

Cooperativismo e Economia Social, nº 35 (2012-2013), pp. 223-230

O REGIME DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA PORTUGUÊS PARA AS EMPRESAS DO SETOR NÃO LUCRATIVO —SNC-ESNL— E AS SUAS ESPECIFICIDADES RELATIVAMENTE AO RELATO FINANCEIRO

Ana Maria ALVES BANDEIRA
*Professora-Adjunta do Instituto Superior de
Contabilidade e Administração do Porto*

1. INTRODUÇÃO

As Entidades do Sector Não Lucrativo (ESNL) sempre tiveram um papel importante na sociedade, oferecendo bens e serviços de interesse geral. Com a publicação do Decreto-Lei n.º 36A de 2011 foi aprovado o regime da normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo que passou a fazer parte integrante do Sistema de Normalização Contabilístico (SNC). Este recente normativo contabilístico trouxe regras 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, exceto as cooperativas e as entidades que apliquem as normas internacionais de contabilidade.

As especificidades da prestação de contas das ESNL assentam sobretudo no facto destas entidades apresentarem três características básicas distintas relativamente às entidades com finalidades lucrativas: (i) 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*; (ii) o seu financiamento pode resultar do seu próprio património ou de recursos atribuídos por pessoas singulares ou coletivas; (iii) ausência de títulos de propriedade-controlo que possam ser comprados, cedidos, trocados ou de que se espere algum tipo de contrapres-

tação económica no caso de a entidade cessar as suas atividades e ser objeto de liquidação.

Era, de facto, necessário reforçar as exigências de transparência relativamente às atividades que estas entidades 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.

2. O RELATO FINANCEIRO E AS SUAS ESPECIFICIDADES

O atual Sistema de Normalização Contabilística para Entidades do Sector não Lucrativo (SNC-ESNL) veio revogar o Plano de Contas das IPSS, o Plano de Contas das Associações Mutualistas e o Plano Oficial de Contabilidade para Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes. Aplica-se às entidades que exerçam a título principal atividades sem fins lucrativos e, simultaneamente, que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, nomeadamente, associações, pessoas coletivas de tipo associativo, fundações, clubes, federações e confederações. As cooperativas e as entidades que apliquem as normas internacionais de contabilidade encontram-se excluídas deste normativo contabilístico.

O SNC-ESNL é composto por vários instrumentos, nomeadamente: as Bases para a apresentação de demonstrações financeiras, os Modelos de demonstrações financeiras, o Código de Contas, a Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do sector não lucrativo (NCRF-ESNL), e as Normas interpretativas.

2.1. Quanto aos elementos das demonstrações financeiras

O SNC-ESNL apresenta algumas diferenças quanto à terminologia de identificação das demonstrações financeiras, como se pode verificar na seguinte Tabela.

Demonstrações financeiras segundo a Estrutura Conceptual	Demonstrações financeiras segundo o artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 36-A (2011)	
	Entidades obrigadas a aplicar o SNC-ESNL	Entidades dispensadas de aplicar o SNC-ESNL
Balanço	Balanço	Mapa do património fixo
		Mapa de direitos e compromissos
Demonstração dos resultados	Demonstração dos resultados por naturezas ou por funções	-
Demonstração das alterações na posição financeira	Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais (por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras)	-
Demonstração do fluxo de caixa	Demonstração dos fluxos de caixa	Mapa de Pagamentos e recebimentos
Anexo	Anexo	Outros mapas (designadamente para efeitos de controlo orçamental exigidos por entidades públicas financiadoras e outras divulgações exigidas pela NCRF-ESNLs)
	Outros mapas (designadamente para efeitos de controlo orçamental exigidos por entidades públicas financiadoras e outras divulgações exigidas pela NCRF-ESNLs)	

Com a NCRF-ESNL (Aviso n.º 6726-B/2011, de 14 de março) passaram a existir regras específicas e, nesta conformidade, as ESNL passaram a seguir os mesmos critérios que as empresas em geral têm, nomeadamente a obrigatoriedade de apresentar Demonstrações Financeiras e seguir critérios de mensuração e divulgação.

O Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, veio estabelecer que, a partir de 1 de janeiro de 2012, todas estas entidades passaram a estar obrigadas a seguir regras contabilísticas próprias — a NCRF-ESNL. Ficam, no entanto, dispensadas da aplicação daquela norma contabilística e, de relato financeiro, as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam 150 000 euros em nenhum dos dois exercícios anteriores.

A NCRF-ESNL tem pois como primeiro objetivo estabelecer os principais aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação. Após as considerações gerais sobre reconhecimento, aquela norma apresenta a estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras. Contudo, é a Portaria n.º 105/2011, de 14 de

março, que aprova os modelos das demonstrações financeiras. No capítulo quatro da NCRF-ESNL são elencados todas as considerações gerais e, sobretudo, as que são específicas destas entidades. As demonstrações financeiras devem ser apresentadas, pelo menos, uma vez por ano.

2.2. O Balanço

O Balanço, cujo objetivo é dar informação sobre a posição financeira da entidade, deve apresentar ativos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do balanço.

A NCRF-ESNL considera que um ativo deve ser classificado como corrente quando satisfaz qualquer dos seguintes critérios:

- a) espera-se que seja realizado ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- b) esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- c) espera-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; ou
- d) é caixa ou equivalente de caixa, a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros ativos devem ser classificados como não correntes, nomeadamente, os ativos tangíveis, intangíveis e financeiros cuja natureza seja de longo prazo. No ativo não corrente de algumas ESNL podem existir bens do património histórico e cultural, onde se incluem imóveis, arquivos, bibliotecas, museus, bens móveis, adiantamentos sobre bens do património histórico e cultural.

Segundo a NCRF-ESNL o passivo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer um dos seguintes critérios:

- a) se espere que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
- b) esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- c) deva ser liquidado num período até doze meses após a data do balanço; ou
- d) a entidade não tenha um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

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

Os passivos financeiros podem ser classificados como correntes quando a sua liquidação estiver prevista para um período até doze meses após a data do balanço, mesmo que:

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

Todos os outros passivos devem ser classificados como não correntes.

2.3. Demonstração dos resultados

O principal objetivo da demonstração dos resultados é informar sobre o desempenho da entidade num determinado exercício. A NCRF-ESNL refere que todos os itens de rendimentos e de gastos, reconhecidos num período, devem ser incluídos nos resultados a menos que um outro capítulo daquela norma o exija de outro modo. A NCRF-ESNL refere ainda que os itens a apresentar na demonstração dos resultados deverão basear-se numa classificação que atenda à sua natureza.

2.4. Anexo

A NCRF-ESNL considera que o anexo deve apresentar informação sobre as bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas usadas, divulgar a informação exigida nos capítulos daquela norma que não seja apresentada na face do balanço e da demonstração dos resultados, e deve ainda proporcionar informação adicional que seja relevante para uma melhor compreensão de qualquer uma delas. As notas do anexo devem ser apresentadas de uma forma sistemática e cada item, na face do balanço e da demonstração dos resultados, que tenha merecido uma nota no anexo, deve ter uma referência cruzada.

As divulgações a efetuar no anexo, pelas ESNL, correspondem às publicadas através do anexo n.º 10 da Portaria n.º 986/2009 — Modelo reduzido

do anexo segundo o SNC —, constando na Portaria n.º 105/2011 apenas as alterações que decorrem das especificidades das ESNL e que consistem basicamente nos parâmetros seguintes: (i) onde se lê «SNC» deve ler-se «ESNL», (ii) onde se lê «NCRF-PE» (Norma Contabilística de Relato Financeiro para as Pequenas Entidades) deve ler-se «NCRF –ESNL» e (iii) onde se lê «Capitais próprios» deve ler-se «Fundos patrimoniais».

Existem, no entanto, outras especificidades das ESNL que a Portaria n.º 105/2011 indica; em particular:

(i) nos *Ativos fixos tangíveis* deverá considerar-se uma divulgação adicional referente ao montante e natureza dos bens do património histórico, artístico e cultural;

(ii) as divulgações relativas aos *Ativos intangíveis* de carácter ambiental não são aplicáveis a estas entidades;

(iii) não se aplica a estas entidades a divulgação sobre as locações operacionais no que se refere aos futuros pagamentos mínimos da locação sob locações operacionais, ao total das rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período e a descrição global dos acordos de locação do locador;

(iv) relativamente à rubrica de *Inventários* acresce a informação sobre a quantia dos inventários escriturada pelo custo corrente;

(v) quanto às *Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes* não devem ser consideradas as informações pormenorizadas sobre as provisões de carácter ambiental e os passivos de carácter ambiental. Deve, no entanto, ser apresentada a informação sobre a indicação do valor dos Fundos Permanentes por modalidade associativa das Mutualidades e do património líquido que lhes está afeto, bem como do respetivo grau de cobertura face às Provisões matemáticas necessárias;

(vi) à rubrica de *Subsídios e outros apoios* são acrescentadas as informações sobre os benefícios sem valor atribuído, materialmente relevantes, obtidos de terceiras entidades e sobre os principais doadores/fontes de fundos;

(vii) relativamente aos *Instrumentos financeiros* devem ser feitas divulgações adicionais quanto ao número de membros dos órgãos diretivos e alterações ocorridas no período de relato financeiro e deve também ser divulgada a informação sobre as remunerações dos órgãos diretivos.

As restantes demonstrações financeiras (demonstração dos resultados por funções, demonstração das alterações nos fundos patrimoniais, demonstração dos fluxos de caixa, mapa de pagamentos e recebimentos, mapa do património fixo, e mapa dos direitos e compromissos futuros) elencadas pelo SNC-ESNL bem como pela Portaria n.º 105/2011 não são mencionadas na NCRF-ESNL.

2.5. Quanto aos seus destinatários

O principal objetivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação útil aos seus destinatários ou utentes de modo a auxiliá-los na tomada de decisões económicas. A este propósito o SNC-ESNL tem como principais utentes da informação financeira os seguintes:

- doadores, financiadores e associados – pretendem essencialmente conhecer o grau de cumprimento dos objetivos;
- credores – obtenção da informação referente à capacidade da entidade solver os seus compromissos;
- clientes e utentes – avaliar a continuidade dos fornecimentos de bens e das prestações de serviços;
- empregados – conhecer a estabilidade da entidade assim como verificar a capacidade da entidade proporcionar remuneração;
- Estado – determinar a tributação e obtenção de dados para estatísticas;
- voluntários – conhecer os resultados da sua dedicação;
- membros das ESNL – conhecer como os donativos e outros fundos são aplicados;
- público em geral – avaliar a participação da entidade no seu bem-estar, assim como no desenvolvimento económico do sector em que se insere.

Apesar das ESNL não estarem orientadas para o lucro, é notória a importância da prestação de contas face ao conjunto de utentes que esperam que as entidades sejam boas gestoras.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o presente trabalho procurou-se explanar as principais especificidades relativas ao relato financeiro das ESNL. O atual normativo contabilístico criado para regular as ESNL foi desenvolvido atendendo aos distintos obje-

tivos e especificidades deste tipo de entidade. Em particular, a NCRF-ESNL tem como principal objetivo estabelecer os aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação, e é composto por vários instrumentos (bases para a apresentação de demonstrações financeiras, modelos de demonstrações financeiras, código de contas, NCRF-ESNL e normas interpretativas).

4. LEGISLAÇÃO UTILIZADA

Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março – aprova o regime contabilístico para as entidades do sector não lucrativo

Portaria n.º 105/2011, de 14 de março – aprova os modelos de demonstrações financeiras a apresentar pelas entidades que apliquem o regime contabilístico ESNL

Portaria n.º 106/2011, de 14 de março – aprova o código de contas específico para as entidades do sector não lucrativo

Aviso n.º 6726-B/2011, de 14 de março – publica a norma contabilística e de relato financeiro para as entidades do sector não lucrativo

Decreto-Lei n.º 64/2013, de 13 de maio – procede à segunda alteração ao Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 9 de março