

CES
COOPERATIVISMO E ECONOMIA SOCIAL
Núm. 36 (2014), páxs. 291-304
ISSN: 1130-2682

A ALTERAÇÃO DAS EXIGÊNCIAS DE
CERTIFICAÇÃO LEGAL DE CONTAS PARA AS
ENTIDADES QUE APLICAM A NCRF-ESNL

*LEGAL CHANGES ON THE ACCOUNTS CERTIFICATE
FOR THE ENTITIES WHO APPLY THE FINANCIAL
ACCOUNTING STANDARDS FOR NON-PROFIT SECTOR*

ANA MARIA GOMES RODRIGUES¹

¹ Professora na Faculdade de Economia de Coimbra. Correio eletrónico: anarodri@fe.uc.pt. Faculdade de Economia de Coimbra, Av. Dias da Silva, 165 3004-512 Coimbra

RESUMO

O artigo versa, numa primeira fase, sobre as exigências contabilísticas e de revisão de contas, e seus objetivos, nas entidades do setor não lucrativo. Numa segunda fase, elencam-se os principais fatores que influenciam a necessidade da certificação legal de contas em Portugal, chamando à colação as especificidades destas entidades. Evidencia-se, de seguida, a alteração do normativo contabilístico no que respeita ao alargamento da dispensa da certificação legal de contas, no contexto da adoção do SNC, e das especificidades da norma para as entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL). Elencam-se, ainda, os principais desafios que enfrentámos com a publicação do DL 64/2013, de 13 de maio, que provocou uma rutura significativa na obrigação de certificação legal de contas para este tipo de entidades. Uma abordagem crítica dessa recente alteração é assunto que abordaremos também, avançando subsequentemente com algumas notas conclusivas sobre as várias temáticas tratadas.

PALAVRAS-CHAVE: ESNL e o SNC-ESNL; Auditoria/Certificação Legal de Contas das ESNL; Alteração da obrigatoriedade da CLC para as ESNL.

ABSTRACT

This paper highlights, in first place, the accounting rules and auditing rules applicable to the entities of the non-profit sector. In second place, the paper deals with the factors which explain why the auditing is important for the entities of the non-profit sector. After this, the article points out the legal changes introduced by the Decree Law No 64/2013 13th may. The article is rather critical on the solution adopted by this legal regime.

KEYWORDS: Financial accounting standards for non-profit sector and the Accounting Normalization System Auditing for the non-profits' entities; Accounts certificate; legal changes on mandatory accounts certificate for the entities of the non-profit sector.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO. 2. CONCEITO E FINALIDADE DA AUDITORIA. 3. O DECRETO-LEI 36-A/2011, DE 9 DE MARÇO E SUAS IMPOSIÇÕES NO QUE À AUDITORIA RESPEITA. 4. ALTERAÇÕES SUBSEQUENTES E SUAS IMPLICAÇÕES NO ÂMBITO DA AUDITORIA. 5. BREVES NOTAS CONCLUSIVAS.

CONTENTS: *INTRODUCTION. 2. CONCEPT AND GOAL OF THE AUDITING. 3. DECREE-LAW NO 36-A/2011, 9TH MARCH AND THE IMPLICATIONS ON THE AUDITING. 4. SUBSEQUENT AMENDMENTS AND THE IMPLICATIONS ON AUDITING. 5. CONCLUSION.*

I INTRODUÇÃO

A preocupação com uma legislação contabilística particularmente vocacionada para as entidades do setor não lucrativo assenta em três pilares essenciais. O primeiro atende à importância crescente destas entidades na economia portuguesa, bem como a nível europeu e mundial, tanto em termos dos serviços prestados à comunidade, como dos recursos que gerem e do emprego que criam, particularmente em períodos de crise como aquele que hoje atravessamos. O segundo prende-se com a particular forma de financiamento das atividades destes entes sociais. As suas principais fontes de receitas/rendimentos são os subsídios e os donativos. Esta peculiar forma de obtenção de recursos financeiros impõe-lhes responsabilidades acrescidas na sua prestação de contas, que *in casu* deve ser, particularmente, dirigida aos seus principais financiadores, visto que estão em causa recursos afetos a fins altruísticos. Neste contexto, torna-se muito relevante a utilização de todos os instrumentos de controlo que assegurem a transparência da informação divulgada por estas entidades. Por último, a informação disponibilizada por este universo caracterizava-se por ser escassa, dispersa e de natureza pouco comparável, dificilmente cumprindo os atuais requisitos impostos à prestação de contas, principalmente depois das exigentes divulgações determinadas pela adoção das normas do IASB-UE², ou mesmo, do Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Por esse facto, tornou-se incontestável a necessidade de adotar um normativo particularmente adaptado a este tipo de entidades, que concretizasse a necessidade de aumentar a transparência da informação divulgada por estas entidades, a designada Norma Contabilística e de Relato Financeira para as Entidades do Setor não Lucrativo (NCRF-ESNL).

² Respeita às normas do *International Accounting Standard Board* (IASB) adotadas pela UE, através de Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, na sequência do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho.

Atualmente é assente que as demonstrações financeiras anuais deverão ser elaboradas de modo a dar uma imagem verdadeira e apropriada dos ativos e passivos, da posição financeira e do desempenho das entidades, quaisquer que sejam essas entidades. Para este tipo particular de entidades importa ponderar os interesses em jogo, com a convicção de que a informação contabilística que lhes é exigida precisa de encontrar um equilíbrio adequado entre os interesses dos diferentes destinatários das demonstrações financeiras e o interesse das entidades em não serem indevidamente sobrecarregadas com requisitos de divulgação³. Deve existir um equilibrado *trade-off* entre as necessidades de informação dos seus destinatários e os custos de a preparar, auditar e divulgar por parte das respetivas entidades.

Está amplamente demonstrado na doutrina⁴ que a certificação legal de contas (CLC) representa um importante mecanismo de *enforcement*, que assegura credibilidade e aumento da transparência da informação divulgada pelas diferentes entidades. Importa, por isso, tentar perceber porque sentiu o legislador necessidade de alterar o art. 12.º do DL 36-A/2011, de 9 de março⁵, alargando, por essa via, os limites dos critérios definidos para a obrigatoriedade da CLC para as entidades do setor não lucrativo⁶. Assim, e fruto desse aumento, isentou algumas das maiores entidades deste setor da exigência legal de certificação, por deixarem de se incluírem dentro dos limites definidos na nova redação do art. 12.º, como consequência da alteração introduzida pelo DL 64/2013, de 13 de março. Perceber essa alteração, bem como as suas principais consequências vai ser o nosso objetivo ao longo desta crónica. Começaremos por perceber, em primeiro lugar, qual é o conceito e a finalidade da auditoria no ponto seguinte, para em momentos subsequentes analisarmos, ainda que sumariamente, as exigências constantes no anterior diploma, bem como as suas alterações subsequentes. Finalizaremos com algumas breves notas conclusivas.

2 CONCEITO E FINALIDADE DA AUDITORIA

No nosso enquadramento jurídico-societário, o dever de fiscalização integrado na prestação de contas baseia-se no modelo das sociedades anónimas⁷. Já para as sociedades por quotas existe essa obrigatoriedade por exigência dos estatutos, ou

³ A nova Diretiva da contabilidade (Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho) reforça bastante a necessidade dessa ponderação.

⁴ Sobre esta temática ver S. da EIRA SERRA (2013), *passim*. A autora apresenta uma extensa bibliografia a este respeito.

⁵ O art. 12.º do DL 36-A/2011, de 9 de março, veio a ser alterado por força do DL 64/2013, de 13 de maio.

⁶ Cfr. consta da nova redação do art. 12.º do DL 36-A/2011, de 9 de março, alterado por força do DL 64/2013, de 13 de maio.

⁷ Este ponto segue de perto o que referimos em A. GOMES RODRIGUES (2010: 136 e ss.).

por lei, desde que tais entidades ultrapassem os limites definidos no art. 262.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC)⁸. Também para as entidades do setor não lucrativo, e tendo em conta as suas particularidades, só se justifica a exigência de revisão/certificação legal de contas em determinadas situações previstas na lei. Assim, dispunha-se no art. 12.º do DL 36-A/2011, de 9 de março, sobre a obrigatoriedade de certificação legal das contas para as ESNL: «(...) ficam sujeitas anualmente a certificação legal das contas as demonstrações financeiras das entidades que apresentem contas consolidadas e, bem assim, das que ultrapassem os limites referidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, nos termos nele previstos». Esta obrigatoriedade de revisão legal está condicionada à superação, durante dois anos consecutivos, de dois dos três limites definidos neste preceito. Todavia, este preceito - art. 12.º do DL 36-A/2011 - veio a ser revogado e um novo preceito o substitui, o qual alterou significativamente os limites referidos no art. 262.º do CSC.

Tendo em conta a natureza de interesse público da fiscalização das contas, cabe a uma ordem profissional, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), a tarefa de regular a atividade dos entes com competência exclusiva para exercerem essas funções de fiscalização, concretamente os Revisores Oficiais de Contas (ROC).

O regime jurídico dos ROC encontra-se estabelecido no Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro, alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro⁹. Prevê que apenas ROC individuais ou organizados em sociedades (SROC) têm competência exclusiva para a revisão legal de contas¹⁰.

A revisão legal consiste no exame às contas, em ordem à sua certificação legal nos termos do disposto no art. 44.º do mesmo diploma. Assim, na sequência da

⁸ Segundo o n.º 2 do art. 262.º do CSC, com a epígrafe «Fiscalização», afirma-se que as sociedades por quotas que não tenham optado pela criação de um conselho fiscal devem designar, por imposição legal, um ROC para proceder à revisão legal sempre que, durante dois anos consecutivos, tenham ultrapassado dois dos três limites previstos nas alíneas a) a c) daquele preceito. São eles: total de balanço – 1 500 000 €; total de vendas líquidas e outros proveitos – 3.000.000€; número médio de trabalhadores empregados durante o exercício – 50. A designação do ROC deixa de ser necessária a partir do momento em que a sociedade opte por ter um conselho fiscal ou deixe de ultrapassar dois dos três limites objetivos definidos anteriormente, durante dois anos consecutivos. Se houver conselho fiscal, ele tem de integrar um ROC por força das normas aplicáveis às sociedades anónimas.

⁹ Esta alteração foi consequência da transposição da Diretiva 2006/43/CE (Diretiva da Auditoria, 2006), mediante publicação do Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro que altera o Estatuto da OROC.

¹⁰ No art. 41.º do Decreto-Lei n.º 224/2008, define-se o conceito de auditoria do seguinte modo: «A atividade de auditoria integra os exames e outros serviços relacionados com as contas de empresas ou de outras entidades efetuados de acordo com as normas de auditoria em vigor, compreendendo: a) A revisão legal de contas exercida em cumprimento de disposição legal e no contexto dos mecanismos de fiscalização das entidades ou empresas objeto de revisão em que se impõe a designação de um revisor oficial de contas; b) A auditoria às contas exercida em cumprimento de disposição legal, estatutária ou contratual; c) Os serviços relacionados com os referidos nas alíneas anteriores, quando tenham uma finalidade ou um âmbito específicos ou limitados.»

revisão legal, será emitida a certificação legal das contas (CLC)¹¹, a qual exprime a opinião do ROC, de que os documentos de prestação de contas apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada a situação financeira da empresa, bem como os resultados das suas operações, relativamente à data e ao período a que as mesmas se referem (n.º 2, do art. 44.º, do DL 224/2008).

Para a emissão da CLC, os ROC terão de obedecer a um conjunto de normas técnicas de revisão legal de contas emanadas pela OROC. A fiscalização incide sobre a regularidade dos registos e dos documentos elaborados para retratar a atividade de uma qualquer entidade sujeita à referida certificação.

Tendo em conta que a elaboração das demonstrações financeiras (DF) é da única e exclusiva responsabilidade dos órgãos de gestão, a revisão legal dessas contas, enquanto opinião emitida por uma entidade profissional e independente, assume-se de particular relevância para todos os utentes dessas DF, pois baseia-se em juízos profissionais independentes¹² e em normas técnicas bastante exigentes. Logo, para as contas objeto da revisão legal, existe uma presunção ou uma convicção de conformidade do parecer constante da CLC com a realidade da empresa e com as regras técnicas no exercício de competência funcional exclusiva. O legislador vai mais longe, e atribui fé pública à CLC.

Tal como se refere nos relatórios de certificação legal das contas, o ROC ou a SROC procede ao exame efetuado de acordo com as normas e diretrizes técnicas da OROC, as quais exigem que o exame seja planeado e executado com o objetivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as DF estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto, o exame inclui a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das DF e a avaliação de estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos pelo conselho de administração ou gerência, utilizadas na sua preparação; a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adotadas e a sua divulgação, tendo em conta as suas circunstâncias concretas; a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade; e a apreciação sobre se em termos globais é adequada a apresentação das DF.

Com base em todos os requisitos referidos anteriormente e considerados indispensáveis para efetuar o exame às DF, o ROC tem de se pronunciar sobre se esta análise lhe proporciona uma base aceitável para expressar e emitir a sua opinião. Normalmente a opinião, em caso de um relatório não modificado, aparece com o

¹¹ A CLC pode ser modificada quando existam ênfases ou reservas. As primeiras são situações que não afetam a opinião do ROC, mas que exigem ou justificam uma menção na CLC. As segundas são situações que afetam a opinião do ROC e podem ser do seguinte tipo: incertezas fundamentais, limitações de âmbito e desacordos.

¹² Independência que tem vindo a ser questionada na doutrina. Veja-se toda esta problemática desde os primeiros escândalos financeiros que assolaram os EUA, no início do século XXI. Ver S. da EIRA SERRA (2013).

seguinte conteúdo: «em nossa opinião, as DF referidas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materialmente relevantes, a posição financeira da sociedade X e o resultado das suas operações no exercício findo naquela data em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites».

A certificação legal de contas visa, assim, reforçar a credibilidade da informação de natureza financeira, assente em princípios de veracidade, objetividade e atualidade. A IAS¹³ 200 refere que «a finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras. Isto é conseguido pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável» (IFAC, 2010: 82).

Os estudos desenvolvidos sobre a influência do relatório de auditor no processo de decisão dos *stakeholders*, na generalidade, tem vindo a provar a sua relevância, enquanto mecanismo de credibilização da informação divulgada. Importa, por isso, perceber quais as exigências previstas no diploma de criação do subsistema de contabilidade das ESNL, no que respeita às exigências de certificação legal de contas.

3 O DECRETO-LEI 36-A/2011, DE 9 DE MARÇO E SUAS IMPOSIÇÕES NO QUE À AUDITORIA RESPEITA

O Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, aprovou o regime da normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo (ESNL)¹⁴, que faz parte integrante do Sistema de Normalização Contabilística (SNC)¹⁵⁻¹⁶. A NCRF-

¹³ *International Auditing Standards* (Norma Internacional de Auditoria). Utiliza-se, normalmente, a sigla do termo em inglês.

¹⁴ Anteriormente as IPSS adotavam o PCIPSS (Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social); as fundações podiam adotar o POC ou as IAS /IFRS, as mutualidades o PCAM (Plano de Contas das Associações Mutualistas); as Federações Desportivas, Associações e Agrupamento de Clubes o PROFAC (Plano Oficial de Contabilidade para as Federações Desportivas, Associações e Agrupamento de Clubes).

¹⁵ Segundo o art. 3.º do DL 158/2009, de 13 de julho, sob a epígrafe de «Âmbito» refere-se que o SNC é obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades: «1. (...) a) Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais; b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial; c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada; d) Empresas públicas; e) Cooperativas; f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico. 2. Até que sejam publicadas normas para as entidades sem fins lucrativos, são abrangidas pelo SNC outras entidades que, por legislação específica, se encontrem sujeitas ao Plano Oficial de Contabilidade, doravante designado POC, ou venham a estar sujeitas ao SNC. 3. O disposto nos artigos 6.º a 8.º não prejudica o regime constante do Decreto-Lei n.º 147/94, de 25 de Maio, e não se aplica às entidades abrangidas pelo n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 36/92, de 28 de Março.»

¹⁶ Este diploma teve uma primeira alteração com a publicação da Lei n.º 66-B/2012 de 31 de Dezembro, que veio a acrescentar um novo número ao art. 5.º do DL 36-A/2011, permitindo que alguns tipos de

-ESNL¹⁷ 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, fundações e pessoas coletivas públicas de tipo associativo.

A aplicação do regime da normalização contabilística às ESNL, onde se incluem as instituições particulares de solidariedade social (IPSS) e equiparadas¹⁸, obrigava à certificação legal das contas, através de um ROC, no caso das entidades que ultrapassassem dois dos três limites estabelecidos no artigo 262.º do CSC¹⁹. Esta exigência veio a ser profundamente alterada com a publicação do DL 64/2013, de 13 de maio²⁰.

A exigência prevista no DL 36-A/2011 baseia-se, em nossa opinião, em alguns fundamentos que se assumem centrais para este tipo de entidades sem finalidades lucrativas. Primeiro, exige-se particulares deveres de uma adequada e necessária fiscalização, à semelhança do previsto na lei societária para as sociedades de capitais (sociedades anónimas; sociedades em comandita por ações e sociedades por quotas. Neste último caso, apenas quando a CLC lhes é requerida por exigência da lei ou do contrato), com vista a que essas entidades não defraudem os seus financiadores e credores, particularmente, os seus financiadores (públicos e doadores), os seus utentes (clientes) que dependem da sobrevivência dessas entidades, e de todos os outros agentes que interagem, direta ou indiretamente, com a generalidade dessas entidades, e de modo permanente. Segundo, a prática de preparação e divulgação de informação financeira era muito diversa dentro deste universo, colocando em causa a comparabilidade e a transparência dessa informação, que não assegurava as condições necessárias para que os principais destinatários pu-

cooperativas pudessem integrar o novo regime contabilístico, a dita NCRF-ESNL. Afirma esse n.º 3 que «Sem prejuízo do disposto no número anterior, o presente diploma aplica-se às cooperativas cujo ramo específico não permita sob qualquer forma, direta ou indireta, a distribuição de excedentes, designadamente as cooperativas de solidariedade social, previstas na alínea m) do n.º 1 do artigo 4.º da Lei n.º 51/96, de 7 de setembro, equiparadas a instituições particulares de solidariedade social e, nessa qualidade, registadas na Direção-Geral da Segurança Social.»

¹⁷ Cfr. já tivemos oportunidade de referir em vários fóruns de especialidade, discordámos em absoluto da terminologia adotada pelo legislador contabilístico, pois entendemos que na Europa e, mesmo em Portugal, já existia tradição na ideia das entidades da economia social ou do terceiro setor, sem necessidade, de mais uma vez, colonizarmos a nossa ordem jurídica com conceitos de tradição estranha à nossa cultura, pois esta é a terminologia dominante nos EUA.

¹⁸ Algumas destas entidades beneficiam do estatuto de utilidade pública, o que, em nossa opinião, justifica que estas prestem informação mais transparente e credível.

¹⁹ Cfr. art. 12.º do DL 36-A/2011, de 9 de março.

²⁰ Cfr. teremos oportunidade de analisar *infra*.

dessem tomar as suas decisões com base na informação divulgada²¹. Os mecanismos de fiscalização eram muito ténues ou inexistentes, apesar de algumas dessas entidades envolverem significativos montantes de recursos, muitos deles públicos ou de natureza filantrópica, e gerirem montantes de investimentos e volumes de negócios muito significativos. Assim, foi opção do legislador contabilístico melhorar a qualidade da informação divulgada. Para esse efeito, entendeu que seria necessário exigir para as maiores entidades do setor não lucrativo a necessidade da sua informação ser credibilizada através de um perito independente (ROC), sujeito a fortes exigências do órgão regulador da profissão.

A preparação da informação envolve custos significativos para todas as entidades, existindo hoje uma preocupação de redução dos custos de contexto no que respeita às profundas exigências informativas que penalizam a generalidade das entidades. Para o universo em análise esta preocupação tem que ser acrescida, dada a natureza da sua função social.

São recorrentes as críticas deste tipo de entidades sobre a inexistência de uma uniformidade da informação solicitada, sendo que precisam de divulgar um tipo de informação para atender às exigências do legislador contabilístico; outro para atender às exigências civis e societárias; outro para fins fiscais; e, por último e não menos relevante, necessitam de atender às exigências das entidades financiadoras, nomeadamente, a segurança social.

Não entendemos a dispersão dessas exigências, e em nossa opinião, não há razões suficientemente válidas que permitam justificar essa disparidade de informações exigidas a estas entidades.

Criadas que foram especiais regras contabilísticas de preparação e divulgação de informação, teria sido importante que os organismos que se relacionam com regularidade com estas entidades, a maioria deles públicos, como por exemplo os serviços de segurança social, se tivessem adaptado às exigências que vieram a ser criadas por imposição do DL 36-A/2011. Todavia, outro podia ter sido o caminho, pois estas entidades deviam ter feito valer as suas particulares necessidades informativas junto do órgão responsável pela emissão das regras contabilísticas – a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), de modo que as exigências de divulgação imposta na norma, a NCRF-ESNL, atendessem desde logo às particularidades informativas desses serviços, pois sabemos que estes são alguns dos principais utentes/destinatários da informação financeira das ESNL. Não se encontra justificação suficientemente válida para não ter havido uma procura de

²¹ Em estudo efetuado, em exclusivo para as fundações, por A. FILIPA COELHO (2010), *passim*, conclui-se que das 27 fundações analisadas, 64% tem certificação legal de contas e 36% não. Das que têm certificação legal, cerca de 56% não apresentam reservas; 13% não têm reservas mas ênfases; e cerca de 25% apresentam reservas. Com reservas e ênfases aparecem 6% dessas entidades. As autoras afirmam neste trabalho que a informação disponível destas entidades é escassa, dispersa e essencialmente qualitativa.

uniformidade de linguagem e de exigências de divulgação para todas estas entidades. Todavia, não nos parece que as alterações impostas pelo DL 64/2013, de 13 de maio sejam o mecanismo mais adequado para procurar reduzir os custos de contexto neste tipo de entidades²².

4 ALTERAÇÕES SUBSEQUENTES E SUAS IMPLICAÇÕES NO ÂMBITO DA AUDITORIA

Depois de dois anos de obrigatoriedade de certificação de contas²³ para as entidades do setor não lucrativo, que ultrapassassem dois dos três limites definidos no art. 262.º do CSC (3 milhões de volume de negócios; 1,5 milhões de balanço e 50 trabalhadores), foi opção do legislador alargar esses limites para efeitos da exigência legal de CLC para 5,1 milhões de euros de volume de negócios; um valor de balanço de 2.550.000€; e um número de trabalhadores de 85. Deste modo, algumas das maiores entidades do setor não lucrativo viram-se isentadas da exigência da certificação legal, por não preencher os novos limites que vieram a ser definidos no Decreto-Lei 64/2013, de 13 de maio²⁴.

No preâmbulo deste diploma invocam-se as razões que justificam a alteração da exigência de CLC para as entidades do setor não lucrativo. Apela-se, para o efeito, às seguintes motivações: «(...) especificidade da atividade do setor social, que exige, em termos de dimensão mínima de investimento e de número de trabalhadores, um valor que não é equiparável ao das sociedades comerciais, a aplicação dos limites estabelecidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais às instituições particulares de solidariedade social e equiparadas, não só se revela desajustado e desproporcionado, como traduz um esforço financeiro acrescido, tendo em conta o controlo público já feito aos orçamentos e contas, nos termos do n.º 1 do artigo 33.º e do artigo 34.º, ambos do Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de fevereiro, que aprova o Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social».

As razões apontadas são, em nossa opinião, no mínimo difíceis de entender, pois recorrem a dois conceitos indeterminados como sejam a «dimensão mínima de investimento e de número de trabalhadores, um valor que não é equiparável ao das sociedades comerciais». Importa questionar o entendimento subjacente a esta afirmação: a dimensão destas entidades é maior ou menor do que a das sociedades por quotas? Atendendo ao fator que vem a ser escolhido para delimitar o número

²² Cfr. teremos oportunidade de analisar *infra*.

²³ Cfr. art. 12.º do DL 36-A/2011.

²⁴ O presente decreto-lei procede à segunda alteração ao Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, alterado, primeiramente, pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro. Supra referimos a alteração imposta por essa lei, que se prende com as entidades a que se aplica a NCRF-ESNL.

de entidades sujeitas à certificação legal de contas, parece que os valores destas entidades são menos relevantes do que os das sociedades comerciais.

A segunda razão invocada, de que o controlo público já é feito através dos orçamentos e contas, parece-nos também estranho. Porquanto, se assim é, interessa perceber porque houve a necessidade de exigir a estas entidades a preparação da informação contabilística de acordo com os critérios subjacentes ao normativo IASB e SNC, quando nestes normativos se exige que as DF que sejam preparadas e divulgadas atendam aos interesses de todos os agentes que com essas entidades estabelecem relações profissionais, por isso são designadas de DF de finalidades gerais. Se a informação que estas entidades preparam e divulgam interessa apenas ao setor público, importa concluir que o normativo contabilístico deveria ter sido outro. Todavia, essa não foi a opção política tomada em Portugal. Optou-se por um sistema contabilístico eivado de subjetivismo²⁵, em cujo conteúdo se recorre com demasiada frequência a juízos profissionais, os quais necessitam de posterior validação, no sentido da credibilização e transparência dessa informação. E neste contexto, a existência de entidades independentes, como devem ser os ROC, que funcionam como um importante mecanismo de *enforcement*, validando a qualidade da informação divulgada, permite dar segurança a todos aqueles que têm que tomar decisões, com a matéria-prima indispensável para o efeito: as DF de finalidades gerais. É nossa opinião que os mecanismos de *enforcement* para a generalidade das entidades, particularmente para aquelas que beneficiam de recursos públicos, devem ser uma prática a adotar, em nome das boas práticas que se devem exigir a qualquer entidade, e muito particularmente aquelas que são beneficiárias de dinheiros públicos.

Importa, ainda, atender à falta de coerência daquele segundo argumento face à atual revisão que se está a proceder para efeitos da elaboração e divulgação da informação contabilística de todas as entidades públicas, fortemente inspirada no normativo empresarial, e visando essencialmente aumentar a transparência da informação divulgada por essas entidades.

Fruto desta decisão de isentar as entidades do setor não lucrativo da certificação legal de contas, refere-se ainda no preâmbulo do DL 64/2013 que «as

²⁵ Ver o que referimos a este propósito em A. GOMES RODRIGUES (2011: 82) «no âmbito deste novo sistema contabilístico prevê-se um aumento da intervenção dos preparadores na definição das práticas contabilísticas e nos juízos de valor sobre os factos patrimoniais, o que se traduz numa maior subjetividade na decisão e, por conseguinte, numa maior responsabilidade, pois prevê-se um conjunto muito lato de situações que envolvem essencialmente juízos profissionais, por conseguinte, uma maior responsabilidade por parte dos preparadores dessa informação. Esse tipo de juízos, para aferir a existência e o reconhecimento dos elementos nas DF, cabe no âmbito da discricionariedade técnica dos responsáveis pela sua elaboração, razão pela qual deverá ser sindicada por uma eficiente e exigente certificação/revisão legal de contas, enquanto mecanismo indispensável de *enforcement* no sentido de credibilizar essa informação, já que a mesma serve de suporte a grande parte das decisões dos agentes económicos que atuam num contexto macroeconómico cada vez mais volátil e agressivo».

instituições particulares de solidariedade social e equiparadas abrangidas pelo Protocolo de Cooperação celebrado pela Confederação Nacional das Instituições de Solidariedade, pela União das Misericórdias Portuguesas e pela União das Mutualidades Portuguesas com o Ministério da Solidariedade e da Segurança Social, apenas devem ficar sujeitas a certificação legal de contas quando, durante dois anos consecutivos, ultrapassem dois dos três limites estabelecidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais multiplicados por um fator de 1,70²⁶».

Realmente na sequência desta alteração legislativa²⁷, apenas explicável, em nossa opinião, se entendermos que o ministério da tutela atribui ao protocolo de cooperação celebrado entre o MSSSS e as IPSS, as mutualidades e as misericórdias, um importante mecanismo de credibilização da informação financeira daquelas entidades, que pode substituir a avaliação de um perito independente, como é o caso de um ROC. Todavia, entendemos que o protocolo de cooperação não pode e não deve substituir o exame às DF exigido para efeitos de elaboração da CLC. Estas entidades, atendendo ao seu objeto social, aos particulares mecanismos de financiamento que as caracterizam, exigem particulares mecanismos de credibilização da sua informação financeira. O acréscimo de 1,7 nos limites previstos no art. 262.º do CSC para as sociedades por quotas, e reproduzidos na primeira versão do art. 12.º do DL 36-A/2011 (volume de negócios; valor de balanço e número de trabalhadores) para as entidades do setor não lucrativo, para os novos limites previsto no DL 64/2013 (e que conduziu à nova redação do art. 12.º do DL 36-A/2011) devia ser sido adequadamente explicada pelo legislador. Pois não se percebe que os requisitos de credibilização da informação financeira das sociedades por quotas sejam mais exigentes do que nas entidades do setor não lucrativo, que sobrevivem, na maior parte dos casos, das transferências de dinheiros públicos.

Relativamente à opção tomada pelo legislador importa perguntar qual a razão teórica subjacente à escolha do fator 1,7. Porquê 1,7 e não 1,5 ou 2? Desconfiamos

²⁶ O art. 3.º do DL 64/2013, com a epígrafe «Primeira aplicação» refere que «no caso da primeira aplicação por uma entidade, do regime de normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo, a verificação dos limites previstos nos n.ºs 2 e 3 do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, alterado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, na redação dada pelo presente decreto-lei, reporta-se às demonstrações financeiras dos dois exercícios imediatamente anteriores».

²⁷ O novo artigo 12.º do DL 36-A/2011, de 9 de março, depois da revisão imposta pelo DL 64/2013, de 13 de maio, tem a seguinte redação: 1. Ficam sujeitas anualmente a certificação legal das contas as demonstrações financeiras das entidades que apresentem contas consolidadas. 2. Ficam sujeitas anualmente a certificação legal das contas as demonstrações financeiras das entidades que, não apresentando contas consolidadas, ultrapassem os limites referidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, nos termos nele previstos. 3. No que respeita às instituições particulares de solidariedade social e equiparadas abrangidas pelo Protocolo de Cooperação celebrado pela Confederação Nacional das Instituições de Solidariedade, pela União das Misericórdias Portuguesas e pela União das Mutualidades Portuguesas com o Ministério da Solidariedade e da Segurança Social, os limites referidos no número anterior são multiplicados por um fator de 1,70.»

que exista uma razão teórica suficientemente válida para esta opção legislativa. Todavia, a escolha desse fator pode significar que fiquem isentas de controlo, através da certificação legal de contas, entidades que podem atingir um volume de negócios de 5 100 000 €; um valor de balanço de 2 550 000 €; e um número de trabalhadores de 85.

Para a miríade de entidades do setor não lucrativo esta isenção não tem quaisquer reflexos, beneficiando apenas as grandes entidades do setor não lucrativo. Aliás, apenas aproveitarão esta isenção, aquelas que já têm condições e se exige que sejam mais transparentes, principalmente, quando os seus recursos financeiros são, na sua grande maioria, públicos. Não entendemos a opção do legislador, pois as entidades que beneficiam dessa isenção de obrigatoriedade de CLC, depois da publicação do DL 64/2013, são realmente algumas das maiores entidades do setor não lucrativo, e conseqüentemente são aquelas que absorvem a maior fatia de recursos públicos, ou mesmo de doadores privados. Por este facto, estas são as entidades que maiores necessidades têm de terem as suas DF certificadas, visando assegurar a maior credibilidade possível à informação que divulgam.

Em nossa opinião, e em nome de uma maior transparência da informação financeira, devia impor-se a estas entidades maiores requisitos para a credibilização das suas DF, e a CLC é um dos mais importantes mecanismos para atingir esse objetivo.

5 BREVES NOTAS CONCLUSIVAS

O Decreto-Lei n.º 64/2013, de 13 de maio, trouxe uma profunda alteração nas exigências de revisão/certificação legal de contas para as ESNL, nomeadamente, para as entidades signatárias do Protocolo de Cooperação com o MSSS, que envolveu a Confederação Nacional das Instituições de Solidariedade, a União das Misericórdias Portuguesas e a União das Mutualidades Portuguesas.

A origem pública de grande parte dos seus financiamentos, bem como a natureza altruística de muitos outros recursos, impõem a estas entidades exigências de um relato mais transparente, pois efetivamente os recursos com os quais financiam as suas atividades são dinheiros públicos e todos os contribuintes têm o direito de saber como esses recursos estão a ser aplicados.

Assim sendo, e uma vez que a doutrina tem vindo a recolher evidência de que a certificação legal das contas é hoje o principal mecanismo de credibilização da informação financeira para todas as entidades, entendemos que o acréscimo dos limites previstos no DL 64/2013 deve ser olhado com alguma desconfiança por parte dos destinatários da informação destas entidades.

Para minimizar os custos de preparação e divulgação de informação, os ditos custos de contexto, o legislador podia, e devia, ter-se socorrido de outros mecanismos mais adequados e mais relevantes em termos de custos a suportar, como

sejam a uniformização da informação exigida pelas diferentes entidades públicas. Esta opção poderia conduzir a poupanças significativas nos custos da preparação da informação necessária, sem que fosse indispensável subtrair estas entidades, particularmente aquelas que envolvem significativos montantes de capitais públicos, da obrigatoriedade de certificar as suas demonstrações financeiras. Com esta opção política perdeu-se um importante mecanismo de credibilização e de transparência da informação financeira, que importaria assegurar para todas as entidades que utilizam, essencialmente, dinheiros públicos.

Em síntese, entendemos que seria importante existir uma coordenação de esforços no sentido de alguma simplificação nas exigências de preparação, divulgação e auditoria das DF deste tipo de entidades, particularmente atendendo às diferentes exigências informativas requeridas pelos diferentes organismos públicos que interagem com essas entidades. Deste modo, poder-se-ia contribuir para a redução dos custos de contexto relacionados com a sua prestação de contas. Todavia, a opção tomada pelo legislador de isentar da obrigação de CLC entidades do setor não lucrativo que envolvem já recursos significativos não nos parece ser o mecanismo mais adequado para a defesa da transparência e credibilidade da informação divulgada, já que a CLC é considerado um importante meio de assegurar a idoneidade das contas de todas as entidades, e muito em particular, daquelas que são financiadas por recursos públicos.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- COELHO, A. FILIPA, *Financial Reporting by Portuguese Foundations*, Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Economia da Universidade Nova de Lisboa, 2010.
- IFAC, *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*, International Federation of Accountants, 2010.
- RODRIGUES, A. GOMES, “Prestação de Contas e o Regime Especial de Invalidez das Deliberações Previstas no art. 69.º do CSC”, *Miscelâneas*, n.º 6, IDET, Coimbra, Almedina, (2010), pag. 95-183.
- RODRIGUES, A. GOMES, “Modelos de Relato em Portugal: o caso particular das PME”, *Tékhnē – Revista de Estudos Politécnicos*, Vol. IX, n.º 15, Fevereiro, (2011), pag. 59-103.
- SERRA, S. da EIRA, *A relevância de auditoria para os investidores institucionais, analistas financeiros e analistas de crédito*, Tese de Doutoramento apresentada na Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho, Braga, 2013.