



FEUC FACULDADE DE ECONOMIA  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Susana Raquel Cardoso Mendes

---

# **Enquadramento das Entidades do Setor Não Lucrativo no atual Sistema Normativo Contabilístico em Portugal**

Relatório de Estágio de Mestrado em Gestão, apresentado à Faculdade de  
Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do grau de Mestre

Orientadora académica: Prof. Doutora Isabel Maria Correia Cruz

Orientador da Entidade de Acolhimento: Edgar Saraiva

Coimbra, 2016



## **Agradecimentos**

Com o culminar deste relatório de estágio expresso o meu reconhecimento a todos aqueles que de forma direta ou indireta contribuíram para a sua execução.

Deste modo quero expressar um enorme Bem-Haja,...

A todos os professores e colegas de curso, que durante o meu percurso académico, me ajudaram e encorajaram na preparação académica, profissional e social que adquiri.

À Professora Doutora Isabel Cruz, minha orientadora, pela sua disponibilidade, pelas suas competências e troca de ideias, sugestões, que contribuíram de forma notória, para a realização do presente relatório.

À *My Business*, na pessoa do orientador Edgar Saraiva e nas minhas colegas, pelo apoio prestado e pela forma como me acolheram. Este estágio foi uma oportunidade que se revelou bastante enriquecedora quer no desenvolvimento de competências profissionais quer de competências interpessoais.

Aos meus familiares, em particular aos meus pais que, apesar das dificuldades diárias, sempre manifestaram compreensão e apoio ao longo de todo o meu percurso académico. A força que me têm transmitido foram um enorme incentivo de ordem psicológica para a conclusão desta etapa. Para mim, serão sempre modelos de coragem que acreditam em mim e me incentivam e ajudam na superação dos obstáculos em todas as minhas novas aventuras.

Às minhas amigas que, mesmo distantes nesta fase decisiva, partilharam comigo momentos de companheirismo, amizade, risos e choros. As mesmas sempre estiveram presentes nesta longa aventura que foi Coimbra.



## **Resumo**

As entidades do setor não lucrativo (ESNL) têm desempenhado um papel muito importante na sociedade sendo reconhecidas como um setor distinto da economia.

Estas entidades organizadas, independentes do Estado, desenvolvem atividades sem fins lucrativos. Neste sentido qualquer ganho que exista tem de ser reinvestido na sua atividade (objetivos de interesse público). São exemplos, as associações, fundações, misericórdias, cooperativas e as mutualidades.

A maior parte dos serviços sociais prestados por estas organizações são de natureza diversa. Este setor tem contribuições económicas, sociais e políticas muito significativas na economia nacional. Paralelamente, a sua crescente interdependência com outras entidades e agentes económicos, designadamente o Estado, aumentou a necessidade de informação sobre o seu desempenho (Azevedo *et al.* 2010: 371).

Pela relevância do setor não lucrativo (SNL), as entidades vêm-se obrigadas a prestar informação cada vez mais transparente sobre a sua situação financeira e o seu desempenho. Surge assim, em 2011, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, o regime de normalização contabilística para as ESNL, com aplicação obrigatória desde 2012 para todas estas entidades.

Um dos desafios colocados durante o estágio na *My Business*, realizado entre o dia 3 de fevereiro e o 26 de junho de 2015, foi justamente o de realizar a contabilidade de entidades enquadradas no SNL.

Nasce assim o interesse em desenvolver o tema deste relatório referente ao estágio curricular. O objetivo incide numa análise das principais diferenças entre o normativo atual e os que existiam até 2011 e se aplicavam ao setor.

## **Palavras-Chave**

Entidades do Setor Não Lucrativo, Terceiro Setor, Organizações da sociedade civil, Normalização Contabilística.



## **Abstract**

*Nonprofit Organizations (NPO's) have been performing a very important role in society, being recognized as a distinct sector of the economy.*

*These organized entities, independent from the Government, develop non-profitable activities. In this way, any profit that exists must be reinvested in their activity (public interest goals). Some examples, among other organizations, are the associations, foundations, misericords, cooperatives, mutuality's, etc..*

*The biggest part of social services performed by these organizations are diverse in nature. This sector has very important economic, social and political contributions in the national economy. In parallel, its growing interdependency with other entities and economic agents, such as the State, has increased the need for information about their performance (Azevedo et al. 2010: 371).*

*Due to the growing relevance of the Voluntary Sector (SNL), these entities see themselves forced to display more transparent information about their financial situation and their performance. Thus, in 2011, stated by the Decree-Law number 36-A/2011, of March 9th, the accounting standard practice for NPO's appears, with mandatory application starting in 2012 for all these entities.*

*One of the challenges proposed during the internship at "My Business", performed between 3rd of February and 26th of June 2015, was exactly to perform the accounting of entities framed in the SNL.*

*As such, the interest in developing the theme for this report regarding the curricular internship is born. The goal focuses on an analysis of the main differences between the actual normative na the ones that existed until 2011 and applied to the sector.*

## **Key-Words**

*Nonprofit Organizations, Third Sector, Civil Society Organizations, Accounting Standard Practice.*





# Índice

AGRADECIMENTOS .....	III
RESUMO.....	V
ABSTRACT .....	VII
ÍNDICE .....	IX
ÍNDICE DE QUADROS.....	XIII
ÍNDICE DE TABELAS .....	XIII
ÍNDICE DE GRÁFICOS .....	XV
ÍNDICE DE FIGURAS .....	XV
LISTA DE SIGLAS .....	XVII
INTRODUÇÃO .....	1
1.1 – Enquadramento e importância do tema .....	1
1.2 – Objetivos .....	3
1.3 – Estrutura do Relatório .....	4
PARTE I) ESTÁGIO CURRICULAR.....	5
I. <i>MY BUSINESS</i> - CONSULTORES FINANCEIROS E INFORMÁTICOS, LDA. ....	5
I.1 – Caracterização da Empresa de Acolhimento .....	5
I.2 – Carteira de clientes da <i>My Business</i> .....	7
II – PERCURSO DO ESTÁGIO.....	8
III- REFLEXÃO CRÍTICA .....	15
PARTE II) REVISÃO DE LITERATURA .....	17
I – Entidades do Setor Não Lucrativo: Definição e suas particularidades.....	17
II – Perspetiva Histórica do Terceiro Setor em Portugal.....	23
III – Breve análise económica do Terceiro Setor em Portugal.....	27
IV – Normalização Contabilística aplicável às ESNL em Portugal.....	31
PARTE III) APLICAÇÃO PRÁTICA .....	37
I – Aspetos Contabilísticos .....	37
I.1 – Código de Contas .....	37
I.1.1 – Classe 1: Meios Financeiros Líquidos .....	39
I.1.2 – Classe 2: Contas a receber e a pagar .....	40

I.1.3 – Classe 3: Inventários .....	42
I.1.4 – Classe 4: Investimentos .....	44
I.1.5 – Classe 5: Fundos Patrimoniais .....	46
I.1.6 – Classe 6: Gastos .....	48
I.1.7 – Classe 7: Rendimentos .....	50
I.1.8 – Classe 8: Resultado .....	52
I.2 – Demonstrações financeiras .....	53
I.2.1 – Entidades que apliquem a normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo.....	57
I.2.1.1 – Balanço .....	57
I.2.1.2 – Demonstração dos resultados por naturezas.....	59
I.2.1.3 – Demonstração dos resultados por funções .....	61
I.2.1.4 – Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais .....	62
I.2.1.5 – Demonstração dos fluxos de caixa.....	63
I.2.1.6 – Anexo .....	65
I.2.2 – Entidades dispensadas e que não optem pela aplicação da normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo ..	66
I.2.2.1 – Pagamentos e recebimentos.....	66
I.2.2.2 – Património Fixo .....	67
I.2.2.3 – Direitos e compromissos futuros .....	67
II – Aspetos Fiscais .....	69
II.1 – Imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas (IRC).....	69
II.2 – Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS).....	72
II.3 – Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) .....	73
II.4 – Imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) .....	76
II.5 – Imposto municipal sobre imóveis (IMI).....	77
II.6 – Imposto de selo (IS) .....	77
II.7 – Imposto sobre veículos (ISV) .....	78
II.8 – Imposto único de circulação (IUC) .....	78
II.9 – Estatuto do mecenato .....	79
Reflexão Final – Conclusão .....	85

Referências Bibliográficas .....	87
Anexos.....	93
Anexo I – Balanço da Associação- Lar de Idosos X, em 2013.....	93
Anexo II – Balanço da Associação- Lar de Idosos X, em 2009.....	94
Anexo III – Demonstração de Resultados por naturezas da Associação-Lar de Idosos X, 2013 .....	97
Anexo IV – Demonstração de Resultados por naturezas da Associação-Lar de Idosos X, 2009 .....	98



## Índice de Quadros

Quadro 1 – Classificação Internacional das ESNL.....	21
Quadro 2 – Quadro Normativo das ESNL.....	34
Quadro 3 – Comparação da estrutura de classes dos POC setoriais e SNC-ESNL .....	38
Quadro 4 – Correspondência entre as subcontas do SNC-ESNL e dos POC setoriais: Classe 1 Meios Financeiros Líquidos .....	39
Quadro 5 – Correspondência entre as subcontas do SNC-ESNL e dos POC setoriais: Classe 2 Contas a receber e a pagar .....	41
Quadro 6 – Correspondência entre as subcontas do SNC-ESNL e dos POC setoriais: Classe 3 Inventários e ativos biológicos .....	43
Quadro 7 – Correspondência entre as subcontas do SNC-ESNL e dos POC setoriais: Classe 4 Investimentos.....	45
Quadro 8 – Correspondência entre as subcontas do SNC-ESNL e dos POC setoriais: Classe 5 Fundos Patrimoniais .....	47
Quadro 9 – Correspondência entre as subcontas do SNC-ESNL e dos POC setoriais: Classe 6 Gastos.....	48
Quadro 10 – Correspondência entre as subcontas do SNC-ESNL e dos POC setoriais: Classe 7 Rendimentos.....	50
Quadro 11 – Correspondência entre as subcontas do SNC-ESNL e dos POC setoriais: Classe 8 Resultados.....	52
Quadro 12 – Comparação entre as DF dos POC setoriais e SNC-ESNL .....	55

## Índice de Tabelas

Tabela 1 – Principais indicadores por atividade (2010).....	28
Tabela 2 – Comparação da ES com a Economia nacional – grandes agregados	29



## **Índice de Gráficos**

Gráfico 1 – Carteira de clientes da My Business, por setor de atividade (%).....	7
Gráfico 2 – Peso do VAB e do emprego remunerado do Terceiro Setor e de alguns ramos de atividade, na economia nacional.....	30

## **Índice de Figuras**

Figura 1 – Balanço (SNC-ESNL).....	58
Figura 2 – DR por naturezas (SNC-ESNL) .....	60
Figura 3 – DR por funções (SNC-ESNL).....	62
Figura 4 – Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais (SNC-ESNL) .	63
Figura 5 – Demonstração dos fluxos de caixa (SNC-ESNL) .....	64
Figura 6 – Mapa de Pagamentos e Recebimentos (SNC-ESNL).....	66
Figura 7 – Mapa de Património Fixo (SNC-ESNL).....	67
Figura 8 – Mapa de Direitos e Compromissos futuros (SNC-ESNL).....	67





## **Lista de Siglas**

**AT** – Autoridade Tributária e Aduaneira

**CC** – Código Civil

**CIS** – Código do Imposto de Selo

**CIVA** – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

**CSC** – Código das Sociedades Comerciais

**DF** – Demonstração Financeira

**DMR** – Declaração Mensal de Remunerações

**DR** – Demonstração dos Resultados

**DRO** – Declaração de Remunerações Online

**EBF** – Estatuto dos Benefícios Fiscais

**ECT** – Equivalente a Tempo Completo

**ES** – Economia Social

**ESNL** – Entidades do Setor Não Lucrativo

**FCT** – Fundo de Compensação do Trabalho

**FGCT** – Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho

**IAS** – Normas Internacionais de Contabilidade

**IES** – Informação Empresarial Simplificada

**IFRS** – Normas Internacionais de Relato Financeiro

**IMI** – Imposto Municipal sobre Imóveis

**IMT** – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

**INE** – Instituto Nacional de Estatística

**IPSS** – Instituições Particulares de Solidariedade Social

**IRC** – Imposto sobre Rendimento das pessoas Coletivas

**IRS** – Imposto sobre Rendimento das pessoas Singulares

**IS** – Imposto de Selo

**ISV** – Imposto Sobre Veículos

**IUC** – Imposto Único de Circulação

**IVA** – Imposto sobre o Valor Acrescentado

**NCRF-ESNL** – Norma Contabilística e Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo

**PCAM** – Plano de Contas das Associações Mutualistas

**PCIPSS** – Planos de Contas das Instituições Particulares de Segurança Social

**POC** – Plano Oficial de Contas

**PROFAC** – Plano Oficial de Contas para Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes

**SNC** – Sistema de Normalização Contabilística

**SNL** – Setor Não Lucrativo

**SS** – Segurança Social

**VAB** – Valor Acrescentado Bruto

## Introdução

### 1.1 – Enquadramento e importância do tema

As organizações da sociedade civil sem fins lucrativos têm tido uma participação cada vez maior na sociedade em áreas de atividade social, contribuindo assim para a criação de emprego, para a cidadania ativa e para a democracia do país. Estas oferecem uma vasta gama de serviços, representando os interesses dos cidadãos junto dos poderes públicos, promovendo e salvaguardando os direitos humanos, bem como as políticas de desenvolvimento<sup>1</sup>.

Estas entidades<sup>2</sup> enquadram-se no setor não lucrativo (SNL), também designado de Terceiro Setor da atividade económica. Segundo Quintão (2004: 11-12), o Terceiro Setor funciona como um complemento ou substituto do setor público, em várias áreas da sociedade. Assim, o seu domínio verifica-se: a) do ponto de vista económico, na produção de bens e serviços em muitas áreas de atividade económica e em empresas sociais, com novas áreas de atividade, novos produtos e mercados; b) da perspetiva do emprego e da luta contra o desemprego, como setor empregador e que se dedica, igualmente, à formação e inserção socioprofissional; c) relativamente à luta contra a exclusão social, lutando contra a pobreza e exclusão social e criação de respostas para a satisfação das necessidades sociais; e, d) do desenvolvimento local, com novas soluções de forma a desenvolver organizações económicas mais plurais, democráticas e participativas.

Em Portugal, já em 2002, o SNL era reconhecido como uma força económica significativa, que empregava mais pessoas do que algumas indústrias de grande dimensão, como a das *utilities* (gás, eletricidade, água) e a dos transportes,

---

<sup>1</sup> Fonte: Comunicação da Comissão sobre *A promoção do papel das associações e das fundações pela Europa*.

<sup>2</sup> Ao longo do presente relatório, utilizaremos o termo entidade, sociedade e empresa como termos equivalentes. Ainda que no ponto de vista jurídico as expressões não sejam equivalentes.

envolvendo quase um quarto de milhão de trabalhadores equivalentes a tempo inteiro<sup>3</sup> (Franco *et al.*, 2005).

A definição de entidades do setor não lucrativo (ESNL) com maior consenso, até ao momento, é de Salamon e Anheier (1997 [1992]). Segundo estes autores as instituições do terceiro setor assentam em cinco pressupostos caracterizadores: organizadas, privadas, não distribuidoras de lucros, autogovernadas e voluntárias.

Portanto, podem-se delimitar, para efeitos contabilísticos, as ESNL às entidades que prossigam a título principal uma atividade sem fim lucrativo e que não possam distribuir aos seus membros ou associados qualquer ganho económico ou financeiro direto. Neste campo inserem-se, nomeadamente, as associações e as fundações.

Durante muitos anos não houve grandes exigências de prestação de informação e controlo relativamente às ESNL, não tendo havido necessidade de quaisquer alterações ou adaptações substanciais da contabilidade. No entanto, nos últimos anos assistiu-se a um considerável crescimento destas entidades, a um maior distanciamento entre doadores e gestores destas entidades e a uma evolução dos conceitos de gestão. Estes motivos justificam uma maior exigência de informação e controlo e a criação do normativo contabilístico próprio ou adaptável, adequado às especificidades das instituições integrantes do SNL. Este é um objetivo defensável e amplamente reconhecido, por vários tipos de razões. Deste modo, num período em que começam a vigorar normativos contabilísticos específicos para este tipo de entidades, entende-se como relevante o estudo das alterações e impactos nas entidades que estes normativos trouxeram para a contabilidade destas entidades.

---

<sup>3</sup> Equivalente a tempo inteiro refere-se a unidades de trabalho a tempo completo e, em termos abreviados, é obtido dividindo o total de horas trabalhadas pela média anual de horas trabalhadas em empregos a tempo completo no território económico (INE, 2013).

## **1.2 – Objetivos**

Ao longo do estágio houve a possibilidade de trabalhar com clientes cuja atividade é sem fim lucrativo. Assim, de modo a poder aprofundar e alargar os meus conhecimentos neste setor, que pela formação académica eram bem mais reduzidos comparativamente a outros setores (lucrativos e privados), escolheu-se como tema para o presente trabalho o “Enquadramento das Entidades do Setor Não Lucrativo no atual Sistema de Normalização Contabilística em Portugal”.

O objetivo de estudar este enquadramento tem a ver com o facto de estas entidades terem passado a ser obrigadas a adotar a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL) a partir do início do ano de 2012. Para além disto, o SNL tem tido um papel e peso crescente na economia, como irá ser ilustrado na secção III (parte II). Assim sendo justifica-se que reforcem as exigências de transparência, relativamente às atividades que realizam e aos recursos que utilizam, nomeadamente através da obrigação de prestação de informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhes são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas atividades, aliados à normalização e uniformização da contabilidade (Decreto-Lei n.º36-A, de 9 de março de 2011).

Pretende-se, desta forma, estudar e apresentar: as principais características deste setor e analisar a legislação que o envolve em termos fiscais e contabilísticos. Ao mesmo tempo, transmite-se a ideia de um guia manual aos estudantes que trabalhem, nas suas vidas académicas e profissionais, a contabilidade deste tipo de entidades.

Ainda, ao longo do trabalho, procura-se fazer uma comparação do novo normativo com os antigos planos contabilísticos em vigor para estas entidades para analisar as diferenças e em que medida os objetivos da NCRF-ESNL estão a ser alcançados.

### **1.3 – Estrutura do Relatório**

O presente relatório é estruturado em quatro partes: a entidade de acolhimento, o enquadramento teórico e normativo das ESNL, a aplicação prática e a reflexão final.

A primeira parte encontra-se dividida em três secções. Na primeira secção é feita a caracterização da entidade de acolhimento do estágio curricular, *My Business – Consultores Financeiros e Informáticos, Lda.*, e tem como objetivo principal apresentar a referida entidade, expondo a sua história, a sua missão, visão e objetivos e descrever o leque de clientes desta. Na secção seguinte, são descritas as principais atividades desenvolvidas no decorrer do estágio e, por último, na terceira secção faz-se uma reflexão crítica ao estágio.

A segunda parte encontra-se dividida em quatro secções. Na primeira secção, pretende-se expor os principais conceitos relacionados com as ESNL. Trata-se de uma parte teórica, onde se apresenta uma definição e caracterização deste tipo de entidades e as suas particularidades em relação às entidades lucrativas. A segunda secção apresenta uma breve história da presença do Terceiro Setor em Portugal. A terceira secção descreve sumariamente a presença e o papel destas entidades em Portugal, realçando a sua importância na criação de emprego e o valor acrescentado bruto (VAB) para o país. Por último, a quarta secção refere-se à Normalização Contabilística, aplicável a estas entidades e sugere quem são os maiores interessados na transparência e no correto uso do novo normativo em vigor, o Decreto-Lei N.º36-A/2011, de 9 de março, alterado recentemente pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho.

A terceira parte trata de uma aplicação prática, em que se estuda a contabilidade e fiscalidade das ESNL e, simultaneamente, efetua-se uma análise das alterações contabilísticas e fiscais que este setor sofreu com a nova legislação.

A quarta parte conclui o relatório, apresentando-se as considerações finais sobre o estágio e a análise e limitações da realização do trabalho.

## Parte I) Estágio Curricular

### I. *My Business* - Consultores Financeiros e Informáticos, Lda.

#### I.1 – Caracterização da Empresa de Acolhimento

A empresa *My Business* é uma firma de consultoria, especializada nas áreas financeira, fiscal, contabilística e administrativa. Esta encontra-se, no presente momento, sediada na Rua Padre António Vieira nº 28 R/C em Coimbra.

A *My Business* - Consultores Financeiros e Informáticos Unipessoal, Lda., primeira designação, iniciou a sua atividade no ano de 2006, sob a forma de sociedade unipessoal por quotas, com um capital social de 5.000,00€. Como objeto social inicial tinha a “produção e comercialização de *software* informático, desenvolvimento e comercialização de aplicações *Web*, consultoria na área informática, comercialização de *hardware* informático, atividades de contabilidade, auditoria e consultoria fiscal, apoio à gestão de empresas e a empresários em nome individual, realização de estudos de mercado, serviços de apoio à internacionalização de empresas, realização de projetos de investimento, consultoria na área financeira” conforme Certidão do Cartório Notarial<sup>4</sup>.

Em abril de 2011, a sociedade passou a denominar-se *My Business* - Consultores Financeiros e Informáticos, Lda., com a entrada de uma nova sócia, passando cada um dos sócios a deter 50% do capital social. Foi então que a empresa decidiu dedicar-se nas atividades de contabilidade, consultoria fiscal e no apoio à gestão de empresas, optando pelo código 69200 da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, designado por “Atividades de Contabilidade, Auditoria e Consultoria Fiscal”. Para efeitos contabilísticos, trata-se de uma microentidade, uma vez que não ultrapassa dois dos três limites do artigo 9º do Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de junho: i) total do balanço de 350.000€; ii)

---

<sup>4</sup> Fonte: Portal da Justiça em <https://publicacoes.mj.pt/>, consultado a 24 de março de 2015.

volume de negócios líquido de 700.000€; iii) número médio de 10 empregados durante o exercício.

Em 2015, a empresa tinha como colaboradores um técnico de contabilidade, dois estagiários profissionais e dois estagiários curriculares. Todos eles desenvolvem tarefas de contabilidade e fiscalidade, que são detalhadas no ponto 2.

De uma forma geral, podemos concluir que a *My Business*, entidade que presta serviços de caráter administrativo e financeiro, tem como objetivo primário “proporcionar aos seus clientes o melhor conjunto de serviços profissionais nas suas áreas de atuação, com intuito de melhorar a qualidade e a rapidez de informação”, conforme menciona o gerente da entidade. Assim, esta entidade pretende “ajudar os clientes a tornarem-se mais fortes e mais competitivos” e visa “superar as necessidades e as expectativas dos seus clientes, aumentando os lucros, otimizando os custos e melhorando a eficiência e organização das empresas”<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Fonte: [www.liteprice.com.pt](http://www.liteprice.com.pt), consultado a 10 de março de 2015.



## I.2 – Carteira de clientes da *My Business*

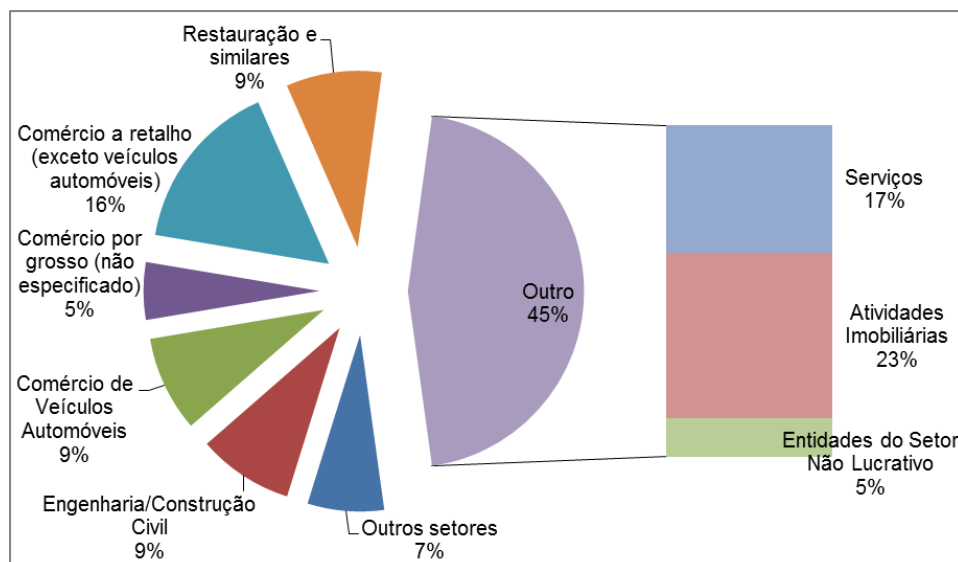
A carteira de clientes da *My Business* conta com 57 entidades<sup>6</sup> e é constituída maioritariamente por micro, pequenas e médias empresas da zona de Coimbra e Aveiro. Trata-se de um leque variado e conta com sociedades por quotas, sociedades unipessoais por quotas, empresários em nome individual, bem como entidades sem fins lucrativos e, ainda, pessoas singulares.

Às entidades coletivas são oferecidos, maioritariamente, serviços de contabilidade, bem como serviços de consultoria para apoio à gestão. Por sua vez, às pessoas singulares prestam-se serviços de fiscalidade e entrega de obrigações declarativas.

Os clientes da entidade de acolhimento atuam em diversos setores de atividade, tais como de construção civil, imobiliária, comércio, informática, venda automóvel, entre outros.

No gráfico 1 podemos observar a distribuição da carteira de clientes por setor de atividade.

**Gráfico 1 – Carteira de clientes da *My Business*, por setor de atividade (%)**



Fonte – Elaboração própria

<sup>6</sup> Última atualização dos dados em 26 de dezembro 2015.

Pela distribuição das empresas clientes, verifica-se que os setores de Imobiliária e Serviços são os predominantes (40% da carteira), sendo que apenas existem 3 entidades enquadradas no SNL, contando com 5% dos clientes da *My Business*.

## **II – Percurso do Estágio**

Como já foi referido, ao longo do estágio curricular, foram várias as tarefas que se realizaram nas áreas de contabilidade e fiscalidade, nomeadamente aprendizagem relativa à forma como se organizam contabilisticamente toda a documentação e procedimentos que permitem maior rigor nas tarefas a desempenhar, tais como: i) receção, organização, classificação e registo de documentos contabilísticos; ii) medidas de controlo interno; iii) processamento de salários e gestão de recursos humanos; iv) obrigações fiscais (retenção de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS); imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC); apuramento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e preenchimento da respetiva declaração; declaração da informação da empresa simplificada (IES)); v) operações de fecho de contas do período.

### **i) Receção, organização, classificação e registo de documentos contabilísticos**

A primeira fase de qualquer processamento da informação contabilística de uma entidade/empresa é a receção dos documentos. Os documentos são o suporte de qualquer operação realizada, e trata-se de uma obrigação das empresas clientes a entrega atempada dos documentos contabilísticos aos responsáveis pela contabilidade.

Posteriormente, procede-se à organização dos documentos. Esta etapa consiste numa das tarefas mais importantes da contabilidade, uma vez que quanto maior for a organização dos documentos mais fácil será acedê-los, sempre que seja necessário. Na empresa os documentos entregues são ordenados por meses, por ordem decrescente, e separados conforme a sua natureza, pelos seguintes *dossiers*:

→ Documentos contabilísticos: engloba, entre outros, os documentos referentes a compras, gastos com pessoal, letras, bancos, despesas, rendimentos e outros, separados por diários, conforme se explica mais adiante;

→ Documentos oficiais: inclui os documentos relacionados com a empresa e que não se contabilizam tais como: constituição da empresa, declaração de início de atividade, a inscrição da empresa e dos trabalhadores na Segurança Social (SS), identificação dos sócios da empresa, os contratos com outras entidades, documentos de inscrição do Instituto de Desenvolvimento Inspeção das Condições de Trabalho, e outros dados considerados importantes;

→ Fiscal: constam os documentos referentes ao encerramento do ano, nomeadamente, balancetes, balanços, demonstração dos resultados (DR), anexos, relatório de gestão, Modelo 22 do IRC, declaração anual, inventário, listagem de ativos fixos tangíveis e atas.

Relativamente ao *dossier* de documentos contabilísticos, são separados por diário, no respetivo mês e ano a que dizem respeito. Na *My Business* são usados os seguintes diários: caixa, banco, compras, vendas e prestação de serviços e diversos.

No diário caixa arquivam-se todos os documentos de movimentos que deram origem a pagamentos e recebimentos por caixa<sup>7</sup>; no diário banco constam, tal como no caixa, todos os documentos pagos ou recebidos através dos bancos (normalmente são anexados a forma de pagamento - dinheiro, cheque, transferência ou por multibanco - no respetivo recibo ou fatura/recibo de modo a facilitar posteriormente os respetivos lançamentos de pagamento e reconciliações bancárias); no diário de vendas e de prestações de serviços são arquivadas as faturas, vendas a dinheiro, notas de débito e notas de crédito emitidas; no diário compras são registadas as faturas, notas de crédito e notas de débito recebidas de fornecedores, relativas às aquisições de mercadorias e matérias-primas,

---

<sup>7</sup> Pagamentos são os fluxos de saída de meios líquidos de pagamento e recebimentos são fluxos de entrada de meios líquidos de pagamento (Borges *et al.* 2010: 37).

diretamente relacionadas com a atividade da empresa; e, por último, no diário diversos englobam-se todos os documentos que não se enquadram nos diários anteriores, como por exemplo, aquisição de fornecimentos e serviços externos, processamento de salários, regularizações e outras correções do período. Após os documentos serem devidamente arquivados procede-se ao seu lançamento<sup>8</sup> na aplicação informática de contabilidade, que no caso em análise é o *software* “Primavera Profissional”. Neste processo, os documentos são lançados em conformidade com as normas contabilísticas vigentes.

## **ii) Medidas de controlo interno**

Outra tarefa realizada foi no âmbito do controlo interno e compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela entidade para salvaguardar os seus ativos, verificar a exatidão e a fidedignidade dos seus dados contabilísticos, promover eficácia operacional e encorajar o cumprimento das políticas prescritas pelos gestores (Costa, 2010).

Na *My Business* foram executadas as seguintes práticas de controlo interno: a conferência de saldos clientes e fornecedores, a realização de mapas de depreciações e amortizações, a reconciliação bancária e a realização de mapas de controlo de tarefas dos colaboradores.

A conferência de saldos de clientes e fornecedores tem como objetivo analisar os extratos de contas de clientes e fornecedores, verificar se as faturas a clientes/de fornecedores estão registadas e se os saldos finais correspondem aos registados pelos clientes e fornecedores.

A realização de mapas de depreciações e amortizações serve para se discriminarem todos os ativos não correntes que as empresas detêm e calcular as suas respetivas depreciações anuais. Para o preenchimento destes mapas são necessários vários dados relativamente aos ativos, tais como: o código de acordo com a tabela anexa ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, e a

---

<sup>8</sup> Borges *et al.* (2010: 86) definem lançamento como a “notação de qualquer facto patrimonial nos livros de contabilidade”.

respetiva taxa, o tipo de ativo (tangível ou intangível), o ano de aquisição do bem, número de anos de vida útil e o valor de aquisição.

A reconciliação bancária das contas consiste na comparação entre os extratos das contas bancárias com os extratos do diário bancos, num período igual. Esta prática, que se realiza mensalmente, permite evidenciar todos os movimentos contabilizados pela empresa, mas não contabilizados pelo banco e vice-versa. Ao encontrar-se uma diferença de saldos, identificam-se os movimentos nos dois extratos e procedesse à sua reconciliação. Deste modo, apuram-se os saldos contabilísticos disponíveis para a entidade e identificam-se erros e/ou omissões que possam ter ocorrido.

A criação de um mapa de controlo de tarefas, serve, como a própria denominação indicia, para que cada colaborador da *My Business* possa acompanhar quais as tarefas que já se realizaram e as que, com maior prioridade, têm que ser executadas. Trata-se de um documento *excel*, que deverá estar sempre atualizado, onde são registadas todas as obrigações contabilísticas e fiscais a realizar em todas as empresas.

### **iii) Processamento de salários e gestão de recursos humanos**

O processamento salarial compreende três tarefas: 1) a recolha de informação sobre os funcionários e órgãos sociais; 2) o processamento dos salários e encargos; 3) a entrega da declaração mensal de remunerações (DMR), da declaração de remunerações *online* (DRO) e do fundo de compensação de trabalho (FCT) e fundo de garantia de compensação do trabalho (FGCT).

Todos os meses as empresas clientes enviam um mapa de controlo com alguns dados a ter em atenção como: datas de admissões; subsídios de férias ou de natal; baixas médicas; ausências ou faltas do trabalhador; subsídio de alimentação; ajudas de custo e transportes; outras remunerações adicionais, como os prémios ou bónus e outras prestações de carácter mensal; outras situações relevantes para o respetivo processamento (estado civil, número de dependentes, grau de deficiência, etc.). Com base neste mapa, procede-se ao registo de todas as

alterações no *software* “Gestão de Pessoal”, onde cada funcionário tem uma ficha individual anual, em que podemos encontrar informação de carácter pessoal, contratual e legal. No final de cada mês é contabilizado o número de dias de trabalho efetivo e são introduzidas as alterações mensais aos valores fixos. Após esta análise e não tendo sido identificado nenhum erro, emitem-se os recibos.

Após o processamento de salários, segue-se o respetivo preenchimento e entrega da DMR à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e da DRO à SS<sup>9</sup>. Trata-se de uma obrigação mensal das entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependentes sujeitos a IRS perante a AT e das entidades empregadoras perante a SS.

Devem, ainda, ser entregues os FCT e FGCT, conforme a Lei n.º 70/2013, de 30 de agosto. Estes fundos consistem num mecanismo que visa garantir ao trabalhador o pagamento de uma parte das compensações (até 50%) a que ele tem direito, em caso de cessação do contrato de trabalho. Estes são constituídos com as contribuições que os empregadores estão obrigados a efetuar em relação aos trabalhadores admitidos a partir de 1 de outubro de 2013. Deste modo, a entidade empregadora é obrigada a entregar mensalmente, entre o dia 10 e dia 20, um desconto de 1% do salário base e diuturnidades dos trabalhadores para estes fundos (0,925% para o FCT e 0,075% para o FGCT)<sup>10</sup>.

#### **iv) Obrigações fiscais**

Na *My Business*, as principais obrigações fiscais realizadas são o apuramento do IVA e preenchimento da respetiva declaração periódica; o preenchimento e entrega da declaração periódica de rendimentos - Modelo 3 (IRS); o

---

<sup>9</sup> As Entidades Empregadoras que entregam as Declarações de Remunerações através do *site* da Segurança Social (DRI e DR On-line) devem fazê-lo até ao dia 10 do mês seguinte àquele a que dizem respeito. Fonte: [www.4.seg-social.pt/declaracao-mensal-de-remuneracoes](http://www.4.seg-social.pt/declaracao-mensal-de-remuneracoes), consultado a 19 de abril de 2015.

<sup>10</sup> Lei n.º 70/2013 de 30 de agosto, art.º12.

acompanhamento do preenchimento da declaração periódica de rendimentos - Modelo 22 (IRC) e; o preenchimento da IES.

A entrega da declaração de IVA representa uma obrigação declarativa com uma periodicidade mensal ou trimestral, dependendo do volume de negócios da entidade no ano civil anterior ao do período da entrega da respetiva e que respeita o disposto no artigo 41º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro : deve ser entregue e paga até ao dia 10 de cada mês a declaração respeitante ao segundo mês àquele a que respeitam as operações no caso de declarações mensais; e até ao dia 15 do segundo mês subsequente ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, tratando-se de empresas que reúnem condições de entrega de declarações trimestrais<sup>11</sup>.

O apuramento do IVA é feito automaticamente pelo programa de contabilidade, contudo, antes de se proceder ao envio da declaração do IVA dever-se-á conferir manualmente, e neste contexto, a *My Business* elabora uma folha de cálculo onde se registam todos os documentos sujeitos a IVA, que anteriormente já foram lançados na aplicação informática. Posteriormente, procede-se a uma comparação entre os dois apuramentos, verificando-se e retificando-se as diferenças encontradas, permitindo desta forma a diminuição de erros.

Quanto à Modelo 3 do IRS, trata-se de uma declaração que os sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) devem apresentar, anualmente, bem como os respetivos anexos. Os vários anexos têm que ser preenchidos (ou não) conforme os rendimentos recebidos.

A declaração Modelo 22 refere-se aos rendimentos para efeitos de imposto sobre pessoas coletivas (IRC) relativos ao exercício anterior. Serve, nomeadamente, para que as empresas apurem o seu lucro ou prejuízo para efeitos fiscais.

---

<sup>11</sup> Conforme alínea a) e b) do nº1 do art.º 41º do CIVA: declarações mensais quando o volume negócios igual ou superior a 650.000€ no ano civil anterior e declarações trimestrais quando volume negócios é inferior a este valor.

O preenchimento e envio da declaração Modelo 22 do IRC é efetuado *online* até ao último dia útil de maio de cada ano, se o documento se referir ao período normal de tributação, ou até ao último dia útil do 5º mês seguinte ao termo do período de tributação, se o documento corresponder a outro período especial de tributação.

A IES “consiste na prestação da informação de natureza fiscal, contabilística e estatística respeitante ao cumprimento das obrigações legais (...) através de uma declaração única transmitida por via eletrónica”<sup>12</sup>. Com esta declaração, toda a informação que as empresas têm de prestar relativamente às suas contas anuais é transmitida num único momento e perante uma única entidade, através do preenchimento de formulários únicos e é apresentada anualmente até ao 15º dia do 7º mês posterior à data do termo do período económico, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

#### **v) Operações de fecho de contas do período**

Outra tarefa desempenhada pela entidade *My Business* é do encerramento de contas. Trata-se de um conjunto de procedimentos bastante importante, visto que são elaborados e apresentados todos os documentos anuais que demonstram a situação económica e financeira da empresa. No final de cada ciclo contabilístico anual das operações praticadas pelas empresas, devem considerar-se todos os registos contabilísticos não correntes, com vista ao apuramento de resultados e elaboração das demonstrações financeiras (DF) e demais peças contabilísticas.

Não há um guião pré-estabelecido para o encerramento de contas de um exercício, no entanto, muitos contabilistas seguem alguns procedimentos que podem ajudar a tornar o processo mais fácil. A *My Business* tem a seguinte sequência de tarefas:

1. Terminar a reconciliação bancária;
2. Verificar se há ou não caixa negativa;
3. Analisar as contas dos fornecedores, clientes e outros devedores e credores;

---

<sup>12</sup> Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de janeiro, artigo 1º, nº2.



4. Verificar as contas dos impostos, para ver se está tudo conforme as declarações entregues;
5. Analisar o balancete e verificar se existem saldos de sinais contrários;
6. Calcular as depreciações e amortizações dos investimentos;
7. Calcular os subsídios e os acréscimos de férias;
8. Analisar as contas sujeitas a tributação autónoma;
9. Analisar o que consta no quadro 7 do Modelo 22 e verificar as contas correspondentes;
10. Calcular o resultado líquido do exercício antes de impostos;
11. Calcular o imposto e efetuar o seu lançamento;
12. Calcular o resultado líquido do exercício final.

### **III- Reflexão Crítica**

Como balanço final do estágio verifica-se que o mesmo foi muito enriquecedor, tendo sido alcançados os objetivos principais e específicos. Em primeiro, porque foi possível adquirir novos conhecimentos na área contabilística, fiscal e direito laboral e, principalmente, porque permitiu permanecer na entidade acolhedora, a título de estágio profissional de 9 meses, o que foi muito importante devido à dificuldade que os jovens têm para entrar no mercado laboral nos dias de hoje. Para além disso, foi importante trabalhar em equipa, uma vez que proporcionou uma boa aprendizagem das tarefas realizadas e possibilitou o desenvolvimento de autonomia técnica e aquisição de conhecimentos das principais competências técnicas, comportamentais e pessoais de um contabilista como comprovado anteriormente.

Considera-se ainda que o período em que o estágio foi desenvolvido foi oportuno, uma vez que permitiu acompanhar tarefas importantes, desde entregas de declarações mensais e trimestrais do IVA, preenchimento e entrega das declarações Modelo 3 e da Modelo 22 e, ainda, efetuar as operações de fecho de contas e apuramento do IRC. Em suma, possibilitou uma maior familiarização com as obrigações contabilísticas e fiscais das entidades.

De uma forma geral, a realização do estágio curricular permitiu contactar com a realidade do mercado de trabalho, possibilitando a aplicação prática e a

consolidação dos conhecimentos adquiridos ao longo do percurso académico, tendo-se tornado numa experiência bastante enriquecedora quer a nível pessoal, quer a nível profissional, auxiliando a integração no mercado de trabalho.

No entanto, também se encontraram algumas dificuldades e pontos fracos que, no meu entender, podem ser ajustados. O primeiro é quanto a prazos de entrega dos documentos e dados para a contabilidade ou processamentos salariais, que de forma a satisfazer o cliente, é permitida a entrega destes nos últimos dias de prazos, sobrecarregando o nosso trabalho. Ainda, há um desacompanhamento de empresas clientes por parte dos funcionários, ou seja, num mês uma estagiária pode lançar contabilisticamente só alguns diários e outra pessoa fazer o restante noutro mês. Isto leva-nos a que não se saiba certas justificações de valores/documentos e conduza a erros. Por fim, outra falha a ser ressaltada é quanto à conciliação de saldos de clientes e fornecedores ser feita apenas quando necessária para encerramento de contas, quando devia ser feita com alguma regularidade de forma a haver mais controlo de contas e a evitar uma perda de tempo na fase de fecho de contas das empresas

No que toca aos conhecimentos adquiridos durante a Licenciatura e Mestrado em Gestão estes em muito me ajudaram no desempenho das funções. As unidades curriculares que merecem mais destaque são as ligadas à contabilidade como as de Contabilidade Financeira I e II, Fiscalidade e Auditoria. Estas transmitem-nos os conceitos teóricos necessários ao desempenho da contabilidade, bem como aliam esta componente prática através casos práticos. No entanto, só na aplicação prática e real é que percebemos a complexidade da contabilidade e a importância e necessidade de acompanhar as normas que vão sendo aprovadas constantemente.

## Parte II) Revisão de Literatura

### I – Entidades do Setor Não Lucrativo: Definição e suas particularidades

O SNL pode também ser denominado por Terceiro Setor, Setor da Economia Social, Setor voluntário, Setor independente, Setor intermédio, Setor das Organizações Não Governamentais, Setor das Organizações da Sociedade Civil, entre outras designações, que engloba um conjunto de organizações com diferentes formas jurídicas<sup>13</sup>.

O termo “Terceiro Setor” foi utilizado pela primeira, segundo diversos estudos, por J. Delors e J. Gaudin em 1979 num texto intitulado “*Pour la création d’un troisième secteur coexistant avec celui de l’économie de marché et celui des administrations*”<sup>14</sup> e tem sido empregue desde o final da década de 90.

De acordo com o autor Rifkin (1996: 245),

*“as organizações do terceiro setor são as incubadoras de novas ideias e fóruns onde se dá voz às injustiças sociais. [...] São os lugares em que os pobres podem encontrar uma ajuda [...]. As organizações sem fins lucrativos ajudam a preservar as tradições e abrem portas a novas experiências intelectuais. O terceiro setor é onde muitas pessoas aprendem a praticar a arte da participação democrática. É o lugar em que o companheirismo se procura e as amizades se criam. Proporciona um espaço e tempo para a exploração da dimensão espiritual. Finalmente, o terceiro setor é onde as pessoas relaxam e brincam, e onde experimentam de forma mais completa os prazeres da vida e da natureza.”*<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> A denominação usada ao longo do presente relatório será de «Terceiro Setor».

<sup>14</sup> Tradução livre: “Para a criação de um terceiro setor coexistente com o setor da economia de mercado e o setor das administrações (públicas)”. Citado pela autora Quintão (2004)

<sup>15</sup> Tradução livre. No original: “[*Third-sector organizations serve many functions. They are the incubators of new ideas and forums to air social grievances. [...] They are places where the poor and the helpless can find a helping hand. [Nonprofit organizations like museums, libraries, and historical societies] help preserve traditions and open up doors to new kinds of intellectual experiences. The third sector is where many people first learn how to practice the art of democratic participation. It is where companionship is sought and friendships are formed. The independent sector provides a place and time for exploring the spiritual dimension. [...] Finally, the third sector is where people relax and play, and more fully experience the pleasures of life and nature.*” (Rifkin, 1996: 245)

Segundo Fernandes (1997: 27), o Terceiro Setor:

“(...) é composto por organizações não-governamentais e sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não-governamental, dando continuidade às práticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças, sobretudo, à incorporação do conceito de cidadania e de suas múltiplas manifestações na sociedade civil.”

A noção de Terceiro Setor não é consensual entre os autores que já se debruçaram sobre este tema. Não havendo uma definição única, torna-se complexo de o estudar, devendo ser analisado de modo criterioso e numa perspetiva abrangente.

De acordo com a investigadora Carlota Quintão (2004: 2) o termo Terceiro Setor:

“(...) é utilizado genericamente para designar um conjunto de organizações diversificadas entre si, que representam formas de organização de atividades de produção e distribuição de bens e prestação de serviços, distintas dos dois agentes económicos dominantes – os poderes públicos e as empresas privadas com fins lucrativos – designados frequentemente e de forma simplificada, por Estado e Mercado.”

A autora acrescenta que os exemplos mais frequentes neste conjunto de organizações, no contexto do mundo ocidental, são as associações, as cooperativas e as mutualidades, entre outras formas institucionais por vezes incluídas, tais como as fundações, os sindicatos, os clubes recreativos, organizações religiosas, formas de organização mais ou menos informais, por exemplo grupos de autoajuda, entre outras.

No entanto, a definição que reuniu mais consenso até ao momento é de Salamon e Anheier (1997 [1992]). A particularidade da mesma resulta do desenvolvimento de uma definição estruturo-operacional do setor, baseada no estudo de diversas organizações que se diferenciavam em termos de âmbito, estrutura, história, posição legal e papel do setor em 44 países, o que permitiu identificar cinco características-chave que estas organizações deste setor deveriam

partilhar: serem organizadas, privadas, não distribuidoras de lucros, auto-governadas e voluntárias.

Neste sentido, pelos elementos comuns nestas definições, podemos concluir que este setor engloba um conjunto de entidades que têm como objetivo comum, no desenvolvimento das suas atividades, o bem-estar social, oferecendo bens e serviços quase públicos. Depreende-se que não há qualquer distribuição de eventuais lucros (ou excedentes) gerados. É de salientar que se tratam de organizações que vivem de fundos próprios e de fundos alheios, provenientes de doações ou subsídios.

O que dificulta um grau de consensualidade quanto ao conceito de Terceiro Setor é o facto de nele se integrar um conjunto muito diversificado de organizações, cada uma com as suas especificidades e dinâmicas, que abarcam áreas distintas (desde a educação, saúde, direito, desporto, cultura ou religião), sendo que estas pretendem afirmar-se com base nos seus objetivos e missão institucional, que poderão ser distintos, dependendo do seu âmbito de atuação. As ESNL assumem uma determinada missão de cariz social, ou seja, todas elas têm por objetivo dar resposta a determinado problema social, recorrendo a uma diversidade de mecanismos e ferramentas para o solucionar (Costa, 2015: 22).

Neste momento, Portugal ainda não tem um enquadramento legal especificamente dedicado ao Terceiro Setor mas isso não significa que não o possamos enquadrar legalmente. De acordo com a Constituição da República Portuguesa, aprovada a 2 de Abril de 1976 e alterada pela Lei Constitucional n.º 1/2005 de 12 de Agosto, contempla no seu artigo 82.º que existem em Portugal três setores relacionados com os meios de produção, sendo estes o setor público, o setor privado e o setor cooperativo e social, denominado de Terceiro Setor e que surge como alternativa ao setor público e ao setor privado, para suprir algumas das lacunas existentes nos restantes sectores. É no setor cooperativo e social que se enquadram as ESNL.

Segundo Franco *et al.* (2005: 7-9) as organizações da sociedade civil portuguesas adotam uma variedade de figuras legais, todas elas, individualmente,

com uma multiplicidade de objetivos e uma marca identificadora própria. Estas incluem, como referem estes autores no seu relatório *The portuguese nonprofit sector in comparative perspective*:

- Associações, constituídas no âmbito do direito privado e de certas secções do Código Civil (CC) e, nalguns casos, sob alçada do estatuto de utilidade pública. Podem ser associações de bombeiros voluntários, de consumidores, de estudantes, de mulheres, de imigrantes, de ativistas, entre outras;
- Fundações, um tipo de organização lucrativa, que foi reconhecido pela primeira vez no CC em 1867. Existem cerca de 350 fundações registadas em Portugal;
- Instituições de desenvolvimento local que operam sobretudo em áreas rurais com estratégias de *empowerment* de pessoas e territórios;
- Misericórdias, organizações com ligação à Igreja Católica que estão entre as mais antigas organizações não lucrativas em Portugal;
- Museus, legalmente reconhecidos como instituições sem fins lucrativos, sendo uma boa parte instituições públicas;
- Organizações não-governamentais para o desenvolvimento, organizações não lucrativas que levam a cabo programas sociais, culturais, ambientais, cívicos ou económicos que beneficiam países em desenvolvimento;
- Associações mutualistas, formadas sob o estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) para o fornecimento de ajuda mútua aos membros e familiares, financiadas essencialmente através de quotas dos membros; e
- Cooperativas, governadas pela Lei das Cooperativas.

O Quadro 1 apresenta a classificação internacional geral das ESNL, com alguns exemplos respeitantes à realidade portuguesa, sobre doze diferentes categorias de atividade destas entidades. Aqui estão incluídas essencialmente funções de serviço (que incluem educação e investigação, saúde e serviços sociais) bem como funções de expressão (que abrangem participação cívica e advocacia;

artes, cultura e lazer; proteção ambiental e associações empresariais, sindicais e profissionais). Poderemos deste modo compreender melhor a diversidade do Terceiro Setor.

**Quadro 1 – Classificação Internacional das ESNL**

<i>Grupos</i>	<i>Áreas de atividade</i>	<i>Alguns exemplos em Portugal</i>
1	Cultura e lazer	Associações culturais, desportivas e recreativas; museus privados sem fins lucrativos; fundações culturais
2	Educação e investimento	Instituições de ensino de congregações religiosas; instituições de investigação privadas sem fins lucrativos
3	Saúde	IPSS com fins de saúde; hospitais de Ordens
4	Serviços sociais	IPSS
5	Ambiente	Organizações não governamentais de ambiente; associações de defesa dos animais
6	Desenvolvimento e habitação	Organizações de desenvolvimento local (não públicas)
7	Lei, defesa de causas e política	Associações de defesa de direitos; associações de minorias
8	Intermediários filantrópicos e promoção do voluntariado	Banco alimentar; fundações doadoras
9	Internacionalização	Organizações não governamentais de cooperação para o desenvolvimento
10	Religião	Institutos religiosos; fábricas paroquiais
11	Associações empresariais, sindicatos, associações profissionais	Associações empresariais, sindicatos, associações profissionais
12	cr- categoria residual	

Fonte: Andrade e Franco (2007: 24-25)

Para se poder obter uma maior perceção do que é o Terceiro Setor e da importância que as ESNL têm vindo a reconhecer, considera-se essencial fazer uma breve contextualização histórica do conceito de Terceiro Setor e analisar a realidade em Portugal. Para tal, nos próximos pontos analisa-se a evolução histórica do setor e das entidades que o englobam e um estudo que o Instituto Nacional de Estatísticas (INE) desenvolveu juntamente com a Universidade Católica do Porto e em colaboração da Universidade Johns Hopkins sobre a conta satélite das ESNL de cujo trabalho se extraíram algumas informações que se apresentam, nomeadamente o VAB deste setor em Portugal, que tem conquistado um valor significativo.



## **II – Perspetiva Histórica do Terceiro Setor em Portugal**

De acordo com o relatório da Universidade John Hopkins, de Franco *et al.*, 2005 (22-27), mencionado anteriormente, as características do Terceiro Setor, em Portugal, estão relacionadas com quatro marcos importantes da História do país:

“(...) primeiro a Igreja Católica; segundo, a longa tradição de mutualidade e auto-ajuda do país; terceiro, a sua igualmente longa história de controlo político; e quarto, o desenvolvimento nas décadas recentes de elementos chave de um Estado de bem-estar moderno e uma relegação crescente do Estado nas organizações não lucrativas (Franco *et al.*, 2005: 22).”

Os autores Franco *et al.* (2005: 22) acrescentam que, em conjunto, “estes impulsos criaram uma tensão histórica entre o Estado e a ação voluntária, estimulando a emergência de instituições não lucrativas mas limitando a sua independência e confinando-as a um campo de atuação relativamente limitado até recentemente”.

Uma das maiores influências no Terceiro Setor em Portugal é, sem dúvida, a Igreja Católica pela transmissão de que as pessoas devem atuar de forma a merecerem a misericórdia de Deus, através das denominadas Obras de Misericórdia, como pela implementação de diversas instituições regidas por princípios de solidariedade social, mutualismo e cooperação.

De acordo com Franco *et al.* (2005: 23), foi no século XV, século dos Descobrimentos, que começaram a surgir as Misericórdias, com o intuito de dar resposta ao aumento vertiginoso da pobreza do país, tendo sido fundadas principalmente com o objetivo de ajudar as mulheres e as crianças, uma vez que grande parte dos homens passavam pouco tempo nos seus lares, devido ao facto da maioria exercer funções em atividades relacionadas com o mar. Também na área da saúde, a Igreja exerceu a sua influência, com a criação de escolas Capitulares e “escolas conventuais dos Beneditinos, dos Cistercienses e, desde o século XIII, das Ordens Mendicantes”.

O mutualismo, cooperação e solidariedade para com os mais necessitados, são também uma constante na história portuguesa. Os primeiros modelos surgiram

nos séculos XII e XIII, em forma de cooperações e confrarias, destinados de mesteres<sup>16</sup> a proteger os membros de uma profissão e confrades, respetivamente. Outros tipos de organizações de ajuda mútua foram criadas para vítimas de desastres marítimos, para os mais pobres, e celeiros comuns nas zonas rurais.

Contudo, só no século XIX é que a mutualidade assume novas proporções, sobretudo devido à falta de apoios por parte do Estado. Surgiram Associações de Trabalhadores, Associações de Socorro Mútuo, nas áreas da saúde, educação e cultura, Associações Humanitárias de Bombeiros Voluntários, Mútuas Agrícolas, Sindicatos Agrícolas, entre outros. No entanto, devido ao facto de se tratarem de ESNL, em conjunção com a inexistência de um enquadramento legal e do apoio do Estado, a maioria destas instituições não conseguiu subsistir e foram forçadas a cessar as suas funções.

Mais sucesso tiveram “as organizações mutualistas que emergiram da classe média, nomeadamente pela iniciativa de funcionários do Estado, profissionais liberais, e comerciantes”, como os Montepios e as Caixas Económicas (Franco *et al.*, 2005: 24). Ao mesmo tempo, emergiram as duas grandes primeiras associações empresariais fortes: a Associação Comercial de Lisboa e a Associação Comercial do Porto.

Ainda, outra grande influência nas organizações do Terceiro Setor foi o forte domínio governamental português, que se tornou ainda mais evidente quando foi instalada a República Portuguesa, em 1910.

Com o Estado Novo, marcado por um “nacionalismo sólido, prudente e conciliador”, surgiram as Casas do Povo, as Casas dos Pescadores e os Grémios (Franco *et al.*, 2005: 25). Trabalhadores, agricultores, operários e homens de negócios, estavam obrigados a associarem-se à sua respetiva organização e a serem por ela representados, sempre sujeitos a um forte controlo por parte das autoridades governamentais. Formaram-se diversas cooperativas, no entanto, sempre fortemente controladas e limitadas. Proibiu-se a criação de Federações e,

---

<sup>16</sup> Mester – (1) arte ou profissão manual; (2) ofício, mister – Fonte: Porto Editora em <http://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/mesteres>, consultado a 16 de agosto de 2015.

de uma forma geral, a livre associação era proibida, pois era encarada como uma ameaça à nação.

Segundo os autores Franco *et al.* (2005:26), o Estado Novo foi um entrave ao desenvolvimento do Terceiro Setor em Portugal:

“(…) em consequência, o Estado Novo resultou num declínio das organizações não lucrativas em geral, e do movimento mutualista em particular, especialmente depois de 1930, quando a resistência dos mutualistas à nova ordem política passou a ser combatida com perseguição política e policial. Os líderes e promotores do mutualismo eram presos como «ativistas comunistas». Associado à extensão da segurança social promovida pelo Governo, que foi retirando aos mutualistas uma das suas principais funções, as auditorias públicas realizadas às associações mutualistas, e a promoção das instituições corporativistas da «nova ordem» resultaram no enorme enfraquecimento do movimento mutualista”.

Por último, surge a influência da democratização, com o fim do Estado Novo, em 1974, e da adoção da Constituição da República assistindo-se ao “restabelecimento da liberdade de expressão e de associação”, o que desencadeou “uma explosão de movimentos associativos preocupados com todos os aspetos da vida social” (Franco *et al.*, 2005: 26).

Observou-se o fortalecimento de organizações da sociedade civil que conseguiram sobreviver. As organizações mutualistas, encorajadas por uma nova classe média urbana, começaram a focalizar-se menos em atividades assistencialistas e mais em ação política. Foi também possível assistir à fundação de cooperativas, com fins intelectuais pela classe média urbana, à eleição de líderes de sindicatos conhecidos pela sua oposição ao regime e a fundação de novas associações por representantes da oposição como forma de ultrapassar a proibição de criação de partidos políticos.

Contudo para Franco *et al.* (2005:26-27) as primeiras ações do estado em relação à sociedade civil não foram totalmente apoiantes:

“(…) ao mesmo tempo, o novo regime pós-Salazar não foi totalmente apoiante da sociedade civil, e a entrada de Portugal na União Europeia em 1986 teve implicações ambíguas para a sociedade civil portuguesa. (...) Lentamente, contudo, o Estado português foi reconhecendo a importância de forjar uma parceria com o setor da

sociedade civil. Assim, em 1981, foi criada uma lei que autorizou a devolução às Misericórdias dos hospitais que lhes tinham sido retirados, numa base caso a caso. O Estado promoveu também o fortalecimento das Associações Particulares de Assistência, hoje conhecidas como IPSS. Em 1979, o estatuto das IPSS foi aprovado, e foi dirigido para todas as instituições que forneciam serviços de segurança social. Em 1983, com a revisão deste estatuto, a ação das IPSS foi alargada para incluir saúde, educação, formação profissional, e habitação.”

Ao longo dos tempos, foram surgindo outras organizações ligadas ao Terceiro Setor e nos dias que correm, o número de entidades que compõem esse Setor Cooperativo e Social, tem aumentado exponencialmente. Dado os graves problemas sociais que a nossa sociedade atravessa, a sociedade civil já se escuda nestas organizações com maior frequência, estabelecendo relações de confiança e cooperação com as mesmas.

### **III – Breve análise económica do Terceiro Setor em Portugal**

Atualmente são cada vez mais as organizações do Terceiro Setor que se destacam do setor empresarial e do setor público com grande visibilidade no país. A sua grande especificidade reside, precisamente, na sua orientação para o bem comum e nos seus objetivos definidos para gerar e impulsionar mudanças na sociedade (Jenei e Kuti, 2008).

O estudo mais recente sobre a caracterização das ESNL em Portugal reporta-se a 2010, em que o INE desenvolveu o projeto-piloto de Conta Satélite da Economia Social (ES) a nível nacional, divulgado a 18 de abril de 2013 e que teve como base o *“Handbook on Non-profit Institutions in the System of Nation Accounts”* das Nações Unidas. Este estudo acerca do Terceiro Setor tem por base a análise do tipo de atividade, do número de instituições, do emprego e dos recursos e das despesas destas instituições.

Segundo dados do relatório da Conta Satélite da ES<sup>17</sup>, em 2010, o Terceiro Setor era constituído por 55.383 unidades, sendo um setor “caraterizado por uma forte heterogeneidade, tanto em número, como no tipo de atividades desenvolvidas”.

De acordo com a Tabela 1, a área da cultura, desporto e recreio concentrava cerca de 50% destas entidades, seguindo-se as instituições religiosas com 15,8% e os serviços sociais com 14%. Com uma percentagem menor, de 5% cada, encontravam-se as organizações no âmbito do desenvolvimento, habitação e ambiente e as organizações profissionais, sindicais e políticas. As restantes, menos expressivas, representam cerca de 10%, e pertencem ao ambiente, saúde, voluntariado, etc..

---

<sup>17</sup> O relatório da Conta Satélite da Economia Social está disponível no site <https://www.ine.pt>

*Enquadramento das Entidades do Setor Não Lucrativo no atual Sistema Normativo Contabilístico em Portugal*

**Tabela 1 – Principais indicadores por atividade (2010)**

<i>Classificação das organizações da Economia Social</i>	Unid		Emprego		Emprego Rem.		VAB	
	Nº	%	ETC	%	ETC	%	10³Euros	%
<i>Agricultura, Silvicultura e Pescas</i>	285	0,5%	962	0,42%	925	0,41%	10 617	0,25%
<i>Ativ. Produção e Transformação</i>	385	0,7%	6 445	2,84%	6 377	2,82%	217 354	5,10%
<i>Comércio, Consumo e Serviços</i>	669	1,2%	7 239	3,19%	7 154	3,16%	129 280	3,03%
<i>Desenvol., Habitação e Ambiente</i>	2 719	4,9%	6 775	2,98%	6 535	2,89%	63 598	1,49%
<i>Atividades Financeiras</i>	98	0,2%	7 280	3,20%	7 280	3,22%	528 826	12,41%
<i>Ensino e Investigação</i>	2 325	4,2%	21 811	9,60%	21 693	9,60%	502 053	11,78%
<i>Saúde e Bem-Estar</i>	805	1,5%	9 461	4,16%	9 460	4,18%	149 866	3,52%
<i>Serviç. de Ação e Solid Social</i>	7 740	14,0%	77 472	34,09%	77 438	34,26%	1 763 284	41,39%
<i>Cultura, Desporto e Recreio/Lazer</i>	26 779	48,4%	53 386	23,49%	53 124	23,50%	287 977	6,76%
<i>Cultos e Congregações</i>	8 728	15,8%	21 851	9,62%	21 851	9,67%	586 241	13,76%
<i>Org. Profissionais, Sindicais e Políticas</i>	2 581	4,7%	9 776	4,30%	9 427	4,17%	17 792	0,42%
<i>Não Especificadas</i>	2 269	4,1%	4 799	2,11%	4 783	2,12%	3 443	0,08%
<b>Total da Economia Social</b>	<b>55 383</b>	<b>100%</b>	<b>227 257</b>	<b>100%</b>	<b>226 047</b>	<b>100%</b>	<b>4 260 331</b>	<b>100%</b>
<b>Total da Economia</b>	-		<b>4 792 750</b>		<b>4 138 163</b>		<b>151 413 479</b>	
<b>Economia Social / Economia Nacional</b>	-		4,70%		5,50%		2,80%	

Fonte: INE (2013)

Comparativamente à economia nacional, a nível de grandes agregados, constatou-se que, em 2010, o Terceiro Setor, representou 2,8% da produção nacional e do VAB nacional e 5,5% do emprego total remunerado (equivalente a tempo completo – ETC). Ainda, foram responsáveis pelo pagamento de 4,6% do total das remunerações pagas na economia, revelando uma capacidade empregadora superior a ramos de atividade tradicionalmente caracterizados pela utilização intensiva de trabalho.

Tabela 2 – Comparação da ES com a Economia nacional – grandes agregados

	<i>Operações SEC</i>	<i>Economia Social</i>	<i>Economia Nacional</i>	<i>Ec. Social / E. Nacional</i>
		10 <sup>3</sup> Euros	10 <sup>3</sup> Euros	%
1	Produção	8 900 771	323 612 089	2,80%
2	Consumo Intermédio	4 640 440	172 198 610	2,70%
3=1-2	VAB	4 260 331	151 413 479	2,80%
4	Remunerações	3 955 734	86 813 942	4,60%
5	Outros Impostos sobre a Produção	14 953	1 496 682	1,00%
6	Outros Subsídios à Produção	523 816	2 465 316	21,20%
7=3-4-5-6	Excedente Bruto de Exploração	813 460	65 568 171	1,2%

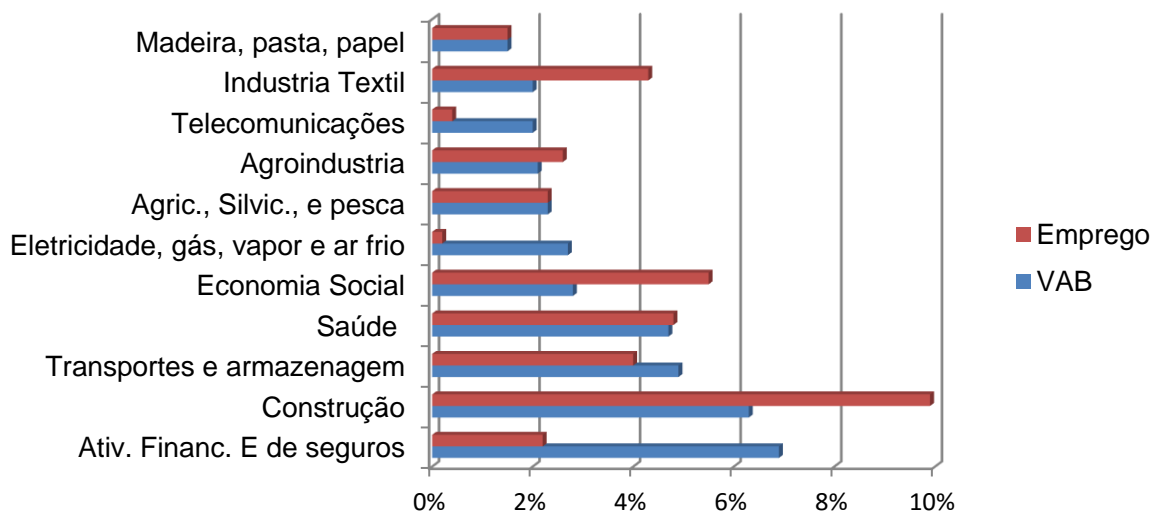
Fonte: INE (2013) <sup>18</sup>

Da análise comparativa do VAB e emprego do Terceiro Setor com alguns ramos de atividade da economia portuguesa, é possível apreender melhor a sua importância. Pode observar-se, pelo Gráfico 2, que em 2010, o VAB do Terceiro Setor registou um valor superior a atividades como eletricidade, gás, vapor e ar frio, agricultura, silvicultura e pesca e ainda agro-indústria e telecomunicações.

<sup>18</sup>De acordo com o Relatório da Conta Satélite da Economia Social de 2010, pode-se entender como: **Outros impostos sobre a produção:** todos os impostos em que as empresas incorrem pelo facto de se dedicarem à produção, independentemente da quantidade ou do valor dos bens e serviços produzidos ou vendidos. Podem ser devidos por terrenos, ativos fixos ou mão-de-obra empregada no processo de produção ou em certas atividades ou operações.

**Outros subsídios à produção:** os subsídios recebidos por unidades produtivas residentes em consequência da sua atividade produtiva, não ligados à quantidade ou ao valor dos bens e serviços produzidos ou vendidos.

**Gráfico 2 – Peso do VAB e do emprego remunerado do Terceiro Setor e de alguns ramos de atividade, na economia nacional**



Fonte: INE (2013)

Pela análise dos gráficos anteriores, conclui-se que o chamado Terceiro Setor tem um peso considerável na economia nacional (4,7%), não só pelos fins que prossegue mas também pelo que representa em termos de criação de emprego e contribuição para o VAB (2,8%).

O papel fundamental destas entidades sociedade, aliado às suas especificidades, justificaram a criação de um regime de normalização contabilística adaptado às particularidades das ESNL.



## **IV – Normalização Contabilística aplicável às ESNL em Portugal**

As entidades do Terceiro Setor apresentam características básicas, que as distinguem das entidades com finalidade lucrativa, das quais se destacam, de acordo com o Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho (Anexo I, ponto 1.6), as relativas aos financiamentos, finalidades e títulos de propriedade:

- 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-controlo que possam ser comprados, cedidos, trocados ou de que se espere algum tipo de contraprestação económica no caso de a entidade cessar as suas atividades e ser objeto de liquidação;
- d. Acresce que estas entidades contam, com frequência, com o trabalho de voluntários, sem que, por esse fato, surja qualquer relação laboral entre eles e a entidade.

Tornou-se imperativo aprovar, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março<sup>19</sup>:

“(…) o regime de normalização contabilística para as 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, atividades sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, pessoas coletivas públicas de tipo associativo, fundações, clubes, federações e confederações” (Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março).

---

<sup>19</sup> Este diploma, apesar de se encontrar ainda em vigor, foi alterado em alguns dos seus pontos pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho.

O objetivo principal deste novo regime é reforçar

“(…) as exigências de transparência relativamente às atividades 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 atividades” (Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho).

A criação de regras contabilísticas próprias, tal como define no ponto 1.5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, explica-se pelo número de instituições existentes, e pelo peso que desempenham na nossa economia, que justificam por si, a necessidade de transparência das suas atividades, prestando informação (financeira) fidedigna sobre a gestão e resultados das suas atividades a todos os seus utentes. Mesmo que estas instituições se autofinanciem através do seu património também se relacionam com o Estado e com patrocinadores, o que torna indispensável uma gestão credível.

Os utentes da informação financeira destas instituições são as entidades que afetam recursos, como os doadores, financiadores, associados, entre outros, que pretendem conhecer de que forma os objetivos estão a ser alcançados; os credores que necessitam da informação para ver a capacidade da entidade na realização dos objetivos; os voluntários, que têm necessidade de ver o reconhecimento do seu trabalho; o Estado na medida em que afeta os recursos e precisa controlar os fluxos/meios que permitem cumprir os fins sem diminuir o património; e, por fim, o público, em geral, com interesses diretos ou não, têm interesse em avaliar o contributo destas instituições na sociedade <sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> O Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, descreve no ponto 1.7 que os utilizadores da informação financeira são por um lado as entidades que entregam recursos (quotas, legados, donativos), e por outro, os credores, as pessoas que realizam prestações gratuitas (assistência ou trabalhos de voluntariado), o Governo e a Administração Pública, entre outros. Tal como prescrito no respetivo diploma:

- a) *Os doadores/financiadores/associados pretendem conhecer o grau de cumprimento dos objetivos desenvolvidos;*
- b) *Os credores pretendem obter informação acerca da capacidade da entidade solver os seus compromissos;*
- c) *Os membros das ESNL pretendem conhecer o modo como os donativos e outros fundos são aplicados nas atividades;*
- d) *Os voluntários pretendem conhecer os resultados da sua dedicação, bem como os programas realizados e as necessidades de recursos;*

Nestas circunstâncias, o atual normativo, a saber, o SNC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, mais tarde alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, permite-nos alinhar com as novas tendências normativas a nível internacional<sup>21</sup>, tanto as entidades do setor lucrativo como as do SNL através do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março. Esta realidade aplicou-se a partir do exercício que se iniciou em 1 de janeiro de 2011, ou em data posterior, podendo as ESNL ter optado por aplicá-lo a partir de 1 de janeiro de 2012. Assim, foram revogados, pelo seu art.º 6, os planos de contas setoriais, baseados no Plano Oficial de Contabilidade (POC), entretanto substituído pelo SNC, a saber:

- i) O Plano de Contas das Instituições Particulares de Segurança Social (PCIPSS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 78/89, de 3 de março;
- ii) O Plano de Contas das Associações Mutualistas (PCAM), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 295/95, de 17 de Novembro;
- iii) O Plano Oficial de Contas para Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes (PROFAC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 74/98, de 27 de Março.

É importante referir que, conforme a legislação dispõe no Anexo I, ponto 1.3, do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, dos diversos tipos de ESNL foram incluídos no mesmo enquadramento contabilístico, sendo os instrumentos contabilísticos que o compõem descritos no Quadro 2.

---

*e) O Estado, na medida em que proporciona os recursos para a atividade de diversas ESNL, tem necessidade de controlar os fluxos/meios que permitam cumprir os fins sem diminuir o património;*

*f) O público em geral, de entre os quais, cumpre referir os contribuintes, grupos de interesse ou pressão, associações de defesa do consumidor e todos os interessados, direta ou indiretamente, no futuro da atividade da ESNL. Este grupo deve ter a possibilidade de avaliar o contributo da entidade, no seu bem-estar ou no desenvolvimento económico do setor em que se insere.*

<sup>21</sup> O SNC permite uma ligação às normas internacionais de contabilidade, permitindo a comparabilidade das Demonstrações Financeiras com as dos outros países que tenham adotado as IAS/IFRS.

Quadro 2 – Quadro Normativo das ESNL

Diploma	Matéria
DL 36-A/2011, de 9 de março	<b>Bases para a Apresentação das Demonstrações Financeiras – ALTERADO</b>
Portaria 105/2011, de 14 de março	<b>Modelos de Demonstrações Financeiras – REVOGADO</b> - Balanço; - DR por Naturezas e por Funções; - Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais ( <i>facultativo ou por exigência do órgão financiador</i> ); - Demonstração de Fluxos de Caixa; - Anexo <b>Mapas para Entidades Sujeitas ao Regime de Caixa</b> - Mapa de Recebimentos e Pagamentos; - Mapa de Património Fixo; - Mapa de Direitos e Compromissos Futuros
Portaria 106/2011, de 14 de março	<b>Código de Contas – REVOGADO</b> - Quadro Síntese de Contas; - Código de Contas; - Notas de Enquadramento ( <i>ver Port. 1.011/2009</i> )
Aviso 6726-B/2011, de 14 de março	<b>Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL);</b>
Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho	<b>Normas Interpretativas – SUBSTITUÍDO</b> <b>Bases para a Apresentação das Demonstrações Financeiras</b>
Portaria 218/2015, de 23 de julho	<b>Código de Contas</b> - Quadro Síntese de Contas; - Código de Contas; - Notas de Enquadramento.
Portaria 220/2015, de 24 de julho	<b>Modelos de Demonstrações Financeiras</b> - Balanço; - DR por Naturezas ou DR por Funções; - Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais ( <i>facultativo ou por exigência do órgão financiador</i> ); - Demonstração de Fluxos de Caixa; - Anexo <b>Mapas para Entidades Sujeitas ao Regime de Caixa</b> - Mapa de Recebimentos e Pagamentos; - Mapa de Património Fixo; - Mapa de Direitos e Compromissos Futuros
Aviso n.º 8259/2015, de 29 de junho	<b>Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL)</b>

Fonte – Adaptado de Araújo *et al.* (2012)

A NCRF-ESNL refere, ainda, no seu ponto 2.3, que nos casos em que esta norma não respondam a aspetos particulares de transações ou situações que se coloquem a dada entidade deve ser seguido o recurso, supletivamente e pela ordem indicada,

- a) Às NCRF e Normas Interpretativas;
- b) Às Normas Internacionais de Contabilidade, adotadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho;
- c) Às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), e respetivas interpretações (IFRIC).

Refira-se ainda que o Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, pelo art.º 12, veio sujeitar estas entidades à Revisão Legal das Contas sempre que apresentem contas consolidadas ou ultrapassem os limites referidos no art.º 262 do Código das Sociedades Comerciais (CSC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro, nos termos nele previsto<sup>22</sup>. Esta obrigação justifica-se pela crescente importância destas instituições na sociedade e conseqüente necessidade de reforço da transparência de relato e, ainda, pelo facto de responderem a finalidades de interesse geral (Magalhães, 2012).

---

<sup>22</sup> De acordo com o art.º 262 do CSC, as sociedades devem proceder à certificação legal de contas quando, em dois anos consecutivos, forem ultrapassados dois dos seguintes limites: Total do Balanço: 1.500.000 euros; Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 euros; Número de trabalhadores em média durante o exercício: 50.



## **Parte III) Aplicação Prática**

### **I – Aspetos Contabilísticos**

Em 2011 procedeu-se à normalização contabilística para as ESNL ao integrar o SNC aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de junho (alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho). No seguimento do n.º 2 do artigo 3º do Decreto-lei n.º 158/2009, de 13 de julho, foi aprovado o Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março (alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho), que torna o SNC “obrigatoriamente aplicável” às entidades “que tenham a título principal uma atividade sem finalidade lucrativa, e não possam distribuir qualquer ganho económico-financeiro aos seus membros ou contribuintes”, logo pertencentes ao Terceiro Setor.

Nas secções seguintes irá ser feita uma comparação, a nível contabilístico, dos antigos normativos (PROFAC, PCAM e PCIPSS) com o normativo vigente (SNC-ESNL), em duas matérias: o código de contas, analisando cada classe e subclasse e, as DF, analisando quais são aplicáveis às entidades que apliquem a NCRF-ESNL e às que se enquadram no regime de caixa.

#### **I.1 – Código de Contas**

O Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, previu e determinou, através da publicação da Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho, a elaboração do quadro síntese do Código de Contas, relativo apenas às especificidades inerentes das ESNL e às notas de enquadramento das contas específicas das ESNL

Como se pode analisar no Quadro 3, quer pelos antigos POC setoriais quer pelo SNC-ESNL utiliza-se um sistema de oito classes. Dentro destas definem-se contas e subcontas inerentes às ESNL, que serão usadas de acordo com a nova tipologia e conteúdo.

**Quadro 3 – Comparação da estrutura de classes dos POC setoriais e SNC-ESNL**

<i>Classes</i>	<b>SNC-ESNL</b>	<b>PCIPSS</b>	<b>PCAM</b>	<b>PROFAC</b>
<b>1</b>	Meios Financeiros Líquidos	Disponibilidades	Disponibilidades	Disponibilidades
<b>2</b>	Contas a receber e a pagar	Terceiros	Terceiros	Terceiros
<b>3</b>	Inventários e ativos biológicos	Existências	Existências	Existências
<b>4</b>	Investimentos	Imobilizações	Imobilizações	Imobilizações
<b>5</b>	Fundos Patrimoniais	Fundo Social, Reservas e Resultados Transitados	Reservas e Resultados Transitados	Fundo Social e Reservas
<b>6</b>	Gastos	Custos e perdas	Custos e perdas	Custos e perdas
<b>7</b>	Rendimentos	Proveitos e ganhos	Proveitos e ganhos	Proveitos e ganhos
<b>8</b>	Resultados	Resultados	Resultados	Resultados

Fonte: elaboração própria

Como se pode verificar, os códigos apresentam, ao nível das suas classes, meras adaptações a nível terminológico. No entanto, surgem diferenças entre conceitos e contas e algumas especificidades de classes dos antigos normativos para o atual, que serão apresentadas seguidamente, de acordo com as Notas de enquadramento da Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho.



### I.1.1 – Classe 1: Meios Financeiros Líquidos

A Classe 1 – Meios Financeiros Líquidos, segundo as Notas de enquadramento da Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho:

“(…) destina-se a registar os meios financeiros líquidos que incluem, quer o dinheiro quer depósitos bancários, bem como ativos ou passivos financeiros mensurados ao justo valor.”

**Quadro 4 – Correspondência entre as subcontas do SNC-ESNL e dos POC setoriais: Classe 1 Meios Financeiros Líquidos**

	<b>SNC-ESNL</b>	<b>PCIPSS</b>	<b>PCAM</b>	<b>PROFAC</b>
<b>1</b>	<b>Meios Financeiros Líquidos</b>	Disponibilidades	Disponibilidades	Disponibilidades
<b>11</b>	Caixa	Caixa	Caixa	Caixa
<b>12</b>	Depósitos à ordem	Depósitos à ordem	Depósitos à ordem	Depósitos à ordem
<b>13</b>	Outros depósitos bancários	Depósitos a prazo	Depósitos a prazo	Depósitos a prazo
<b>14</b>	Outros Instrumentos financeiros	Outros depósitos bancários	Outros depósitos bancários	Outros depósitos bancários
<b>15</b>		Títulos negociáveis	Títulos negociáveis	Títulos negociáveis
...				
...				
<b>18</b>		Outras aplicações de tesouraria	Outras aplicações de tesouraria	Outras aplicações de tesouraria
<b>19</b>		Provisões para aplicações de tesouraria	Provisões para aplicações de tesouraria	Provisões para aplicações de tesouraria

Fonte – elaboração própria

Como se pode verificar no Quadro 4 existe uma correspondência muito próxima entre os antigos e o atual normativo. No entanto, há duas grandes diferenças a ressaltar:

i) A conta 13 – Outros Depósitos Bancários do SNC resulta da fusão das contas dos POC, 13 – Depósitos a Prazo e 14 – Outros depósitos bancários; e a conta 14 – Instrumentos financeiros do SNC resulta da fusão das contas dos POC setoriais: conta 15 – Títulos Negociáveis, conta 18 – Outras Aplicações de Tesouraria e conta 19 – Provisões para aplicações de tesouraria.

ii) A conta 19 – Ajustamentos de Aplicações de Tesouraria do POC não tem correspondência no SNC, em virtude desta conta ter como objetivo registar os ajustamentos das contas 15 e 18 do POC. Em SNC este procedimento não se aplica, uma vez que a conta 14 do SNC é mensurada ao justo valor através de resultados, sendo os respetivos ajustamentos reconhecidos nos resultados, através da conta 661 – Perdas por reduções de justo valor ou da conta 771 – Ganhos por aumentos de justo valor, caso se trate de uma redução ou de um aumento no justo valor destes ativos.

### **I.1.2 – Classe 2: Contas a receber e a pagar**

A Classe 2 – Contas a receber e a pagar, segundo as Notas de enquadramento da Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho:

“(…) [para as ESNL] destina-se a registar as operações relacionadas com clientes e utentes, fornecedores, pessoal, Estado e outros entes públicos, financiadores, instituidores e beneméritos, bem como outras operações com terceiros que não tenham cabimento nas contas de utilização generalizada ou noutras classes específicas. Incluem-se, ainda, nesta classe, os diferimentos (para permitir o registo dos gastos e dos rendimentos nos períodos a que respeitem) e as provisões.”

**Quadro 5 – Correspondência entre as subcontas do SNC-ESNL e dos POC setoriais: Classe 2 Contas a receber e a pagar**

	<b>SNC-ESNL</b>	<b>PCIPSS</b>	<b>PCAM</b>	<b>PROFAC</b>
<b>2</b>	<b>Contas a receber e a pagar</b>	Terceiros	Terceiros	Terceiros
<b>21</b>	Clientes e utentes	Clientes e utentes	Clientes e utentes	Clientes
<b>22</b>	Fornecedores	Fornecedores	Fornecedores	Fornecedores
<b>23</b>	Pessoal	Empréstimos obtidos	Empréstimos obtidos	Empréstimos obtidos
<b>24</b>	Estado e outros entes públicos	Setor Público Administrativo	Estado e outros entes públicos	Estado e outros entes públicos
<b>25</b>	Financiamentos obtidos		Associados e beneficiários	Agentes desportivos associados
<b>26</b>	Fundadores/ patrocinadores/ doadores/ associados/ membros	Outros devedores e credores	Outros devedores e credores	Outros devedores e credores
<b>27</b>	Outras contas a receber e a pagar	Diferimentos	Acréscimos e diferimentos	Acréscimos e diferimentos
<b>28</b>	Diferimentos	Provisões para cobranças duvidosas	Provisões matemáticas para encargos com modalidades associativas	Provisões para cobranças duvidosas
<b>29</b>	Provisões	Provisões para riscos e encargos	Provisões para cobranças duvidosas e riscos e encargos	Provisões para riscos e encargos

Fonte – elaboração própria

Mais uma vez, podem-se encontrar diferenças entre as designações, embora estas não sejam muito díspares. As mais notáveis e que merecem ser ressaltadas devem-se, sobretudo, às especificidades e missão das ESNL. São as seguintes:

i) A conta 23 – Pessoal passa a ser uma conta de 1º grau (pelos POC setoriais era uma conta de 2º grau “262 – Pessoal”);

ii) A conta 26 – Fundadores/ patrocinadores/ doadores/ associados/ membros: “trata-se de uma redenominação, uma vez que as ESNL não têm acionistas nem sócios, nem distribuem os excedentes líquidos obtidos no exercício. Esta conta é mista, visto que pode ser conta de ativo (até à concretização da doação) ou do passivo (quando os fundadores/ doadores/ outros concederem empréstimos à entidade)”;

iii) A conta 27 – Acréscimos e diferimentos dos POC setoriais é decomposta em duas contas, os diferimentos são reconhecidos na conta 28 – Diferimentos e os acréscimos na Conta 27 – Outras contas a receber e a pagar;

iv) A conta 28 – Ajustamentos de dívidas a receber do POC desaparece como conta do 1º grau e é incluída no SNC como subconta em todas as contas do 1º grau onde existam valores a receber - (por exemplo a conta POC “281 – Ajustamento de dívidas a receber passa a ser no SNC 219 – Perdas por imparidades acumuladas”).

v) A conta 29 – Provisões, mais propriamente a subconta 298 – Provisões específicas do setor, “poderá ser utilizada para registar as provisões específicas do setor em que a entidade se insere. Assim, no caso das mutualidades, registam-se, nesta conta, as responsabilidades assumidas relativamente a períodos futuros com as modalidades associativas das associações mutualistas. As verbas a incluir anualmente nesta conta resultam de estudos atuariais. As suas subcontas devem ser utilizadas diretamente pelos dispêndios para que foram reconhecidas, sem prejuízo das reversões a que haja lugar”.

### **I.1.3 – Classe 3: Inventários**

A Classe 3 – Inventários e ativos biológicos, segundo as Notas de enquadramento da Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho:

“(…) inclui os inventários: detidos para venda no decurso da atividade empresarial; no processo de produção para essa venda; na forma de materiais consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços. Integra, também, os ativos biológicos (animais e plantas vivos), no âmbito da atividade agrícola, quer consumíveis no decurso do ciclo normal da atividade, quer de produção ou regeneração. Os produtos agrícolas colhidos são incluídos nas apropriadas contas de inventários.”

**Quadro 6 – Correspondência entre as subcontas do SNC-ESNL e dos POC setoriais: Classe 3 Inventários e ativos biológicos**

	<b>SNC-ESNL</b>	<b>PCIPSS</b>	<b>PCAM</b>	<b>PROFAC</b>
<b>3</b>	<b>Inventários e ativos biológicos</b>	Existências	Existências	Existências
<b>31</b>	Compras	Compras	Compras	Compras
<b>32</b>	Mercadorias	Mercadorias	Mercadorias	Mercadorias
<b>33</b>	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	Produtos acabados e intermédios	Produtos acabados e intermédios	
<b>34</b>	Produtos acabados e intermédios	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	
<b>35</b>	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	Produtos e trabalhos em curso	Produtos e trabalhos em curso	
<b>36</b>	Produtos e trabalhos em curso	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	
<b>37</b>	Ativos biológicos	Adiantamentos por conta de compras	Adiantamentos por conta de compras	Adiantamentos por conta de compras
<b>38</b>	Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos	Regularização de existências	Regularização de existências	Regularização de existências
<b>39</b>	Adiantamentos por conta de compras	Provisão para depreciação de existências	Provisão para depreciação de existências	Provisão para depreciação de existências

Fonte – elaboração própria

As principais alterações verificadas na presente classe são em termos de alteração da terminologia, pois a expressão “Existências” foi substituída por inventários e ativos biológicos e, a alteração na ordem de algumas contas.

Constata-se, ainda, que a conta 37 – Ativos biológicos aparece como conta de 1º grau e esta desdobra-se em ativos biológicos consumíveis e de produção. Os ativos biológicos de produção estavam incluídos em POC na Classe 4 – Imobilizações.

Por fim, quanto à conta 39 – Ajustamentos de existências do POC, esta desaparece como conta do 1º grau e é incluída como subconta no SNC nas contas do 1º grau de inventários (por exemplo, a conta POC «392 – Ajustamento de existências – Mercadorias» passa no SNC a estar englobada na conta «32 – Mercadorias», mais concretamente na subconta «329 – Perdas por imparidades acumuladas»).

#### **I.1.4 – Classe 4: Investimentos**

A Classe 4 – Investimentos, segundo as Notas de enquadramento da Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho:

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

**Quadro 7 – Correspondência entre as subcontas do SNC-ESNL e dos POC setoriais: Classe 4 Investimentos**

	<b>SNC-ESNL</b>	<b>PCIPSS</b>	<b>PCAM</b>	<b>PROFAC</b>
<b>4</b>	<b>Investimentos</b>	Imobilizações	Imobilizações	Imobilizações
<b>41</b>	Investimentos financeiros	Investimentos financeiros	Investimentos financeiros	Investimentos financeiros
<b>42</b>	Propriedades de investimento	Imobilizações corpóreas	Imobilizações corpóreas	Imobilizações corpóreas
<b>43</b>	Ativos fixos tangíveis	Imobilizações incorpóreas	Imobilizações incorpóreas	Imobilizações incorpóreas
<b>44</b>	Ativos intangíveis	Imobilizações em curso	Imobilizações em curso	Imobilizações em curso
<b>45</b>	Investimentos em curso			
<b>46</b>	Ativos não correntes detidos para venda			
...				
<b>48</b>		Amortizações acumuladas	Amortizações acumuladas	Amortizações acumuladas
<b>49</b>		Provisão para investimentos financeiros	Provisão para investimentos financeiros	Provisão para investimentos financeiros

Fonte: elaboração própria

Tal como noutras classes, as principais alterações verificadas na presente classe são em termos de alteração da terminologia e alteração na ordem de algumas contas.

Para atender às especificidades do património de algumas ESNL houve alguns desdobramentos, onde se salienta a separação entre bens do domínio

público e dos bens do património histórico, artístico e cultural, e os restantes ativos fixos tangíveis <sup>23</sup>.

Como podemos observar, algumas contas da Classe 4 representam uma novidade do SNC. Assim, o SNC distingue claramente os investimentos financeiros propriamente ditos (na conta 41) respeitando, essencialmente, a investimentos em partes de capital, destinando a conta 42 para as propriedades de investimento, isto é, para investimentos em propriedades (como terrenos ou edifícios) dos quais uma entidade pretenda obter rendimentos (questão que era tratada pelo POC na conta 414 - "Investimentos em imóveis"). Outra novidade do SNC está relacionada com a conta 46 - "Ativos não correntes detidos para venda". Assim, quando uma entidade associe a um ativo não corrente a intenção de o vender, deve reclassificá-lo como detido para venda, usando para tal a conta 46. Cabe ainda destacar que, contrariamente ao preconizado no POC, deixa de existir uma conta específica para o reconhecimento das amortizações acumuladas (conta 48) e passam a existir subcontas específicas em cada tipo de investimentos para o reconhecimento das depreciações e amortizações acumuladas.

### **I.1.5 – Classe 5: Fundos Patrimoniais**

A Classe 5 – Fundos Patrimoniais evidencia os fundos patrimoniais da entidade.

---

<sup>23</sup> De acordo com as Notas de enquadramento às contas específicas das ESNL, da Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho:

- *“Bens de domínio público: inclui os bens de domínio público que estão definidos na legislação em vigor, de que a entidade contabilística é administrante ou concessionária”;*

- *“Bens do património histórico, artístico e cultural: inclui todos os bens de domínio privado que cumpram as condições exigidas por lei para a classificação dos bens como património histórico, de interesse artístico, histórico, arqueológico, etnológico, 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 atividades, ao serviço da sua utilização para a investigação, a cultura, a informação e a gestão administrativa), bibliotecas, museus (conjuntos ou coleções de valor histórico, artístico, científico e técnico ou de qualquer outra natureza cultural).”*



**Quadro 8 – Correspondência entre as subcontas do SNC-ESNL e dos POC setoriais: Classe 5 Fundos Patrimoniais**

	<b>SNC-ESNL</b>	<b>PCIPSS</b>	<b>PCAM</b>	<b>PROFAC</b>
<b>5</b>	<b>Fundos Patrimoniais</b>	Fundo social, reservas e resultados transitados	Reservas e resultados transitados	Fundo social e reservas
<b>51</b>	Fundos	Fundo Social		Fundo Social
<b>52</b>	Excedentes técnicos		Fundo Social	
...				
...				
<b>55</b>	Reservas	Reservas de reavaliação	Reservas de reavaliação	
<b>56</b>	Resultados transitados	Reservas estatutárias		Reservas de reavaliação
<b>57</b>	Ajustamentos em ativos financeiros	Reservas especiais	Reservas	Reservas
<b>58</b>	Excedentes de revalorização de AFT e AI			
<b>59</b>	Outras variações nos fundos patrimoniais	Resultados transitados	Resultados transitados	

Fonte: elaboração própria

Novamente, podem encontrar-se semelhanças na terminologia e mudanças da ordem de contas. Como exemplo, a conta 59 – Resultados transitados dos POC passou para conta 56 do atual normativo.

Mas, as principais características a realçar relativamente a esta classe, dadas as particularidades das contas, e transcrevendo das Notas de enquadramento às contas específicas das ESNL, da Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho, são nas contas 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, coleções e obras de arte, ativos intangíveis” e na 52 – Excedentes técnicos, “que é 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, efetuados por técnicos atuariais e registados na conta 298 – Provisões específicas do setor. Esta conta será debitada por contrapartida da conta 2685 – Beneficiários das mutualistas – Melhorias de benefícios. Ainda, na conta 59 – Outras variações nos fundos patrimoniais, onde se registam os subsídios de fundadores/ associados/ membros e do Estado, bem como os donativos que estejam associados com ativos fixos tangíveis ou intangíveis são registados nesta conta”.

#### **I.1.6 – Classe 6: Gastos**

A Classe 6 – Gastos inclui os gastos respeitantes ao período. Visa agrupar as contas destinadas a registar, num dado exercício, os gastos por natureza sendo relevantes, por um lado, os relacionados com a atividade operacional e, por outro lado, com o financiamento.

**Quadro 9 – Correspondência entre as subcontas do SNC-ESNL e dos POC setoriais: Classe 6 Gastos**

	<b>SNC-ESNL</b>	<b>PCIPSS</b>	<b>PCAM</b>	<b>PROFAC</b>
<b>6</b>	<b>Gastos</b>	Custos e perdas	Custos e perdas	Custos e perdas
<b>60</b>			Custos inerentes a associados	
<b>61</b>	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas

*Enquadramento das Entidades do Setor Não Lucrativo no atual Sistema Normativo Contabilístico em Portugal*

<b>62</b>	Fornecimentos e serviços externos	Fornecimentos e serviços externos	Fornecimentos e serviços externos	Fornecimentos e serviços externos
<b>63</b>	Gastos com o pessoal	Impostos	Impostos	Impostos
<b>64</b>	Gastos de depreciação e de amortização	Custos com o pessoal	Custos com o pessoal	Custos com o pessoal
<b>65</b>	Perdas por imparidade	Benefícios processados e outros custos operacionais	Benefícios processados e outros custos operacionais	Outros custos e perdas operacionais
<b>66</b>	Perdas por reduções de justo valor	Amortizações	Amortizações	Amortizações do exercício
<b>67</b>	Provisões do período	Provisões	Provisões	Provisões do exercício
<b>68</b>	Outros gastos	Custos e perdas financeiras	Custos e perdas financeiras	Custos e perdas financeiras
<b>69</b>	Gastos de financiamento	Custos e perdas extraordinárias	Custos e perdas extraordinárias	Custos e perdas extraordinárias

Fonte: elaboração própria

Constata-se, de novo, que as principais alterações verificadas na presente classe são em termos de alteração da terminologia e alteração na ordem de algumas contas, como por exemplo a conta 64 (dos POC) passar para conta 63, ou a 68 (dos POC) passar para a 69, assistindo-se a uma mudança da ordem e de terminologia de “custos” para “gastos”.

Outra diferença a destacar é, quanto à rubrica “Impostos” que deixou de se enquadrar em conta de razão específica para passar a subconta da conta de primeiro grau 68 – Outros gastos e perdas (subconta 681). Para além disso, os

anteriormente designados custos extraordinários continham subcontas que, na sua maioria, passaram a constatar como subcontas também desta conta 68.

Ainda, relativamente à conta 60 que existia nos anteriores normativos, passou a ser integrada numa subconta 6898.

### I.1.7 – Classe 7: Rendimentos

A Classe 7 – Rendimentos inclui os rendimentos respeitantes ao período.

**Quadro 10 – Correspondência entre as subcontas do SNC-ESNL e dos POC setoriais: Classe 7 Rendimentos**

	<b>SNC-ESNL</b>	<b>PCIPSS</b>	<b>PCAM</b>	<b>PROFAC</b>
<b>7</b>	<b>Rendimentos</b>	Proveitos e ganhos	Proveitos e ganhos	Proveitos e ganhos
<b>70</b>			Proveitos inerentes a associados	
<b>71</b>	Vendas	Vendas	Vendas	Vendas
<b>72</b>	Prestações de serviços	Prestações de serviços	Prestações de serviços	Prestações de serviços
<b>73</b>	Variações nos inventários da produção	Proveitos suplementares	Proveitos suplementares	Proveitos suplementares
<b>74</b>	Trabalhos para a própria entidade	Comparticipações e subsídios à exploração	Comparticipações e subsídios à exploração	Subsídios à exploração
<b>75</b>	Subsídios, doações e legados à exploração	Trabalhos para a própria instituição	Trabalhos para a própria instituição	Trabalhos para a própria entidade
<b>76</b>	Reversões	Outros proveitos operacionais	Outros proveitos operacionais	Outros proveitos e ganhos operacionais
<b>77</b>	Ganhos por aumentos de justo valor			

*Enquadramento das Entidades do Setor Não Lucrativo no atual Sistema Normativo Contabilístico em Portugal*

---

<b>78</b>	Outros rendimentos	Proveitos e ganhos financeiros	Proveitos e ganhos financeiros	Proveitos e ganhos financeiros
<b>79</b>		Proveitos e ganhos extraordinários	Proveitos e ganhos extraordinários	Proveitos e ganhos extraordinários

Fonte: elaboração própria

Relativamente a esta classe, mais uma vez, temos diferenças da terminologia e na ordem de algumas contas.

São de realçar duas notas de enquadramento da Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho: i) na conta 72 – Prestações de serviços, no caso das ESNL, “são registadas as quotas dos utilizadores, as quotizações e jóias dos associados, as promoções e os patrocínios, de acordo com as respetivas subcontas”; e, ii) na conta 75 – Subsídios, doações e legados à exploração, conta específica destas entidades, são registados “os subsídios das entidades públicas e os subsídios, doações e legados dos instituidores/ fundadores da entidade destinados à exploração”.

Ainda, sobre a conta 70 que existia nos anteriores normativos, não há um ajustamento ao novo diploma para um enquadramento direto desta conta. No entanto, pode-se, eventualmente, considerar o registo de factos patrimoniais relacionados com os rendimentos inerentes a associados numa subconta residual, como, por exemplo, a conta 7888- Outros não especificados.

Neste novo diploma convém ainda fazer referência à conta 77 - Ganhos por aumentos de justo valor que decorre do novo modelo de mensuração subsequente de alguns ativos – modelo de justo valor<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> De acordo com a NCRF 8, “o justo valor é quantia pelo qual o ativo pode ser trocado ou um passivo ser liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas.” Este modelo é utilizado na mensuração subsequente, por exemplo, de instrumentos financeiros. (NCRF 27, §7)

### I.1.8 – Classe 8: Resultado

A Classe 8 – Resultados, de acordo com a Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho, “destina-se a apurar o resultado líquido do período, podendo ser conveniente, obter um desdobramento deste resultado por projetos, por valências, por atividades, etc.”

Quadro 11 – Correspondência entre as subcontas do SNC-ESNL e dos POC setoriais: Classe 8 Resultados

	<b>SNC-ESNL</b>	<b>PCIPSS</b>	<b>PCAM</b>	<b>PROFAC</b>
<b>8</b>	<b>Resultados</b>	Resultados	Resultados	Resultados
<b>81</b>	Resultado líquido do período	Resultados operacionais		Resultados operacionais
<b>82</b>		Resultados financeiros		Resultados financeiros
<b>83</b>		Resultados correntes	Resultados correntes	Resultados correntes
<b>84</b>		Resultados extraordinários	Resultados extraordinários	Resultados extraordinários
<b>85</b>			Resultado antes de impostos	Resultado antes de impostos
<b>86</b>			Imposto sobre o rendimento do exercício	Imposto sobre o rendimento do exercício
...				
<b>88</b>		Resultado líquido do exercício	Resultado líquido do exercício	Resultado líquido do exercício
<b>89</b>	Dividendos antecipados			

Fonte: elaboração própria

Fazendo uma análise comparativa, pode-se observar que os resultados operacionais, financeiros, correntes e extraordinários (considerados nos diplomas anteriores) foram substituídos apenas por “resultados antes de impostos”, subconta 811 (subconta de primeiro grau da conta 81 – Resultado líquido do período). Atualmente, de acordo com Borges *et al.* (2010: 1009) “os lançamentos de apuramento de resultados permitem atingir simultaneamente dois objetivos: i) o primeiro, agrupar nas contas principais as componentes positivas e negativas do resultado, derivando daí o seu valor; ii) o segundo, encerrar as contas de gastos e rendimentos, visto que ficarão com saldo nulo após a transferência dos seus valores para a conta principal dos seus resultados.”

Também o imposto sobre o rendimento do exercício e o resultado líquido do exercício, preconizados pela anterior legislação, passaram a ser integrados como subcontas da conta de primeiro grau 81 - Resultado líquido do período.

## **I.2 – Demonstrações financeiras**

Conforme a Estrutura Conceptual (EC) estabelece nos §§ 12 a 21, o objetivo das DF é proporcionar informação acerca da posição financeira (através do balanço), do desempenho (através da DR) e das alterações na posição financeira (através da demonstração de fluxos de caixa) de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas. No entanto, importa referir, que nem sempre estas DF proporcionam a informação de que os utentes necessitam para a sua tomada de decisões. Nos §§ 47 a 79 é apresentada a definição dos elementos relacionados com o balanço e com a DR, estabelecendo também os seus critérios de reconhecimento e mensuração. A informação contida nas DF deve possuir determinadas características qualitativas – compreensibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade - (conforme §§ 24 a 46), e ter subjacente pressupostos, como o da continuidade e o do regime de

acréscimo, de forma a estas demonstrações mostrarem uma imagem verdadeira e apropriada da entidade.

Contata-se uma coerência da EC com o Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, que enuncia como bases para uma informação relevante, fiável, comparável e compreensível: (i) continuidade; (ii) regime do acréscimo; (iii) consistência de apresentação; (iv) materialidade e agregação; (v) compensação, e; (vi) informação comparativa<sup>25</sup>.

Anteriormente, as DF obrigatoriamente (e opcionalmente) divulgadas pelos antigos POC setoriais, embora respondessem a questões contabilísticas e financeiras necessárias na elaboração das contas anuais e do orçamento, falhavam em comparação com outros normativos, no âmbito da harmonização contabilística. Surge então a necessidade de um sistema de normalização contabilístico que

---

<sup>25</sup> **Continuidade:** este princípio entende que uma entidade continuará a operar no futuro previsível, com base na informação disponível e as expectativas futuras, assumindo que não há a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir consideravelmente o nível das suas operações. “No entanto, nas ESNL, este pressuposto não corresponde a um conceito económico ou financeiro puro, mas sim à manutenção da atividade de prestação de serviços ou à capacidade de cumprir os seus fins propostos” (Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, anexo I, ponto 2.2);

**Regime do Acréscimo (periodização económica):** os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (satisfeitas as definições e os critérios de reconhecimento de acordo com a estrutura concetual, independentemente do momento do pagamento ou do recebimento) sendo registados contabilisticamente e relatados nas DF dos períodos com os quais se relacionem;

**Consistência de apresentação:** as DF estão consistentes de um período para o outro, quer a nível da apresentação quer dos movimentos contabilísticos que lhes dão origem, exceto quando ocorrem alterações significativas na natureza que, nesse caso, estão devidamente identificadas e justificadas no Anexo. Desta forma é proporcionada informação fiável e mais relevante para os utentes;

**Materialidade e agregação:** a relevância da informação é afetada pela sua natureza e materialidade. A materialidade depende da quantificação da omissão ou erro. A informação é material se a sua omissão ou inexatidão influenciar as decisões económicas tomadas por parte dos utentes com base nas demonstrações financeiras. Itens que não são materialmente relevante para justificar a sua apresentação separada nas demonstrações financeiras podem ser materialmente relevantes para que sejam discriminados nas notas do Anexo;

**Compensação:** devido à importância dos ativos e passivos serem relatados separadamente, assim como dos gastos e dos rendimentos, estes não devem ser compensados;

**Informação Comparativa:** nas DF, a informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior. Respeitando o Princípio da Continuidade da entidade, as políticas contabilísticas devem ser levadas de maneira consistente em toda a entidade e ao longo do tempo e de forma consistente.



permitisse a comparação com outros sistemas implementados noutros países, de informação transparente, equitativa e segurança aos diversos *stakeholders*.

Pelo Quadro 12 pode-se fazer uma comparação relativamente às DF que vigoravam anteriormente a 2012 com a atualidade.

**Quadro 12 – Comparação entre as DF dos POC setoriais e SNC-ESNL**

<b>PROFAC</b> (Decreto-Lei n.º 74/98, de 27 de março)	Balanço Demonstração Resultados Demonstração Resultados por funções Anexo
<b>PCAM</b> (Decreto-Lei n.º 295/95, de 17 de novembro)	Balanço Demonstração Resultados Líquidos - Resultados das modalidades - Resultados das valências - Resultados das Atividades Anexo
<b>PCIPSS</b> (Decreto-Lei n.º 78/89, de 3 de março)	Balanço Demonstração Resultados Líquidos - Resultados das valências - Resultados de outras atividades Conta de exploração previsional Orçamento de investimento e de desinvestimento Demonstração das variações de fundos circulantes (OPCIONAL) Origem e aplicação de fundos (OPCIONAL)
<b>SNC-ESNL</b> (Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho)	Balanço Demonstração dos Resultados por naturezas Demonstração dos Resultados por funções Demonstração das alterações de capital próprio Demonstração dos fluxos de caixa Anexo  Ou  Pagamento e Recebimentos Património Fixo Direitos e compromissos futuros

Fonte – elaboração própria

Uma vez que existem DF comuns aos diversos normativos (os anteriores referentes ao POC e o atual), sempre que possível, irá fazer-se a comparação relativa a cada uma destas DF analisando as principais diferenças encontradas.

O conjunto de demonstrações ou mapas financeiros que atualmente se encontram em vigor, para as ESNL, foram aprovados pela Portaria n.º 220/2015, de 24 de junho. Estes modelos diferem de instituição consoante o enquadramento da entidade, ou seja, todas as entidades com vendas e outros proveitos inferiores ou iguais a 150.000€ em nenhum dos dois exercícios anteriores ficam dispensadas da aplicação da NCRF-ESNL e passam para o “Regime de Caixa”<sup>26</sup>.

Nestes termos, a Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho, no seu art.º 4, separa claramente os seguintes tipos de entidades:

- Entidades que apliquem a normalização contabilística para as ESNL.
- Entidades dispensadas e que não optem pela aplicação da normalização contabilística para as ESNL.

Pelo mesmo artigo define-se que os modelos de DF que cada entidade deve apresentar são:

- Para as entidades sujeitas à NCRF-ESNL;
  - a) Balanço;
  - b) DR por naturezas ou por funções;
  - c) Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais (por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras, conforme art.º 11, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho)
  - d) Demonstração de Fluxos de Caixa;
  - e) Anexo;
- Para as entidades em Regime de Caixa:
  - a) Pagamentos e recebimentos;
  - b) Património fixo;
  - c) Direitos e compromissos futuros.

---

<sup>26</sup> Conforme estabelece o art.º 10 do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho.

Os aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação, que todas as ESNL devem seguir, estão publicados na NCRF-ESNL, aprovada pelo Aviso n.º 8259/2015, de 29 de junho.

Para além das considerações gerais de reconhecimento, estrutura e conteúdo das DF e da adoção pela primeira vez da NCRF-ESNL, esta norma estabelece, ainda, os seguintes aspetos: políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros, ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, locações, custo de empréstimos obtidos, inventários, rédito, provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, contabilização dos subsídios e outros apoios, os efeitos das alterações em taxas de câmbio, impostos sobre o rendimento, instrumentos financeiros e benefícios dos empregados.

Nos Anexos de I-IV serão apresentadas DF de uma associação – Lar de Idosos X, cliente da entidade acolhedora do estágio. Esta entidade iniciou a sua atividade em 2009, o que a levou obrigatoriamente a alterar e adaptar a sua contabilidade pelas novas regras do SNC-ESNL. No entanto, neste ponto as DF são modelos retirados da Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho, para ilustrar apenas

<sup>27</sup>.

## **I.2.1 – Entidades que apliquem a normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo**

### **I.2.1.1 – Balanço**

O balanço é uma peça financeira que pretende, a uma determinada data, geralmente a 31 de Dezembro de cada ano – fim do período económico, evidenciar a posição patrimonial e financeira da empresa, posição esta que é influenciada pelos recursos económicos que a ESNL utiliza (ativos) e pela forma como estão a ser financiados (passivos e fundos patrimoniais).

---

<sup>27</sup> As DF, de 2009, da entidade “Lar de Idosos X” foram retiradas da IES do respetivo período.

*Enquadramento das Entidades do Setor Não Lucrativo no atual Sistema Normativo Contabilístico em Portugal*

As componentes do balanço são apresentadas pelas seguintes categorias: ativo não corrente e corrente, capital próprio, passivo não corrente e corrente. Na figura 1 encontra-se o balanço modelo que segue as atuais regras do SNC-ESNL.

**Figura 1 – Balanço (SNC-ESNL)**

Entidade: .....

BALANÇO (INDIVIDUAL ou CONSOLIDADO) EM XX DE YYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		XX YY N	XX YY N-1
<b>ATIVO</b>			
<b>Ativo não corrente</b>			
Ativos fixos tangíveis			
Bens do património histórico e cultural			
Ativos intangíveis			
Investimentos financeiros			
Fundadores/beneméritos/patrocinadores/doadores/associados/membros			
Outros créditos e ativos não correntes			
<b>Ativo corrente</b>			
Inventários			
Créditos a receber			
Estado e outros entes públicos			
Fundadores/beneméritos/patrocinadores/doadores/associados/membros			
Diferimentos			
Outros ativos correntes			
Caixa e depósitos bancários			
<b>Total do ativo</b>			
<b>FUNDOS PATRIMONIAIS E PASSIVO</b>			
<b>Fundos patrimoniais</b>			
Fundos			
Excedentes técnicos			
Reservas			
Resultados transitados			
Excedentes de revalorização			
Ajustamentos/ outras variações nos fundos patrimoniais			
Resultado líquido do período			
<b>Total dos fundos patrimoniais</b>			
<b>Passivo</b>			
<b>Passivo não corrente</b>			
Provisões			
Provisões específicas			
Financiamentos obtidos			
Outras dívidas a pagar			
<b>Passivo corrente</b>			
Fornecedores			
Estado e outros entes públicos			
Fundadores/beneméritos/patrocinadores/doadores/associados/membros			
Financiamentos obtidos			
Diferimentos			
Outros passivos correntes			
<b>Total do passivo</b>			
<b>Total dos fundos patrimoniais e do passivo</b>			

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

Fonte: Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho

Relativamente ao modelo de balanço introduzido pelo SNC-ESNL, Araújo *et al.* (2012: 52) salientam as seguintes alterações face aos modelos dos POC setoriais:

- Modelo único: o modelo de balanço apresentado é o mesmo para todas as ESNL, sendo aplicável quer às contas individuais quer às contas consolidadas;
- Apresentação das quantias escrituradas de ativo: as rubricas do ativo são apresentadas líquidas de depreciações, ajustamentos e de perdas por imparidade;
- Classificação dos fundos patrimoniais: por ordem cronológica de constituição das suas rubricas;
- Rúbricas não aplicáveis: sempre que, em simultâneo, para todas as datas de relato financeiro incluídas no balanço, não existam quantias a apresentar, as correspondentes linhas do balanço poderão ser eliminadas;
- Código de contas: desaparece a referência ao código de contas;
- Denominação das rubricas do balanço: a denominação das rubricas do balanço apresenta-se de forma distinta face à denominação das contas que agregam os registos dos fatos patrimoniais, passando-se de uma contabilidade de registo para uma preocupação de relato;
- Referenciação cruzada com o anexo: passa a exigir a referenciação cruzada, numa sequência lógica e estruturada, para as notas do anexo;
- Arredondamento até ao milhar de unidades: permite o arredondamento para o milhar de unidades, aumentando a inteligibilidade das demonstrações financeiras de entidades de maior dimensão.

#### **I.2.1.2 – Demonstração dos resultados por naturezas**

A DR por naturezas é de extrema importância para a análise económica de uma entidade, na medida em que apresenta “o seu desempenho ao longo do período de relato e evidenciando as componentes positivas e negativas do resultado líquido do período” (Araújo *et al.*, 2012: 53).

*Enquadramento das Entidades do Setor Não Lucrativo no atual Sistema Normativo Contabilístico em Portugal*

Na Figura 2 encontra-se o modelo de DR por naturezas modelo aprovado pelo SNC-ESNL.

**Figura 2 – DR por naturezas (SNC-ESNL)**

Entidade: .....

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETÁRIA (1)

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

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

Fonte: Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho

Relativamente às principais características e alterações que o SNC-ESNL introduziu em relação aos modelos dos POC setoriais, são de salientar, segundo Araújo *et al.* (2012: 54):

- Modelo único: o modelo de DR apresentado é o mesmo para todas as ESNL, sendo aplicável quer às contas individuais quer às contas consolidadas;
- Formato: privilegia a análise financeira por parte dos instituidores e financiadores, permitindo o cálculo sucessivo do RADFI<sup>28</sup> e RO<sup>29</sup>, inspirados nos indicadores de matriz anglo-saxónica do EBITDA<sup>30</sup> e do EBIT<sup>31</sup>;
- Resultados extraordinários: uma entidade não deve apresentar itens de rendimento e de gasto como itens extraordinários, quer na face da demonstração dos resultados quer no anexo;
- Código de contas: desaparece a referência ao código de contas;
- Referenciação cruzada com o anexo: passa a exigir a referenciação cruzada, numa sequência lógica e estruturada, para as notas do anexo;
- Arredondamento até ao milhar de unidades: permite o arredondamento para o milhar de unidades, aumentando a inteligibilidade das demonstrações financeiras de entidades de maior dimensão.

### **I.2.1.3 – Demonstração dos resultados por funções**

A DR por funções trata-se de um modelo que permite apurar, para determinado período, o resultado de cada operação da entidade. Ou seja, os diversos custos são classificados de acordo com o desempenho por funções (produção, comercial, administrativa, financeira, etc.) como parte do custo das vendas e das atividades de distribuição ou administrativas.

É um mapa importante para mostrar o desempenho das suas atividades e de que forma podem ser melhoradas.

---

<sup>28</sup> Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos (RADFI)

<sup>29</sup> Resultado Operacional (RO)

<sup>30</sup> *Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization (EBITDA)*

<sup>31</sup> *Earnings before Interest and taxes (EBIT)*

*Enquadramento das Entidades do Setor Não Lucrativo no atual Sistema Normativo Contabilístico em Portugal*

**Figura 3 – DR por funções (SNC-ESNL)**

Entidade: .....

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	Atividade A	Atividade B	....	PERÍODOS	
					N	N-1
Vendas e serviços prestados		x	x	x	+	+
Custo das vendas e dos serviços prestados		x	x	x	-	-
<b>Resultado bruto</b>		x	x	x	=	=
Outros rendimentos		x	x	x	+	+
Gastos de distribuição		x	x	x	-	-
Gastos administrativos		x	x	x	-	-
Gastos de investigação e desenvolvimento		x	x	x	-	-
Outros gastos		x	x	x	-	-
<b>Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)</b>		x	x	x	=	=
Gastos de financiamento (líquidos)		x	x	x	-	-
<b>Resultados antes de impostos</b>		x	x	x	=	=
Imposto sobre o rendimento do período		x	x	x	- / +	- / +
<b>Resultado líquido do período</b>		x	x	x	=	=

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

Fonte: Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho

### **I.2.1.4 – Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais**

Tal como já foi referido, a demonstração das alterações dos fundos patrimoniais apenas é aplicável a uma entidade por opção desta ou por exigência de entidades públicas financiadoras.

O objetivo desta DF é refletir as variações nos fundos patrimoniais entre dois exercícios contabilísticos, apresentando o resultado líquido, que corresponde à diferença entre os rendimentos e gastos. Ou seja, esta peça contabilística evidencia as alterações ocorridas ao longo de um período no capital próprio da entidade.

Na Figura 4 pode ver-se o modelo aprovado pelo SNC-ESNL. Quanto aos antigos POC setoriais não previam esta demonstração para as entidades.



**Figura 4 – Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais (SNC-ESNL)**

Entidade: .....

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

UNIDADE MONETÁRIA (1)

DESCRIÇÃO	Notas	Fundos patrimoniais atribuídos aos Instituidores da entidade-mãe							Interesses que não controlam	Total dos Fundos Patrimoniais
		Fundos	Excedentes técnicos	Reservas	Resultados transitados	Excedentes de revalorização	Ajustamentos/outras variações nos fundos patrimoniais	Resultado líquido do período		
POSIÇÃO NO INÍCIO DO PERÍODO N-1	1									
ALTERAÇÕES NO PERÍODO										
Primeira adoção de novo referencial contabilístico										
Alterações de políticas contabilísticas										
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras										
Realização de excedentes de revalorização										
Excedentes de revalorização										
Ajustamentos por impostos diferidos										
Outras alterações reconhecidas nos fundos patrimoniais										
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	3									
RESULTADO INTEGRAL	4=2+3									
OPERAÇÕES COM INSTITUIDORES NO PERÍODO										
Fundos										
Subsídios, doações e legados										
Distribuições										
Outras operações										
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO N-1	6=1+2+3+5									

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

Fonte: Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho

### 1.2.1.5 – Demonstração dos fluxos de caixa

O mapa de fluxos de caixa trata-se de uma demonstração que auxilia o balanço e a DR, evidenciando as alterações históricas de caixa e seus equivalentes e identificando os fluxos de caixa (entradas e saídas de dinheiro) do período provenientes de atividades operacionais, de investimento e de financiamento. A informação sobre os fluxos de caixa proporciona aos utentes das DF “uma base para avaliar a capacidade da entidade para gerar caixa e seus equivalentes e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa” (§ 111 da IAS 1<sup>32</sup>).

Esta demonstração é das mais fiáveis quando se pretende comparar a entidade com outras instituições, porque diferentes entidades podem usar métodos de valorização distintos, por exemplo em ativos. Assim, este mapa dá

<sup>32</sup> Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão de 3 de novembro de 2008.

*Enquadramento das Entidades do Setor Não Lucrativo no atual Sistema Normativo Contabilístico em Portugal*

o verdadeiro fluxo do dinheiro, as entradas e saídas, gerado pelas diferentes atividades.

Na Figura 5 pode ver-se o modelo aprovado pelo SNC-ESNL. Também esta DF não estava prevista para este tipo de entidades.

**Figura 5 – Demonstração dos fluxos de caixa (SNC-ESNL)**

Entidade: .....

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DE FLUXOS DE CAIXA

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETÁRIA (1)

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

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

Fonte: Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho

### **I.2.1.6 – Anexo**

O anexo trata-se de um apoio que, de acordo com o NCRF-ESNL (ponto 4.17) deve: (i) conter informação acerca das bases de preparação das DF e das políticas contabilísticas usadas; (ii) divulgar a informação exigida pela presente norma, ou que seja relevante para melhor compreensão, e que não seja apresentada na face do balanço e da DR.

Esta componente das DF é importante, uma vez que fornece informação qualitativa e quantitativa relevante, permitindo uma melhor compreensão da situação financeira da empresa, do seu desempenho e fluxos de caixa.

As notas do anexo devem, na medida do praticável, ser apresentadas de uma forma sistemática. Cada rubrica no balanço, DR, demonstração das alterações no capital próprio e na demonstração de fluxos de caixa deve ter referência cruzada com qualquer informação divulgada nas notas do anexo. Devem, ainda, ser apresentadas pela seguinte ordem:

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

## I.2.2 – Entidades dispensadas e que não optem pela aplicação da normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo

### I.2.2.1 – Pagamentos e recebimentos

Neste mapa deverão estar registados os pagamentos e recebimentos que a entidade contabiliza no período a analisar, desdobrados por função e natureza. Ao saldo do período corrente deverá ser adicionado o saldo que transita do período anterior, permitindo assim apurar o saldo a transitar para o período seguinte.

Figura 6 – Mapa de Pagamentos e Recebimentos (SNC-ESNL)

Entidade: .....

UNIDADE MONETÁRIA: euro

Pagamentos e recebimentos	
Mapa de recebimentos e pagamentos - Ano N	
Recebimentos	Pagamentos
<b>1. Recebimentos atividade</b>	<b>1. Funcionamento</b>
Jóias e quotas	Pessoal
Atividades	Seguros
Doações	Rendas
Subsídios	Manutenção
Outros	Água, eletricidade e gás
<b>2. Recebimentos comerciais</b>	Representação e deslocações
	Comunicações
<b>3. Recebimentos capitais</b>	Material de escritório
	Higiene, segurança e conforto
<b>4. Recebimentos prediais</b>	Despesas específicas das atividades
	Outras
	<b>2. Investimento</b>
	Aquisição de equipamentos
	Aquisição ou construção de instalações
	Outras
<b>Total</b>	<b>Total</b>
- €	- €
Saldo do ano anterior	
Receitas	
Despesas	
Saldo para o ano seguinte	

Fonte: Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho

### I.2.2.2 – Património Fixo

Este mapa é dedicado à descrição e quantificação do património fixo da entidade. Pode-se dizer que estabelece uma relação dos ativos (como máquinas, equipamentos, edifícios) que a entidade possui e as quais não se destinam a venda.

### I.2.2.3 – Direitos e compromissos futuros

Neste mapa deverão ser resumidos (i) os direitos a receber no futuro (influxo de caixa ou equivalentes de caixa), devidamente desdobrados por natureza e por ano previsível de recebimento e (ii) os compromissos a liquidar no futuro (exfluxo de caixa ou equivalentes de caixa), devidamente desdobrados por natureza e por ano previsível de pagamento.

**Figura 7 – Mapa de Património Fixo (SNC-ESNL)**

<b>Património fixo</b>	
<b>Mapa de património fixo - Ano N</b>	
<b>Património</b>	
Descrição	Valor
Anos anteriores	
Sub Total	
Ano corrente	
Sub Total	
Total	

Fonte: Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho

**Figura 8 – Mapa de Direitos e Compromissos futuros (SNC-ESNL)**

<b>Direitos e compromissos futuros</b>		
<b>Mapa de direitos e compromissos futuros - Ano N</b>		
<b>Direitos</b>		
Descrição	Valor	Ano previsto Recebimento
Quotas		
Subsídios		
Rendas		
Outros		
Total		
<b>Compromissos</b>		
Descrição	Valor	Ano previsto Pagamento
Empréstimos		
Associados		
Fornecedores		
Locadoras		
Outros		
Total		

Fonte: Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho



## **II – Aspetos Fiscais**

De acordo com Azevedo *et al.* (2010: 412), as ESNL, embora não tenham como principal objetivo a obtenção do lucro, interagem de diversas formas com diversos impostos, sendo sujeitos passivos, designadamente:

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

Atualmente, em Portugal, não há um diploma específico que concentre todas as matérias fiscais relativas às ESNL, estando as diversas matérias fiscais repartidas por diferentes códigos de impostos.

### **II.1 – Imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas (IRC)**

O IRC é um imposto sobre o rendimento de sujeitos como sociedades comerciais, cooperativas, empresas públicas e demais pessoas coletivas de direito público ou privado com sede e direção efetiva em Portugal.

Deste modo, pode-se afirmar que as ESNL estão sujeitas a IRC e, como veremos, embora possam, em alguns casos, beneficiar de isenções, terão sempre que apresentar uma declaração de início de atividade.

Pelo Código do Imposto sobre o Rendimento Coletivo (CIRC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, no seu art.º 3, pode-se distinguir as pessoas coletivas em função da sua natureza: aquelas que exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e, como tal, são tributadas pelo lucro e pelas variações patrimoniais; e, as que não exercem essas atividades a título principal, sendo tributadas pelo seu rendimento global (art.º 53 do CIRC).

As ESNL, sendo entidades que não exercem “atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola”, pertencem a este último grupo. Assim, pelo art.º 87, n.º 5 do CIRC, estão sujeitas a uma taxa de tributação de 21%.

Como se verá adiante, diversas entidades deste setor beneficiam de isenções em variados impostos. Também no IRC encontram-se exemplos dessa realidade, mais exatamente no art.º 10 que define como isentas de IRC:

- “a) As pessoas coletivas de utilidade pública administrativa;
- b) As instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas coletivas àquelas legalmente equiparadas;
- c) As pessoas coletivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente.”

No entanto, esta isenção

“(…) não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício das atividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor, e é condicionada à observância continuada dos seguintes requisitos:

- a) Exercício efetivo, a título exclusivo ou predominante, de atividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram o respetivo reconhecimento da qualidade de utilidade pública ou dos fins que justificaram a isenção consoante se trate, respetivamente, de entidades previstas nas alíneas a) e b) ou na alínea c) do n.º 1;
- b) Afetação aos fins referidos na alínea anterior de, pelo menos, 50 % do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao fim do 4.º período de tributação posterior àquele em que tenha sido obtido, salvo em caso de justo impedimento no cumprimento do prazo de afetação, notificado ao da Autoridade Tributária e Aduaneira, acompanhado da respetiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do 1.º mês subsequente ao termo do referido prazo;
- c) Inexistência de qualquer interesse direto ou indireto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das atividades económicas por elas prosseguidas.”



Em caso de incumprimento dos requisitos a) e c), a entidade perde direito a isenção a partir do correspondente período de tributação, inclusive. Em incumprimento do requisito referido na alínea b), fica sujeita a tributação, no 4.º período de tributação posterior ao da obtenção do rendimento global líquido, a parte desse rendimento que deveria ter sido afeta aos respetivos fins.

Para além desta isenção, que vai de acordo com a função e estatuto da entidade, podemos encontrar outro tipo de isenção, consoante a origem dos rendimentos destas entidades. Assim, de acordo com o art.º 11, estão isentos de IRC os rendimentos diretamente derivados do exercício de atividades culturais, recreativas e desportivas, obtidos por associações legalmente constituídas para o exercício dessas atividades<sup>33</sup> e desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

“a) Em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados de exploração das atividades prosseguidas;

b) Disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior.”

Para além das isenções estudadas anteriormente, também pelo Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, no art.º 54, encontramos outro tipo de isenção: para as pequenas coletividades desportivas, de cultura e recreio, abrangidas pelo art.º 11 do CIRC cujos rendimentos brutos sujeitos a tributação e não isentos, não excedam os 7.500€.

---

<sup>33</sup> Não se consideram rendimentos diretamente derivados do exercício das atividades indicadas no n.º 1, para efeitos da isenção aí prevista, os provenientes de qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com essas atividades e, nomeadamente, os provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo.

Para finalizar, importa referir que, mesmo em regime de isenção, as entidades terão de cumprir algumas obrigações declarativas, previstas no art.º 117 do CIRC:

- Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação, nos termos dos artigos 118.º e 119.º;
- Declaração periódica de rendimentos, nos termos do artigo 120.º;
- Declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do artigo 121.º.

## **II.2 – Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS)**

As ESNL não se encontram sujeitas ao IRS, no entanto, enquanto devedoras de rendimentos de salários e pensões, prestações de serviços e rendas.

Pelo art.º 99 do Código do Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares (CIRS), Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, quando se tem rendimentos de salários e pensões, estas entidades deverão “reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares”, devendo calcular a respetiva taxa, em função da situação pessoal e familiar do beneficiário dos rendimentos.

Quando são outro tipo de rendimentos, pelo art.º 101 do CIRS, apenas as entidades obrigadas a possuir contabilidade organizada terão de proceder à retenção na fonte dos rendimentos pagos ou colocados à disposição. Nesta situação, as taxas a aplicar variam em função do tipo de rendimento, sendo:

“a) 16,5 %, tratando-se de rendimentos da categoria B referidos na alínea c) do n.º 1 do artigo 3.º, de rendimentos da categoria E ou de incrementos patrimoniais previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 9.º;

b) 25 %, tratando-se de rendimentos decorrentes das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º;

c) 11,5 %, tratando-se de rendimentos da categoria B referidos na alínea b) do n.º 1 e nas alíneas g) e i) do n.º 2 do artigo 3.º, não compreendidos na alínea anterior;

d) 20 %, tratando-se de rendimentos da categoria B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, definidas em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português;

e) 25 %, tratando-se de rendimentos da categoria F.”

Para concluir, é importante referir que todas as entidades que pagaram ou colocaram à disposição, rendimentos a titulares residentes em território nacional, terão de submeter, no final de cada exercício, a declaração modelo 10 <sup>34</sup>.

### **II.3 – Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)**

Tal como já foi referido, e de acordo com o CIVA, o IVA é um imposto que “consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação”.

Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto, que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

---

<sup>34</sup> “A declaração modelo 10 destina-se a declarar os rendimentos sujeitos a imposto, isentos e não sujeitos, que não foram declarados na declaração mensal de remunerações (DMR), auferidos por sujeitos passivos de IRS residentes no território nacional, bem como as respetivas retenções na fonte. Para além dos rendimentos atrás referidos, a declaração modelo 10 destina-se também a declarar rendimentos sujeitos a retenção na fonte de IRC, excluindo os que se encontram dela dispensados, conforme dispõem os artigos 94.º e 97.º do Código do IRC.” – Declaração do Modelo no Portal das Finanças em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/>

O sistema comum do IVA é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive <sup>35</sup>. Logo, em termos práticos trata-se de um imposto neutro.

Relativamente às ESNL, enquanto consumidoras não têm qualquer isenção ou regime especial nessa qualidade, sujeitando-se às taxas de tributação do CIVA: 23%, 13% ou 6%, em função do tipo de operações ou dos serviços prestados. No entanto, pelo art.º 9 do CIVA, enquanto prestadoras de serviços são contempladas com uma isenção objetiva, relativamente aos seus serviços efetuados no âmbito da sua atividade<sup>36</sup>. São eles:

- a) As prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efetuadas no exercício da sua atividade habitual por creches, jardins-de-infância, centros de atividade de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes, ainda que os serviços sejam prestados fora das suas instalações (n.º 7);
- b) As prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de atividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas atividades (n.º 8);
- c) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a visita, guiada ou não, a bibliotecas, arquivos, museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e semelhantes, pertencentes ao Estado, outras pessoas coletivas de direito público ou organismos sem finalidade lucrativa, desde que efetuadas única e exclusivamente por intermédio dos

---

<sup>35</sup> Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, art.º 1

<sup>36</sup> As entidades só podem beneficiar desta isenção desde que cumpram com os requisitos enumerados no art.º. 10, sobre o conceito de ESNL: “a) *Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração;* b) *Disponham de escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;* c) *Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não suscetíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;* d) *Não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto.*”

seus próprios agentes. A presente isenção abrange também as transmissões de bens estreitamente conexas com as prestações de serviços referidas (n.º 13);

d) As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efetuadas por pessoas coletivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica (n.º 14);

e) As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efetuadas no interesse coletivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objetivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos (n.º 19);

f) As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas por entidades cujas atividades habituais se encontram isentas nos termos dos n.ºs 2, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 14 e 19 deste artigo, aquando de manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos em seu proveito exclusivo, desde que esta isenção não provoque distorções de concorrência (n.º 20)."

Percebe-se, então, que não estas entidades não estão perante um regime de isenção completo, na medida em que as entidades não liquidam IVA, mas também não podem deduzir o IVA suportado, a montante nas aquisições de quaisquer bens e serviços, ao contrário das empresas comerciais.

No entanto, existe uma exceção, em que estas entidades, especificamente as IPSS, podem obter isenções completas com a possibilidade de reembolso de 50% do IVA suportado<sup>37</sup>:

- Aquisições de bens ou serviços relacionados com a construção, manutenção e conservação de imóveis, desde que as faturas ultrapassem 997,60 € com exclusão do IVA.

---

<sup>37</sup> Decreto-Lei nº 20/90, de 13 de janeiro e Ofício-Circulado n.º 30044 da Direção do Serviços do IVA, de 09/01/2002.

- Aquisições de bens ou serviços referentes, a elementos do ativo fixo tangível sujeitos a depreciação, desde que as faturas não ultrapassem 9.975,60 € com exclusão do IVA,
- Aquisições de veículos automóveis novos, ligeiros de passageiros ou de mercadorias, desde que o reembolso não exceda os 7.481,975 €.

#### **II.4 – Imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT)**

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

Pelo código do IMT, Decreto- Lei n.º 287/2013, de 12 de novembro, art.º 6, são várias as isenções relativas às ESNL, nomeadamente:

- a) As pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública, bem como as instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas quanto aos bens destinados, direta e imediatamente, à realização dos seus fins estatutários;
- b) As aquisições de bens para fins religiosos, efetuadas por pessoas coletivas religiosas, como tal inscritas, nos termos da lei que regula a liberdade religiosa;
- c) As aquisições de bens por associações de cultura física, quando destinados a instalações não utilizáveis normalmente em espetáculos com entradas pagas;
- d) As aquisições por museus, bibliotecas, escolas, entidades públicas empresariais responsáveis pela rede pública de escolas, institutos e associações de ensino ou educação, de cultura científica, literária ou artística e de caridade, assistência ou beneficência, quanto aos bens destinados, direta ou indiretamente, à realização dos seus fins estatutários.

Esta isenção só vigora após reconhecimento prévio por despacho do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), mediante requerimento antes do ato ou contrato que originou a transmissão, e deve conter, para além da identificação e descrição do imóvel, o fim a que se destina. Fica sem efeito este tipo

de benefício, se os bens forem alienados ou lhes for dado outro destino, sem autorização prévia do Ministro das Finanças.

## **II.5 – Imposto municipal sobre imóveis (IMI)**

O imposto municipal sobre imóveis (IMI) incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos, situados no território português, sendo o sujeito passivo, o proprietário do prédio no dia 31 de dezembro do ano a que o mesmo respeita, ou nos casos de usufruto ou de direito de superfície, o usufrutuário ou o superficiário (art.º 8 do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro - Código do IMI).

Relativamente às ESNL, pelo art.º 44 do EBF, estão isentas deste imposto, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins. No caso específico das misericórdias, o benefício abrange quaisquer imóveis de que sejam proprietárias.

As isenções referidas acima iniciam-se desde que se constitua o direito de propriedade, sendo reconhecidas oficiosamente, não carecendo de pedido prévio e respetivo reconhecimento formal, no entanto, será necessário fazer prova junto do serviço de finanças que o prédio inscrito na matriz a favor da instituição se destina diretamente à realização dos seus fins estatutários.

## **II.6 – Imposto de selo (IS)**

O imposto de selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral do Código do Imposto de Selo, incluindo as transmissões gratuitas de bens (art.º 1 do Decreto-Lei n.º 150/99, de 11 de setembro - Código do Imposto de Selo (CIS)). No entanto, não são sujeitas a imposto as operações sujeitas a IVA e dele não isentas.

Gozam de isenção deste imposto, as ESNL, as pessoas coletivas de utilidade pública administrativa, as de mera utilidade pública e as IPSS, nos termos do art.º 6 do CIS, quando este imposto constitua encargo. Trata-se de um benefício

automático, em função da sua qualidade, não dependendo de qualquer pedido ou autorização.

## **II.7 – Imposto sobre veículos (ISV)**

O imposto sobre veículos obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária. Este imposto incide sobre a maioria dos veículos que se encontrem em circulação, sendo os seus sujeitos passivos os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, considerando-se como tais as pessoas em nome de quem seja emitida a declaração aduaneira de veículos ou a declaração complementar de veículos.

Nos termos do Código do ISV, Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, pelo art.º 52, as IPSS estão isentas deste imposto, nas aquisições em estado novo de viaturas de transporte de passageiros com lotação de 9 lugares, incluindo o condutor, desde que se destinem ao transporte em atividades de interesse público e que se mostrem adequados à sua natureza e finalidades.

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

## **II.8 – Imposto único de circulação (IUC)**

Estabelece a Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, Código do IUC, que este imposto incide sobre a maioria dos veículos, matriculados ou registados em Portugal, sendo os seus sujeitos passivos, os respetivos proprietários, sejam os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como, outros titulares de direitos de opção de compra, por força do contrato de locação.



Relativamente à isenção, apenas as IPSS gozam deste benefício, tal como enumera o art.º 5 do Código do IUC, por serem reconhecidas como pessoas coletivas de utilidade pública, enquanto instituições de solidariedade social.

## **II.9 – Estatuto do mecenato**

O mecenato traduz-se, na sua origem, como a proteção oferecida às artes e letras. O prestígio e a concretização interior de ser filantropo associaram-se, na sociedade moderna, a um conjunto de incentivos fiscais que pretendem premiar todos os que, de forma genuína, fazem donativos, que pelo EBF, art.º 61:

“Para efeitos fiscais, [...] constituem entregas em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial, às entidades públicas ou privadas, previstas nos artigos seguintes, cuja atividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional.”

Existem dois grandes grupos de mecenato: o social e o cultural. Dentro de cada uma destas categorias existem mais especificações, como o mecenato desportivo, social, familiar, cultural, ambiental, científico ou tecnológico e educacional, entre outros.

O Mecenato Social engloba alguns apoios à educação, investigação científica ou ambiente. Nesta variante assumem maior contributo as IPSS e as organizações legalmente equiparadas, como as entidades de utilidade pública que assentam a sua atividade na caridade ou na assistência social.

Conforme o atual estatuto do mecenato, os benefícios fiscais previstos, diferenciam-se consoante os donativos sejam concedidos a entidades públicas ou privadas, ou pelo tipo mecenas: pessoa coletiva ou pessoa singular.

No caso das pessoas singulares, o art.º 63 do EBF apenas contempla os donativos em dinheiro, considerando uma dedução à coleta do IRS em 25%, com um limite de 15%, nos casos aplicáveis. Neste grupo, são ainda considerados como dedução à coleta, “os donativos concedidos a igrejas, instituições religiosas, pessoas coletivas de fins não lucrativos pertencentes a confissões religiosas ou por

elas instituídas, sendo a sua importância considerada em 130% do seu quantitativo”.

No que concerne às pessoas coletivas, estas podem beneficiar de diversos tipos de deduções, que se encontram definidos no art.º 62 do EBF.

Assim, de acordo com o art.º 62 correspondem ao Mecenato Social até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados, os donativos atribuídos às seguintes entidades:

- “a) Instituições particulares de solidariedade social, bem como pessoas coletivas legalmente equiparadas;
- b) Pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública que prossigam fins de caridade, assistência, beneficência e solidariedade social e cooperativas de solidariedade social;
- c) Centros de desporto organizados nos termos dos Estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL), desde que destinados ao desenvolvimento de atividades de natureza social no âmbito daquelas entidades;
- d) Organizações não governamentais cujo objeto estatutário se destine essencialmente à promoção dos valores da cidadania, da defesa dos direitos humanos, dos direitos das mulheres e da igualdade de género, nos termos legais aplicáveis;
- e) Organizações não governamentais para o desenvolvimento;
- f) Outras entidades promotoras de iniciativas de auxílio a populações carecidas de ajuda humanitária, em consequência de catástrofes naturais ou de outras situações de calamidade internacional, reconhecidas pelo Estado Português, mediante despacho conjunto do Ministro das Finanças e do Ministro dos Negócios Estrangeiros.”

Estes donativos são considerados como gastos (n.º 4 do art.º 62), em valor correspondente a 130% do respetivo total ou a 140% no caso de se destinarem a custear as seguintes medidas:

- “a) Apoio à infância ou à terceira idade;
- b) Apoio e tratamento de toxicodependentes ou de doentes com sida, com cancro ou diabéticos;

c) Promoção de iniciativas dirigidas à criação de oportunidades de trabalho e de reinserção social de pessoas, famílias ou grupos em situações de exclusão ou risco de exclusão social, designadamente no âmbito do rendimento social de inserção, de programas de luta contra a pobreza ou de programas e medidas adotadas no contexto do mercado social de emprego.”

Ainda, pelo art.º 62, n.º 5, com o mesmo limite de 8/1000 do volume de vendas ou de serviços prestados, poderão ser considerados como gastos ou perdas do exercício, em valor correspondente a 150 % do respetivo total, os donativos concedidos às entidades referidas anteriormente, que se destinem a custear as seguintes medidas:

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

No caso do Mecenato Cultural, Ambiental, Desportivo ou Educacional, referidos no art.º 62, n.º6, são considerados como gasto até ao limite de 6/1000, os donativos entregues às seguintes entidades:

- a) Cooperativas culturais, Institutos, fundações e associações que prossigam atividades de investigação, exceto as de natureza científica e de defesa do património histórico-cultural e do ambiente e, bem assim, outras
- b) Museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais;
- c) Organizações não governamentais de ambiente (ONGA);

- d) Comité Olímpico de Portugal, Confederação do Desporto de Portugal e pessoas coletivas titulares do estatuto de utilidade pública desportiva;
- e) Associações promotoras do desporto e associações dotadas do estatuto de utilidade pública que tenham como objeto o fomento e a prática de atividades desportivas, com exceção das secções participantes em competições desportivas de natureza profissional;
- f) Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos Estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL), com exceção dos donativos abrangidos pela alínea c) do n.º 3;
- g) Estabelecimentos de ensino, escolas profissionais, escolas artísticas, creches, lactários e jardins-de-infância legalmente reconhecidos pelo ministério competente;
- h) Instituições responsáveis pela organização de feiras universais ou mundiais, nos termos a definir por resolução do Conselho de Ministros;
- i) Organismos públicos de produção artística responsáveis pela promoção de projetos relevantes de serviço público, nas áreas do teatro, música, ópera e bailado.”

Estes donativos, segundo o n.º 7 do mesmo artigo, são considerados custos, para efeitos fiscais, em valor correspondente a 120% do respetivo total; a 130%, quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais, celebrados para fins específicos, que fixem os objetivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos; ou 140%, quando atribuídos às creches, lactários e jardins-de-infância.

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

Para finalizar, importa referir que as IPSS e ESNL em geral, para conseguirem estes benefícios são obrigadas a cumprir um conjunto de obrigações acessórias, que estão previstas no art.º 66 do EBF. São elas:

- a) Emitir documento comprovativo dos montantes dos donativos recebidos dos seus mecenas, com a indicação do seu enquadramento no âmbito do presente capítulo e, bem assim, com a menção de que o donativo é concedido sem contrapartidas, de acordo com o previsto no artigo 60.º;

*Enquadramento das Entidades do Setor Não Lucrativo no atual Sistema Normativo Contabilístico em Portugal*

---

- b) Possuir registo atualizado das entidades mecenas, do qual constem, nomeadamente, o nome, o número de identificação fiscal, bem como a data e o valor de cada donativo que lhes tenha sido atribuído, nos termos do presente capítulo;
- c) Entregar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial referente aos donativos recebidos no ano anterior.



## **Reflexão Final – Conclusão**

As ESNL, objeto de estudo deste relatório, têm conquistado uma maior importância nos dias de hoje. Conforme oportunamente analisámos ao longo do trabalho, estas instituições, que apesar de já existirem desde há muito tempo, estiveram até ao século passado um pouco adormecidas no conhecimento geral, pelo facto de não terem vertente capitalista. No entanto, o interesse dos investigadores tem vindo a aumentar e cada vez mais o impacto destas entidades tem-se evidenciado, como já referido.

Efetivamente verificou-se que estas organizações têm apresentado um crescimento significativo, pois são elas que, em momentos de crise como se vivem atualmente, que respondem ao rol das muitas necessidades, atenuando as diferenças sociais e “disfarçando” as diferenças económicas. Pelo reconhecimento da importância que estas entidades têm, em 2011, foram enquadradas num novo regime legal por forma a responderem às necessidades sociais. Pois o seu crescimento implica também um maior conhecimento nas práticas de gestão. Assim, entende-se [em minha opinião], que deveria ser criada em termos académicos, uma disciplina que preparasse gestores especializados, enaltecendo-se o conhecimento contabilísticos e de gestão das ESNL.

Durante muitos anos os POC setoriais associados ao Terceiro setor, como o PCIPSS, PCAM e PROFAC, desempenharam um papel fundamental na contabilidade nacional destas organizações. No entanto, tornaram-se insuficientes para acompanhar as crescentes exigências qualitativas de relato financeiro, nomeadamente, em aspetos concetuais, critérios de reconhecimento e de mensuração. Sendo cada vez mais exigente a qualidade na prestação de serviços e na gestão das entidades do Terceiro Setor, surge a necessidade de se criar um conjunto de estratégias mais eficientes e eficazes para todos os *stakeholders*, de forma a ganhar a confiança destes.

Ainda, acresce às (des) motivações acima referidas, a quantidade de regimes contabilísticos, em geral desajustados/desatualizados, para a mesma

realidade das ESNL, causando, sobretudo aos utilizadores, um esforço complementar ao nível de dispêndio de meios.

Deste modo, por forma a assegurar informação transparente e adequada às necessidades de todos os utilizadores, surgiu em março de 2011, o novo regime de normalização contabilística para as ESNL baseado no SNC. Este novo paradigma contabilístico para as entidades do terceiro setor acelerou a aproximação dos normativos, permitindo o aprofundamento e desenvolvimento de estudos comparativos, tanto a nível nacional como internacional.

Segundo Azevedo (2011: 1-2):

“O SNC trará maior complexidade ao processamento contabilístico, mas tornará o processo de prestação de contas mais claro, transparente e, simultaneamente, permitirá um controlo maior da situação financeira, como por exemplo a dependência de financiamento público nos resultados operacionais, e da situação patrimonial.”

Devido a maiores exigências trazidas pela NCRF-ESNL pode-se acreditar que houve um impacto positivo na qualidade do relato financeiro, sendo possível cumprir com o objetivo desta norma: ter uma maior transparência de informação prestada destas entidades.

Trata-se, por tanto, de uma NCRF-ESNL mais exigente no que diz respeito à divulgação de informação e obrigação da publicação de relatórios financeiros por parte das ESNL, que pretende reforçar a ideia e importância da prestação de contas por parte destas entidades. Esta nova realidade contribui de forma notória, ao nível interno, para a melhoria das práticas contabilísticas e de gestão, para além de permitir um enquadramento comparativo destas entidades com outros normativos de outros países, pertencentes ao Terceiro Setor.



## **Referências Bibliográficas**

- Alegria, Maykol A. R. (2014). *Impacto da adoção do sistema de normalização contabilística - Entidades do setor não lucrativo (SNC-ESNL nas santas casas da Misericórdia: estudo de caso)*. Instituto Politécnico de Bragança.
- Andrade, António M.; Franco, Raquel (2007) *Economia do Conhecimento e Organizações Sem Fins Lucrativos*. Porto: Sociedade Portuguesa de Inovação.
- Antão, Avelino A.; Tavares, Armando; Marques, João P.; Alves, Sandra (2012) *Novo Regime da Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo*. Lisboa: Áreas Editora.
- Araújo, Duarte N.; Cardoso, Patrícia; Novais, José (2012) *Manual de Prestação de Contas nas Entidades do Setor Não Lucrativo*. Porto: Vida Económica.
- Azevedo, Carlos; Franco, Raquel C.; Meneses, João W. (2010) *Gestão de Organizações sem fins lucrativos – O desafio da inovação social*. Impulso Positivo.
- Azevedo, Carlos (2011) *Sector não lucrativo: Regime da Normalização Contabilística já foi aprovado*. Revista IPNews, n.º 13. [https://issuu.com/vidaeconomica/docs/ipnews\\_13\\_abril/1](https://issuu.com/vidaeconomica/docs/ipnews_13_abril/1) [10 de agosto 2015].
- Borges, António; Rodrigues, José A.; Rodrigues, Rogério (2010) *Elementos de contabilidade geral*. Lisboa: Áreas Editora.
- Costa, Carlos B. (2010) *Auditoria financeira - Teoria & Prática*. Rei dos Livros.
- Costa, Fabrícia (2015) *Mais transparência, mais donativos?*. Dissertação do Mestrado em Economia Social. Universidade Católica do Porto.
- Fernandes, Rubens C. (1997) *O Que É o Terceiro Setor?* In: *3º Setor Desenvolvimento Social Sustentado*. Rio de Janeiro: Editora Paz e Terra.
- Franco, Raquel C.; Salamon, Lester M.; Sokolowski, S. W.; Hairel, Eileen M. H. (2005) *Portugal's Nonprofit Sector in Comparative perspective*. Jonh Hopckins Center for Civil Society Studies: Baltimore. <http://ccss.jhu.edu/wp->

[content/uploads/downloads/2011/11/Portugal\\_NationalReport\\_2005.pdf](content/uploads/downloads/2011/11/Portugal_NationalReport_2005.pdf) (25 de abril de 2015).

INE (2013) *Conta Satélite da Economia Social 2010*. Lisboa: INE, I.P. [https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_publicacoes&PUBLICACOESpub\\_boui=157543613&PUBLICACOESmodo=2](https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=157543613&PUBLICACOESmodo=2) [24 de outubro de 2015].

Jenei, G.; Kuti, É. (2008) *The third sector in Europe: prospects and challenges*. London: Routledge.

Magalhães, Sónia (2012) *As entidades do setor não lucrativo – aspetos particulares do SNC-ESNL e referência ao trabalho de auditoria numa ESNL*. Revista Revisores & Auditores, n.º 59. <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/59/Auditoria.pdf> [15 de março de 2015].

Quintão, Carlota (2004) *Terceiro Setor – elementos para referência teórica e conceptual* [Em linha] V Congresso Português de Sociologia. <http://www.letras.up.pt/isociologia/uploads/files/Working5.pdf> [19 de abril de 2015].

Rifkin, Jeremy (1996). *End of Work – The Decline of the Global Labor Force and the Dawn of the Post-Market Era*. New York: G. P. Putnam's Sons.

Salamon, Lester M.; Anheier, Helmut K. (1997 [1992]) *Defining the nonprofit sector*. Manchester: Manchester University Press.

#### Outra documentação e sites consultados

Comissão “*Comunicação da Comissão sobre a promoção do papel das associações e das fundações na Europa*”, <http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/3640/attachments/1/translations/pt/renditions/native> [25 de junho de 2015]

<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/> [05 de maio de 2016]

<http://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/mesteres> [16 de agosto de 2015]

<https://www.liteprice.com.pt> [10 de março de 2015]

<https://publicacoes.mj.pt/> [24 de março de 2015]

[www.4.seq-social.pt/declaracao-mensal-de-remuneracoes](http://www.4.seq-social.pt/declaracao-mensal-de-remuneracoes) [19 de abril de 2015]

### Normas e Legislação

Aviso n.º 8254/2015, de 29 de julho. Diário da República 2.ª série — N.º 146. Homologação da Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística. Gabinete do Ministro da Presidência e dos Assuntos Parlamentares.

Aviso n.º 8259/2015, de 29 de junho. Diário da República 2.ª série — N.º 146. Homologação da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo do Sistema de Normalização Contabilística. Gabinete do Ministro da Presidência e dos Assuntos Parlamentares.

Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro. Diário da República, 1.ª série - N.º 297. Aprovação do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Ministério das Finanças e do Plano – Secretaria de Estado do Orçamento.

Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro. Diário da República, 1.ª série - N.º 201. Aprovação do Código das Sociedades Comerciais. Ministério da Justiça.

Decreto-Lei n.º 78/89, de 3 de março. Diário da República, 1.ª série - N.º 949. Aprovação do Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social. Ministério do Emprego e da Segurança Social.

Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro. Diário da República, 1.ª série - N.º 277. Aprovação do Código do Imposto sobre as Pessoas Singulares. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro. Diário da República, 1.ª série - N.º 277. Aprovação do Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho. Diário da República, 1.ª série - N.º 149. Aprovação do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 295/95, de 17 de novembro. Diário da República, 1.ª série - N.º 266. Aprovação do Plano de Contas das Associações Mutualistas. Ministério do Emprego e da Segurança Social.

Decreto-Lei n.º 74/98, de 27 de março. Diário da República, 1.ª série - N.º 73. Aprovação do Plano Oficial de Contabilidade para as Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes. Presidência do Conselho de Ministros.

Decreto-Lei n.º 150/99, de 11 de setembro. Diário da República, 1.ª série - N.º 106. Aprovação do Código do Imposto do Selo. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro. Diário da República, 1.ª série – N.º 262. Aprovação dos Códigos do Imposto Municipal sobre Imóveis e do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de janeiro. Diário da República, 1.ª série – N.º 12. Criação da Informação Empresarial Simplificada. Ministério da Justiça.

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho. Diário da República, 1.ª série – N.º 133. Aprovação do Sistema de Normalização Contabilística. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março. Diário da República, 1.ª série – N.º 48. Aprovação do regime de normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho. Diário da República, 1.ª série – N.º 106. Transposição da Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas. Ministério das Finanças.

Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro. Diário da República, 1.ª série – N.º 178. Enquadramento jurídico em matéria de depreciações e amortizações. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

Lei Constitucional n.º 1/2005 de 12 de Agosto. Diário da República, 1.ª série -A – N.º 155. Assembleia da República

Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho. Diário da República, 1.ª série – N.º 124. Aprovação dos Códigos do Imposto sobre os Veículos e do Imposto Único de Circulação. Ministério das Finanças.

Lei n.º 70/2013, de 30 de agosto. Diário da República, 1.ª série – N.º 167. Estabelecimento dos regimes jurídicos do fundo de compensação do trabalho, do mecanismo equivalente e do fundo de garantia de compensação do trabalho. Presidência dos Ministros.

Portaria nº 218/2015, de 23 de julho. Diário da República, 1.ª série – N.º 142. Aprovação do Código de Contas. Ministério das Finanças.

Portaria nº 220/2015, de 24 de julho. Diário da República, 1.ª série – N.º 143. Aprovação dos modelos das Demonstrações Financeiras. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Portaria nº 1011/2009, de 9 de Setembro Diário da Republica 175 Série I. Aprovação do Código de Contas. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Regulamento n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade.

Regulamento n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro, que adota determinadas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho.



## Anexos

### Anexo I – Balanço da Associação- Lar de Idosos X, em 2013

Rubricas	Notas	2013	2012
<b>A C T I V O</b>			
<b>Activo não corrente</b>			
Activos fixos tangíveis		23 230,99	29 129,58
Subtotal		23 230,99	29 129,58
<b>Activo corrente</b>			
Inventários		0,00	176,44
Clientes		20 303,21	15 737,76
Adiantamentos a fornecedores		9 336,88	3 775,05
Outras contas a receber		2 599,70	675,40
Diferimentos		5 614,03	323,08
Caixa e depósitos bancários		1 395,88	4 413,61
Subtotal		39 249,70	25 101,34
Total do activo		62 480,69	54 230,92
<b>Capital Próprio e Passivo</b>			
<b>Capital Próprio</b>			
Resultados transitados		-91 950,91	-67 316,44
Subtotal		-91 950,91	-67 316,44
Resultado líquido do exercício		14 872,58	-24 634,47
Total do capital próprio		-77 078,33	-91 950,91
<b>P A S S I V O</b>			
<b>Passivo não corrente</b>			
Subtotal		0,00	0,00
<b>Passivo corrente</b>			
Fornecedores		17 072,69	14 046,42
Adiantamentos de clientes		1 990,08	1 644,76
Estado e outros entes públicos		7 570,13	2 008,85
Outras contas a pagar		112 926,12	128 481,80
Subtotal		139 559,02	146 181,83
Total do Passivo		139 559,02	146 181,83
Total do capital próprio e do passivo		62 480,69	54 230,92

*Enquadramento das Entidades do Setor Não Lucrativo no atual Sistema Normativo Contabilístico em Portugal*

**Anexo II – Balanço da Associação- Lar de Idosos X, em 2009**

04	BALANÇO				
	ACTIVO	EXERCÍCIOS			
		N			N-1
		Activo bruto	Amortizações e ajustamentos	Activo líquido	Activo líquido
	(1)	(2)	(3)	(4)	
<b>IMOBILIZADO:</b>					
<b>Imobilizações incorpóreas:</b>					
A0201	Despesas de instalação		0,00		
A0202	Despesas de investigação e de desenvolvimento		0,00		
A0203	Propriedade industrial e outros direitos		0,00		
A0204	Trespases		0,00		
A0205	Imobilizações em curso		0,00		
A0206	Adiantamentos por conta de imobilizações incorpóreas		0,00		
A0207	SOMA	0,00	0,00	0,00	
<b>Imobilizações corpóreas:</b>					
A0208	Terrenos e recursos naturais		0,00		
A0209	Edifícios e outras construções		0,00		
A0210	Equipamento básico		0,00		
A0211	Equipamento de transporte		0,00		
A0212	Ferramentas e utensílios		0,00		
A0213	Equipamento administrativo		0,00		
A0214	Taras e vasilhame		0,00		
A0215	Outras imobilizações corpóreas		0,00		
A0216	Imobilizações em curso		0,00		
A0217	Adiantamentos por conta de imobilizações corpóreas		0,00		
A0218	SOMA	0,00	0,00	0,00	
<b>Investimentos financeiros:</b>					
A0219	Partes de capital em empresas do grupo		0,00		
A0220	Empréstimos a empresas do grupo		0,00		
A0221	Partes de capital em empresas associadas		0,00		
A0222	Empréstimos a empresas associadas		0,00		
A0223	Títulos e outras aplicações financeiras		0,00		
A0224	Outros empréstimos concedidos		0,00		
A0225	Imobilizações em curso		0,00		
A0226	Adiantamentos por conta de investimentos financeiros		0,00		
A0227	SOMA	0,00	0,00	0,00	
<b>CIRCULANTE:</b>					
<b>Existências:</b>					
A0228	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo		0,00		
A0229	Produtos e trabalhos em curso		0,00		
A0230	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos		0,00		
A0231	Produtos acabados e intermédios		0,00		
A0232	Mercadorias		0,00		
A0233	Adiantamentos por conta de compras		0,00		
A0234	SOMA	0,00	0,00	0,00	



*Enquadramento das Entidades do Setor Não Lucrativo no atual Sistema Normativo Contabilístico em Portugal*

04					BALANÇO			
ACTIVO					EXERCÍCIOS			
					N			N-1
					Activo bruto	Amortizações e ajustamentos	Activo líquido	Activo líquido
					(1)	(2)	(3)	(4)
<b>Dívidas de terceiros - Médio e longo prazo:</b>								
A0235	Clientes, c/c						0,00	
A0236	Clientes - Títulos a receber						0,00	
A0237	Clientes de cobrança duvidosa						0,00	
A0238	Empresas do grupo						0,00	
A0239	Empresas participadas e participantes						0,00	
A0240	Outros accionistas (sócios)						0,00	
A0241	Adiantamentos a fornecedores						0,00	
A0242	Adiantamentos a fornecedores de imobilizado						0,00	
A0243	Estado e outros entes públicos						0,00	
A0244	Outros devedores						0,00	
A0245	Subscritores de capital						0,00	
A0246	SOMA	0,00	0,00				0,00	0,00
<b>Dívidas de terceiros - Curto prazo:</b>								
A0247	Clientes, c/c						0,00	
A0248	Clientes - Títulos a receber						0,00	
A0249	Clientes de cobrança duvidosa						0,00	
A0250	Empresas do grupo						0,00	
A0251	Empresas participadas e participantes						0,00	
A0252	Outros accionistas (sócios)						0,00	
A0253	Adiantamentos a fornecedores						0,00	
A0254	Adiantamentos a fornecedores de imobilizado						0,00	
A0255	Estado e outros entes públicos						0,00	
A0256	Outros devedores						0,00	
A0257	Subscritores de capital						0,00	
A0258	SOMA	0,00	0,00				0,00	0,00
<b>Títulos negociáveis:</b>								
A0259	Ações em empresas do grupo						0,00	
A0260	Obrigações e títulos de participação em empresas do grupo						0,00	
A0261	Ações em empresas associadas						0,00	
A0262	Obrigações e títulos de participação em empresas associadas						0,00	
A0263	Outros títulos negociáveis						0,00	
A0264	Outras aplicações de tesouraria						0,00	
A0265	SOMA	0,00	0,00				0,00	0,00
<b>Depósitos bancários e caixa:</b>								
A0266	Depósitos bancários	13.290,37					13.290,37	
A0267	Caixa	6,04					6,04	
A0268	SOMA	13.296,41					13.296,41	0,00
<b>ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS:</b>								
A0269	Acréscimos de proventos						0,00	
A0270	Custos diferidos						0,00	
A0271	Ajustes diários diferidos em contratos de futuros (b) (f)						0,00	
A0272	Activos por impostos diferidos (g)						0,00	
A0273	SOMA	0,00					0,00	0,00
A0274	<b>Total de amortizações</b>					0,00		
A0275	<b>Total de ajustamentos</b>					0,00		
A0276	<b>TOTAL DO ACTIVO</b>	<b>13.296,41</b>				<b>0,00</b>	<b>13.296,41</b>	<b>0,00</b>

(b) Se negativo, inscrever o valor com o respectivo sinal. (f) Conta 275 do POC, prevista na Directriz Contabilística n.º 17.  
(g) Conta 2761 do POC, prevista na Directriz Contabilística n.º 28.

*Enquadramento das Entidades do Setor Não Lucrativo no atual Sistema Normativo Contabilístico em Portugal*

04		BALANÇO	
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO		EXERCÍCIOS	
		N (1)	N-1 (2)
<b>CAPITAL PRÓPRIO:</b>			
A0277	Capital		
A0278	Acções (quotas) próprias - Valor nominal (h)		
A0279	Acções (quotas) próprias - Descontos e prémios (b)		
A0280	Prestações suplementares		
A0281	Prémios de emissão de acções (quotas)		
A0282	Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas (b)		
A0283	Reservas de reavaliação		
	Reservas:		
A0284	Reservas legais		
A0285	Reservas estatutárias		
A0286	Reservas contratuais		
A0287	Outras reservas		
A0288	Resultados transitados (b)		
A0289	Resultado líquido do exercício (b)	-13.911,49	
A0290	Dividendos antecipados (h)		
A0291	<b>TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO</b>	<b>-13.911,49</b>	<b>0,00</b>
<b>PA S S I V O:</b>			
<b>Provisões:</b>			
A0292	Provisões para pensões		
A0293	Provisões para impostos		
A0294	Outras provisões		
A0295	<b>SOMA</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Dívidas a terceiros - Médio e longo prazo:</b>			
Empréstimos por obrigações:			
A0296	Convertíveis		
A0297	Não convertíveis		
A0298	Empréstimos por títulos de participação		
A0299	Dívidas a instituições de crédito		
A0300	Adiantamentos por conta de vendas		
A0301	Fornecedores, c/c		
A0302	Fornecedores - Facturas em recepção e conferência		
A0303	Fornecedores - Títulos a pagar		
A0304	Fornecedores de imobilizado - Títulos a pagar		
A0305	Empresas do grupo		
A0306	Empresas participadas e participantes		
A0307	Outros accionistas (sócios)		
A0308	Adiantamentos de clientes		
A0309	Outros empréstimos obtidos		
A0310	Fornecedores de imobilizado, c/c		
A0311	Estado e outros entes públicos		
A0312	Outros credores		
A0313	<b>SOMA</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Dívidas a terceiros - Curto prazo:</b>			
Empréstimos por obrigações:			
A0314	Convertíveis		
A0315	Não convertíveis		
A0316	Empréstimos por títulos de participação		
A0317	Dívidas a instituições de crédito		
A0318	Adiantamentos por conta de vendas		
A0319	Fornecedores, c/c	11.350,57	
A0320	Fornecedores - Facturas em recepção e conferência		
A0321	Fornecedores - Títulos a pagar		
A0322	Fornecedores de imobilizado - Títulos a pagar		
A0323	Empresas do grupo		
A0324	Empresas participadas e participantes		
A0325	Outros accionistas (sócios)	6.488,34	
A0326	Adiantamentos de clientes		
A0327	Outros empréstimos obtidos		
A0328	Fornecedores de imobilizado, c/c		
A0329	Estado e outros entes públicos	1.065,97	
A0330	Outros credores	8.303,02	
A0331	<b>SOMA</b>	<b>27.207,90</b>	<b>0,00</b>
<b>ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS:</b>			
A0332	Acréscimos de custos		
A0333	Proveitos diferidos		
A0334	Passivos por impostos diferidos (i)		
A0335	<b>SOMA</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
A0336	<b>TOTAL DO PA S S I V O</b>	<b>27.207,90</b>	<b>0,00</b>
A0337	<b>TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PA S S I V O</b>	<b>13.296,41</b>	<b>0,00</b>

(b) Se negativo, inscrever o valor com o respectivo sinal.

(h) Valor negativo, inscrever o valor com o respectivo sinal.

(i) Conta 2762 do POC, prevista na Directriz Contabilística n.º 28.

Complementar IES-DA-509036630 / 2006 / 1160-0012-84

Página 6 de 24

### Anexo III – Demonstração de Resultados por naturezas da Associação-Lar de Idosos X, 2013

Conta		Rendimentos e Gastos	Notas	2013	2012
Pos	Neg				
71/72		Vendas e serviços prestados		268 119,51	0,00
75		Subsídios à exploração		0,00	0,00
73		Variação de Inventários na produção		0,00	0,00
74		Trabalhos para a própria entidade		0,00	0,00
	61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-22 277,36	0,00
	62	Fornecimentos e serviços externos		-82 889,95	0,00
	63	Gastos com pessoal		-141 048,58	0,00
762	65	Imparidades (perdas/reversões)		0,00	0,00
763	67	Provisões (aumentos/reduções)		0,00	0,00
78		Outros rendimentos e ganhos		75,69	0,00
	68	Outros gastos e perdas		-680,16	0,00
		<b>Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos</b>		<b>21 299,15</b>	<b>0,00</b>
761	64	Gastos / reversões de depreciação e de amortização		-6 548,60	0,00
		<b>Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)</b>		<b>14 750,55</b>	<b>0,00</b>
79	69	Gastos Líquidos de Financiamento		994,74	0,00
		<b>Resultado antes de impostos</b>		<b>15 745,29</b>	<b>0,00</b>
	812	Impostos sobre o rendimento do período		-872,71	0,00
		<b>Resultado líquido do período</b>		<b>14 872,58</b>	<b>0,00</b>

*Enquadramento das Entidades do Setor Não Lucrativo no atual Sistema Normativo Contabilístico em Portugal*

**Anexo IV – Demonstração de Resultados por naturezas da Associação-Lar de Idosos X, 2009**

03	DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS			
	EXERCÍCIOS			
	N		N-1	
CUSTOS E PERDAS	(1)	(2)	(3)	(4)
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas:				
A0101 Mercadorias				
A0102 Matérias	7.513,61	7.513,61		0,00
A0106 Fornecimentos e serviços externos		30.531,85		
Custos com o pessoal:				
A0104 Remunerações	21.631,88			
Encargos Sociais:				
A0106 Pensões				
A0106 Outros	5.804,28	27.436,16		0,00
A0107 Amortizações do imobilizado corpóreo e incorpóreo				
A0108 Ajustamentos				
A0108 Provisões		0,00		0,00
A0110 Impostos	216,89			
A0111 Outros custos e perdas operacionais		216,89		0,00
A0112 (A) .....		65.698,51		0,00
A0115 Perdas em empresas do grupo e associadas				
A0114 Amortizações e ajustamentos de aplicações e investimentos financeiros				
Juros e custos similares: (a)				
A0116 Relativos a empresas do grupo				
A0116 Outros	17,53	17,53		0,00
A0117 (C) .....		65.716,04		0,00
A0118 Custos e perdas extraordinários				
A0118 (E) .....		65.716,04		0,00
A0120 Imposto sobre o rendimento do exercício (b)				
A0121 (G) .....		65.716,04		0,00
A0122 Resultado líquido do exercício (b)		-13.911,49		
A0123 TOTAL .....		51.804,55		0,00
PROVEITOS E GANHOS				
Vendas:				
A0124 Mercadorias				
A0125 Produtos				
A0128 Prestações de serviços	51.804,55	51.804,55		0,00
A0127 Variação da produção (b) (c)				
A0128 Trabalhos para a própria empresa				
A0128 Proveitos suplementares				
A0130 Subsídios à exploração				
A0131 Outros proveitos e ganhos operacionais		0,00		0,00
A0132 Reversões de amortizações e ajustamentos				
A0133 (B) .....		51.804,55		0,00
A0134 Ganhos em empresas do grupo e associadas				
A0135 Rendimentos de participações de capital				
Rendimentos de títulos negociáveis e de outras aplicações financeiras: (d)				
A0136 Relativos a empresas do grupo				
A0137 Outros				
Outros juros e proveitos similares: (e)				
A0138 Relativos a empresas do grupo				
A0138 Outros		0,00		0,00
A0140 (D) .....		51.804,55		0,00
A0141 Proveitos e ganhos extraordinários				
A0142 (F) .....		51.804,55		0,00
Resumo:				
Resultados operacionais: (B)-(A) =	A0143	-13.893,96	A0148	0,00
Resultados financeiros: (D-B)-(C-A) =	A0144	-17,53	A0149	0,00
Resultados correntes: (D)-(C) =	A0145	-13.911,49	A0150	0,00
Resultados antes de impostos: (F)-(E) =	A0146	-13.911,49	A0151	0,00
Resultado líquido do exercício: (F)-(G) =	A0147	-13.911,49	A0152	0,00
(a) Contas POC 681 + 685 + 686 + 687 + 688			(b) Se negativo, inscrever o valor com o respectivo sinal.	
(c) Diferença algébrica entre as existências finais e iniciais de "Produtos acabados e intermédios" (conta 33), "Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos" (conta 34) e "Produtos e trabalhos em curso" (conta 35), tomando ainda em consideração o movimento registado em "Regularização de existências" (conta 38).				
(d) Contas POC 7812 + 7815 + 7816 + 783			(e) Contas POC 7811 + 7813 + 7814 + 7818 + 785 + 786 + 787 + 788	