 4917.
- Assembleia da República (AR, 1998a). Lei n.º 35/98, define o estatuto das organizações não-governamentais de ambiente (revoga a Lei n.º 10/87, de 4 de abril). *Diário da República*, 41, I-A Série, 18 de julho: 632-633.
- Assembleia da República (AR, 1998b). Lei n.º 66/98, aprova o estatuto das organizações não-governamentais de cooperação para o desenvolvimento. *Diário da República*, 65, I-A Série, 14 de outubro: 1155.
- Assembleia da República (AR, 2005). Lei Constitucional n.º 1/2005, altera a Constituição da República Portuguesa e republica-a em anexo (sétima revisão constitucional). *Diário da República*, 155, I-A Série, 12 de agosto: 4642-4686.
- Assembleia da República (AR, 2012a). Lei n.º 24/2012, aprova a Lei-Quadro das Fundações e altera o Código Civil, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47344, de 25 de novembro de 1966. *Diário da República*, 26, I Série, 9 de julho: 580-589.
- Assembleia da República (AR, 2012b). Lei n.º 66-B/2012, aprova o Orçamento do Estado para 2013. *Diário da República*, 252, I Série, Suplemento, 31 de dezembro: 7424-(42)- 7424-(240).
- Aubert-Krier, J. (1981). *Contabilidade da Empresa*. 3 ed. Lisboa: Livraria Clássica Editora.

- Centro Português de Fundações (CPF, 2012). *O que é uma fundação*. Disponível em: <http://www.cpf.org.pt/paginas/8/o-que-e-uma-fundacao/8/> [Acedido em: dezembro de 2012].
- Cooperativa António Sérgio para a Economia Social (CASES, 2012a). *Identidade das Misericórdias*. Disponível em: <http://www.cases.pt/misericordias/identidadedasmisericordias> [Acedido em: dezembro de 2012].
- Cooperativa António Sérgio para a Economia Social (CASES, 2012b). *ONG*. Disponível em: <http://www.cases.pt/outras-organizacoes/ong> [Acedido em: dezembro de 2012].
- Cooperativa António Sérgio para a Economia Social (CASES, 2012c). *CASES*. Disponível em: <http://www.cases.pt/> [Acedido em: dezembro de 2012].
- Francisco, L. e Alves, M.C. (2010). O Controlo de Gestão nas Organizações Sem Fins Lucrativos. In Lourenço, L. e Silva, M.J. (Eds), *Tópicos Avançados de Gestão: Reflexões, Contributos e Aplicações*. Covilhã: Universidade da Beira Interior.
- Ministério da Administração Interna (MAI, 1974). Decreto-Lei n.º 594/74, reconhece e regulamenta o direito de associação. *Diário do Governo*, 259, I Série, 7 de novembro: 1342-1344.
- Ministério da Justiça (MJ, 1966). Decreto-Lei n.º 47344, aprova o Código Civil e regula a sua aplicação - Revoga, a partir da data da entrada em vigor do novo Código Civil, toda a legislação civil relativa às matérias que o mesmo abrange. *Diário do Governo*, 274, I Série, 25 de novembro: 1883-2086.
- Ministério da Solidariedade e da Segurança Social (MSSS, 2013). Decreto-Lei n.º 64/2013, procede à segunda alteração ao Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, que aprova os regimes da normalização contabilística para microentidades e para as entidades do setor não lucrativo e transpõe a Diretiva n.º 2009/49/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de junho, e a Diretiva n.º 2010/66/UE, do Conselho, de 14 de outubro. *Diário da República*, 91, I-Série, 13 de maio: 2863-2864.
- Ministério das Cidades, Ordenamento do Território e Ambiente (MCOTA, 1999). Portaria n.º 71/2003, altera o Regulamento do Registo Nacional das Organizações não-governamentais de Ambiente (ONGA) e Equiparadas, aprovado pela Portaria n.º 478/99, de 29 de junho. *Diário da República*, 16, I-B Série, 20 de janeiro: 312-313.
- Ministério das Finanças (MF, 1989). Decreto-Lei n.º 410/89, aprova o Plano Oficial de Contabilidade (POC). *Diário da República*, 268, I Série, Suplemento, 21 de novembro: 5112(2)-5112(32).
- Ministério das Finanças (MF, 1997). Decreto-Lei n.º 232/97, aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública. *Diário da República*, 203, I-A Série, 3 de setembro: 4594-4638.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2009a). Decreto-Lei n.º 158/2009, aprova o Sistema de Normalização Contabilística e revoga o Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro. *Diário da República*, 133, I Série, 13 de julho: 4375-4384.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2009b). Portaria n.º 1011/2009, aprova o Código de Contas do SNC. *Diário da República*, 175, I Série, 9 de setembro: 6148-6157.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2009c). Portaria n.º 986/2009, aprova os modelos de demonstrações financeiras do sistema de normalização contabilística. *Diário da República*, 173, I Série, 7 de setembro: 6006-6029.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2009d). Aviso n.º 15655/2009, homologa as normas contabilísticas e de relato financeiro do sistema de normalização contabilística. *Diário da República*, 173, II Série, 7 de setembro: 36260-36359.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2009e). Aviso n.º 15652/2009, homologa a estrutura conceptual do sistema de normalização contabilística. *Diário da República*, 173, II Série, 7 de setembro: 36227-36234.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2011a). Portaria n.º 105/2011, aprova vários modelos de demonstrações financeiras aplicáveis às entidades do setor não lucrativo (ESNL). *Diário da República*, 51, I Série, 14 de março: 1425-1430.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2011b). Decreto-Lei n.º 36-A/2011, aprova os regimes da normalização contabilística para microentidades e para as entidades do setor não lucrativo e transpõe a Diretiva n.º 2009/49/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de junho, e a Diretiva n.º 2010/66/UE, do Conselho, de 14 de outubro. *Diário da República*, 48, I Série, Suplemento, 9 de março: 1344-(2)-1344-(11).
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2011c). Aviso n.º 6726-B/2011, aprova a Norma contabilística e de relato financeiro para as entidades do setor não lucrativo. *Diário da República*, 51, II Série, Suplemento, 14 de março: 12226-(8)-12226-(20).
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2011d). Portaria n.º 106/2011, aprova o Código de Contas Específico para as Entidades do Setor não Lucrativo. *Diário da República*, 51, I Série, 14 de março: 1431-1435.
- Ministério do Ambiente (MA, 1999). Portaria n.º 478/99, aprova o Regulamento do Registo Nacional das Organizações Não-Governamentais de Ambiente (ONGA) e Equiparadas. *Diário da República*, 149, I-B Série, 29 de junho: 3983-3987.
- Ministério do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional (MAOTDR, 2009). Portaria n.º 771/2009, altera o Regulamento do Registo Nacional das Organizações não-Governamentais de Ambiente (ONGA) e Equiparadas, aprovado pela Portaria n.º 478/99, de 29 de junho, com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 71/2003, de 20 de janeiro. *Diário da República*, 138, I Série, 20 de julho: 4559.
- Ministério do Emprego e da Segurança Social (MESS, 1989). Decreto-Lei n.º 78/89, aprova o Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social e determina a obrigatoriedade da sua aplicação. *Diário da República*, 52, I Série, 3 de março: 948-967.
- Ministério do Emprego e da Segurança Social (MESS, 1990). Decreto-Lei n.º 72/90, aprova o Código das Associações Mutualistas. *Diário da República*, 52, I Série, 3 de março: 903-914.
- Ministério do Emprego e da Segurança Social (MESS, 1995). Decreto-Lei n.º 295/95, aprova o Plano de Contas das Associações Mutualistas. *Diário da República*, 266, I-A Série, 17 de novembro: 7050-7079.
- Ministério do Trabalho e da Solidariedade (MTS, 1998). Decreto-Lei n.º 171/98, equipara a instituições particulares de solidariedade social as casas do povo que prossigam os objetivos previstos do respetivo Estatuto, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de fevereiro. *Diário da República*, 144, I-A Série, 25 de junho: 2821-2822.
- Ministério do Trabalho e da Solidariedade Social (MTSS, 2007). Portaria n.º 135/2007, aprova o Regulamento de Registo das Associações Mutualistas e das Fundações de Segurança Social Complementar. *Diário da República*, 19, I Série, 26 de janeiro: 703-707.
- Ministério dos Assuntos Sociais (MAS, 1982). Decreto-Lei n.º 4/82, reestrutura as Casas do Povo. *Diário da República*, 11, I Série, 11 de janeiro.
- Ministério dos Assuntos Sociais (MAS, 1983). Decreto-Lei n.º 119/83, aprova o Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social. *Diário da República*, 46, I Série, 25 de fevereiro: 643-656.

- Ministério dos Negócios Estrangeiros (MNE, 1978). Aviso s/n, autoriza a publicação do texto em inglês e a respetiva tradução em português da Declaração Universal dos Direitos do Homem de 10 de dezembro de 1948. *Diário da República*, 57, I Série, 9 de março:489-493.
- Plataforma Portuguesa das ONGD (PPONGD, 2013). *Documento informativo sobre Cooperação para o Desenvolvimento*. Disponível em: http://plataformaongd.pt/conteudos/File/ComunicacaoSocial/Background_Developolvimento.pdf [Acedido em: janeiro de 2014].
- Presidência do Conselho de Ministros (PCM, 1977). Decreto-Lei n.º 460/77, aprova o estatuto das coletividades de utilidade pública. *Diário da República*, 257, I Série, 7 de novembro: 2655-2657.
- Presidência do Conselho de Ministros (PCM, 1979). Decreto-Lei n.º 425/79, torna extensiva às cooperativas que não prossigam fins estritamente económicos a declaração de utilidade pública prevista pelo Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de novembro. *Diário da República*. 247, I Série, 25 de outubro: 2752.
- Presidência do Conselho de Ministros (PCM, 1998). Decreto-Lei n.º 74/98, aprova o Plano Oficial de Contabilidade para as Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes. *Diário da República*, 73, I-A Série, 27 de março: 1352-1380.
- Raimundo, J.N.; Santos, J.G. e Lima, R. (2011). *Norma para as entidades setor não lucrativo*. Lisboa: OTOC.
- Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas (SITOC, 2014). *Código Civil*. Lisboa: OTOC.

AGRADECIMENTOS

As autoras agradecem a José Ángel Pérez López da Universidad de Sevilla (Espanha), bem como o apoio do projeto PEst-OE/EGE/UI4056/2014 UDI/IPG, financiado pela Fundação para a Ciência e Tecnologia (FCT). Os autores pertencem à Unidade de Investigação para o Desenvolvimento do Interior (UDI-IPG) e ao Centro de Investigação de Contabilidade e Fiscalidade (CICF-IPCA). As ideias expressas no artigo são dos autores e não devem ser atribuídas a nenhuma organização.