



A Contabilidade no âmbito da Economia Social: uma análise comparativa entre Portugal e Espanha

Rui Miguel Silva Barros

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Contabilidade e Finanças

Porto – 2015

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



A Contabilidade no âmbito da Economia Social: uma análise comparativa entre Portugal e Espanha

Rui Miguel Silva Barros

**Dissertação de Mestrado
apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do
Porto para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças,
sob orientação de
Professora Doutora Ana Maria Alves Bandeira.**

Porto – 2015

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

As organizações sem fins lucrativos de Portugal e Espanha utilizaram, durante um longo período, na elaboração das suas demonstrações financeiras o referencial contabilístico das entidades com fins lucrativos. No início da última década do século XX, estas organizações começaram a adaptar certos planos contabilísticos, provenientes e posteriormente adaptados das entidades lucrativas. Já na segunda década do século XXI surge, então, a criação e aplicação de um regime normativo para as Entidades do Sector Não Lucrativo.

Neste seguimento, o presente estudo tem como objetivo fazer uma análise do normativo contabilístico aplicável às entidades do sector não lucrativo, em Portugal e Espanha, expondo as semelhanças e diferenças do tratamento da informação financeira.

Primeiramente, foi necessário delinear a metodologia a utilizar para cumprir o objetivo que nos propomos alcançar, sendo a utilizada neste trabalho de carácter qualitativo (descritivo). Achamos ser a metodologia mais adequada para este trabalho, uma vez que, enfatiza uma visão fenomenológica, na qual a realidade está inerente à percepção dos indivíduos.

Assim, procedeu-se à análise das estruturas concetuais do sistema normativo das ESNL dos dois países supramencionados, evidenciando os aspetos relacionados com a estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras, bem como das normas contabilísticas de relato financeiro.

Na parte final deste estudo, são apresentados os resultados que confirmam que, a norma é aplicada a entidades com uma atividade sem fins lucrativos, à exceção das cooperativas que não sejam de solidariedade social. Em relação às demonstrações financeiras ambos os países apresentam-nas de forma muito semelhante. No entanto, no que respeita às áreas abrangidas pela norma, com níveis de autonomia diferentes, as grandes diferenças concentram-se nas locações, gastos com empréstimos obtidos, rédito, provisões, alterações das taxas de câmbio e os benefícios aos empregados. No que se refere à mensuração e reconhecimento existem várias diferenças e semelhanças no tratamento contabilístico da norma, em ambos os países.

Palavras - Chave: Entidades do Sector Não Lucrativo; normalização contabilística, Portugal, Espanha

Abstract

Non-profit organizations in Portugal and Spain used for a long period of time the accounting standards of the for-profit entities in preparing their financial statements. Early in the last decade of the twentieth century, these organizations have begun to adapt certain accounting plans, derived and later adapted from the for-profit entities. It was already in the second decade of the 21st century that a regulatory regime for the Non-profit Sector Entities was created and implemented.

Thus, the present study aims to analyse the accounting standard applicable to the non-profit sector entities in Portugal and Spain, stating the similarities and differences in the treatment of financial information.

First of all, it was necessary to outline the methodology to fulfill the goal we wanted to achieve. The one being used in this study has a qualitative character (descriptive). It is the most suitable method for this work, since it emphasizes a phenomenological approach, in which the reality is inherent in the perception of individuals.

In this study, and in greater detail, an analysis is made of the conceptual structures of the NPOs of the two aforementioned countries, thus referring to an analysis of the standards currently applicable to the non-profit sector entities, highlighting the aspects related to the structure and content of financial statements, as well as of the accounting standards of financial reporting.

In the final part of this study, are presented results that confirm that the norm is applicable to entities with non-profit activity, except for cooperatives that don't practice social solidarity. In regard of the financial demonstrations both countries present them in a very similar way. However, in what regards the areas covered by the norm, with different autonomy levels, the major differences focus in financial leases, money spent on loans, revenue, provisions, changes in exchange rates and benefits for employees. As regards the measurement and recognition, there are several similarities and differences in the accounting treatment of the norm in both countries.

Keywords: Non-profit Sector Entities; accounting standards, Portugal, Spain

À minha família e amigos, em especial à Lurdes e ao António.

“É muito melhor lançar-se em busca de conquistas grandiosas, mesmo expondo-se ao fracasso, do que alinhar-se com os pobres de espírito, que nem gozam muito nem sofrem muito, porque vivem numa penumbra cinzenta, onde não conhecem nem vitória, nem derrota.”

(Theodore Roosevelt)

Agradecimentos

A presente dissertação nunca teria sido realizada sem a orientação e a colaboração de várias pessoas.

Começo por agradecer à Professora Ana Maria Alves Bandeira, minha orientadora, por me ter sugerido este tema, pela simpatia e disponibilidade, pela cedência de bibliografia e orientação prestada.

Aos meus pais, pelos conselhos e carinho que sempre demonstraram e por fazerem com que me tornasse na pessoa que sou hoje.

Às minhas irmãs, Manuela Barros e Rita Silva, pela paciência e por sempre terem acreditado que chegaria ao fim desta etapa com sucesso.

Aos meus avós por todo o orgulho que sempre tiveram em mim e pelas palavras de encorajamento nos momentos de fraqueza.

Aos meus amigos do ISCAP, em especial a Cátia Silva e a Marta Duarte, que sempre me encorajaram a terminar este trabalho e por acreditarem em mim em todos os momentos.

Para finalizar, gostaria de agradecer a todos os meus amigos, que por fazerem parte da minha vida contribuíram significativamente para a realização deste trabalho.

Lista de Siglas

AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración
BADF – Base de Apresentação das Demonstrações Financeiras
CEE - Comunidade Económica Europeia
CNC – Comissão de Normalização Contabilística
CSC – Código das Sociedades Comerciais
CSES – Conta Satélite da Economia Social
DF - Demonstrações Financeiras
DL – Decreto-Lei
EC - Estrutura Concetual
ESNL - Entidades do Setor Não Lucrativo
IAS – *International Accounting Standards*
IASB - *International Accounting Standards Board*
IFRS – *International Financial Reporting Standards*
INE – Instituto Nacional de Estatística, I.P.
IPSS - Instituições Particulares de Solidariedade Social
ICNPO -Classificação Internacional para as Organizações Sem Fins Lucrativos
IVA - Imposto Sobre o Valor Acrescentado
MC – Marco Conceptual
MDF - Modelos de Demonstrações Financeiras
NCRF - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
NCRF – ESNL - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo
NCRF-PE - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NIC/NIRF - Normas Internacionais de Contabilidade/Normas Internacionais de Relato Financeiro
PGC - Plano General de Contabilidad/ Plano Geral de Contabilidade
PGC ESNL - Plano Geral de Contabilidade para ESNL
PME - Pequena e Média Empresa
POC - Plano Oficial de Contabilidade
SIC/IFRIC - *Standing Interpretations Committee/International Financial Reporting Interpretations Committee*
SNC - Sistema de Normalização Contabilística
SNL - Setor Não Lucrativo
UE - União Europeia
VAB - Valor Acrescentado Bruto

Lista de abreviaturas

al. - Alínea
art. - Artigo
arts. - Artigos
ed. - Edição
n/a - Não aplicável
n.º - Número
n.ºs - Números
p. - Página
pp. - Páginas
vol. - Volume

Índice Geral

Resumo	ii
Abstract	iii
Agradecimentos.....	vi
Lista de Siglas	vii
Lista de abreviaturas	viii
Índice de Tabelas	xi
Introdução.....	1
CAPÍTULO I – A ECONOMIA SOCIAL E EVOLUÇÃO DO NORMATIVO CONTABILÍSTICO PARA ESNL	3
1.1 Conceito de Economia Social e a sua dimensão.....	3
1.2. Economia Social em Portugal	5
1.3. Conceito de ESNL.....	6
1.4. ESNL em Portugal.....	7
1.5. Breve desenvolvimento histórico do normativo Contabilístico em Portugal	9
1.5.1. Plano Oficial de Contabilidade 1977	9
1.5.2. Plano Oficial de Contabilidade 1989	9
1.5.3. O Sistema de Normalização Contabilística.....	10
1.6. Breve desenvolvimento histórico do Normativo Contabilístico em Espanha.....	11
1.6.1. Primeira parte – até finais do século XIX	11
1.6.2. Segunda parte - Século XX.....	12
1.6.3. Terceira parte - Século XXI	13
CAPITULO II – ESTRUTURA CONCRETUAL PARA ESNL.....	14
2.1. Estrutura Conceptual para ESNL em Portugal	14
2.1.1. Objetivo e utentes das Demonstrações Financeiras	14
2.1.2. Características das Demonstrações Financeiras	16
2.2. Estrutura Concretual para ESNL em Espanha.....	21
2.2.1. Objetivo e utentes da informação financeira.....	21
2.2.2. Características e elementos da informação financeira.....	21
2.3. Síntese	25
CAPITULO III – NORMATIVO CONTABILÍSTICO APLICÁVEL ÀS ESNL	28
3.1. Normativo contabilístico aplicável às ESNL em Portugal	28

3.1.1. Estrutura e conteúdo das DF	28
3.1.2. Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as ESNL	30
3.2. Normativo contabilístico aplicável às ESNL em Espanha	35
3.2.1. Estrutura e Conteúdos das DF	35
3.2.2. Plano Geral de Contabilidade das entidades sem fins lucrativos (PGC ESNL)	37
3.3 Síntese	41
CAPITULO IV – ESTUDO EMPÍRICO: ANÁLISE COMPARATIVA DO NORMATIVO APLICÁVEL ÀS ESNL DA PENÍNSULA IBÉRICA.....	42
4.1. Metodologia de Investigação.....	42
4.1.1. Fundamentação dos objetivos e perguntas de investigação	42
4.1.2. Enquadramento metodológico da investigação	43
4.2. Análise Comparativa entre Portugal e Espanha	44
4.2.1 Entidades que adotam o normativo das ESNL	44
4.2.2 Demonstrações financeiras emitidas pelas ESNL	45
4.2.3 Áreas abordadas pela norma	46
4.2.4. Comparação da NCRF- ESNL de Portugal e PGC-ESNL de Espanha.....	47
4.3. Síntese dos resultados obtidos	53
Conclusões.....	55
Referencias Bibliográficas	57
Anexos.....	61

Índice de Tabelas

Quadro 1: A tabela ICNPO aplicada a Portugal.....	8
Quadro 2: Comparação dos elementos das DF: EC vs. EC adaptada.....	18
Quadro 3: Comparação dos critérios de reconhecimento dos elementos das DF: EC vs. EC adaptada.....	19
Quadro 4: Objetivos e utentes da informação financeira das ESNL.....	25
Quadro 5: Características qualitativas das Demonstrações Financeiras das ESNL.....	25
Quadro 6: Elementos das Demonstrações Financeiras das ESNL.....	26
Quadro 7: Considerações gerais de reconhecimento dos elementos das DF das ESNL.....	27
Quadro 8: Critérios de mensuração dos elementos das DF das ESNL.....	28
Quadro 9: Principais alterações no Código de Contas.....	29
Quadro 10: Demonstrações Financeiras emitidas pelas ESNL.....	45
Quadro 11: Áreas abordadas pela norma.....	46
Quadro 12: Adoção pela 1ª vez / Políticas contabilísticas.....	47
Quadro 13: Ativo fixos Tangíveis / Intangíveis.....	48
Quadro 14: Inventários.....	49
Quadro 15: Locações / Custo de empréstimos obtidos.....	49
Quadro 16: Rédito / Provisões/ Gastos e Rendimentos.....	50
Quadro 17: Subsídios e outros apoios / Subsídios, doações.....	51
Quadro 18: Benefícios aos empregados / Fusões entre ESNL.....	51
Quadro 19: Alterações em taxas de câmbio / Imposto sobre o rendimento / Instrumentos Financeiros.....	52

Motivação e contexto do tema

O trabalho desenvolvido ao longo da dissertação: “A Contabilidade no âmbito da Economia Social: uma análise comparativa entre Portugal e Espanha”, para a obtenção do título de mestre em contabilidade e finanças, deveu-se à relevância social que o tema representa, mas também devido à escassa informação disponível relativamente ao enquadramento da informação contabilística deste sector em Portugal e Espanha.

A motivação implícita à escolha do tema deve-se à sua relevância económica e também ao facto de existir uma grande variedade destas entidades em Portugal. O estudo realizado tem como comparação os dois normativos contabilísticos da Península Ibérica, visto que Espanha apresenta um elevado nível de desenvolvimento contabilístico nesta área.

Segundo o relatório *A Economia Social na União Europeia*, no ano de 2005, nos 25 países da União Europeia, existiam mais de 240 000 cooperativas economicamente ativas em diversas áreas de atividade: alojamento, agricultura, setor retalhista, intermediação financeira, construção, indústria e serviços. Estas cooperativas garantiam emprego a cerca de 3,7 milhões de pessoas, contribuindo para que cerca de 120 milhões de pessoas recebessem assistência a nível da saúde e da segurança social, sendo que as mútuas seguradoras tinham uma quota de mercado de 23,7%. Este relatório aponta também números significativos de trabalhadores voluntários, em que o número ascendia os 5 milhões em toda a UE (CIRIEC, 2007, p.7).

Em Portugal, a economia social engloba cerca de 12 156 instituições, das quais 3 400 são instituições particulares de solidariedade social (IPSS) dessas 393 são Misericórdias, o que em termos percentuais representa 4% das empresas portuguesas, valor muito inferior comparando com o nível europeu. No que respeita a empregabilidade, as Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL) em Portugal englobam aproximadamente 185 000 trabalhadores. Estes desempenham funções que originam bens e serviços no valor de mais de 5,7 biliões de euros. Analisando o valor acrescentado bruto (VAB) da economia social, o valor ascendia aos 2,7 biliões de euros, ou seja, o setor contribuiu para 2,2% do VAB nacional (Soares *et al.*, 2014, p.289).

Ao analisar os dados descritos anteriormente, verificamos que é de elevada importância a elaboração de um estudo sobre a economia social, abrangendo o nível de importância que as ESNL têm na nossa sociedade. Com a aplicação do normativo específico para as ESNL de Portugal no ano de 2012, achamos que seria uma mais-valia a exploração deste tema e também abrir horizontes para estudos futuros nesta área.

Objeto da dissertação

Após a definição do tema de trabalho e de uma pequena reflexão sobre a sua importância, o objeto desta dissertação, é a comparação entre Portugal e Espanha relativamente aos normativos contabilísticos aplicáveis às ESNL. Este objeto de estudo só será concretizável através do recurso a uma revisão de literatura, dando a conhecer o que é a economia social, o desenvolvimento histórico dos normativos contabilísticos em ambos os países e finalmente, refletir sobre a apresentação e divulgação da informação financeira, o reconhecimento e mensuração das entidades da Península Ibérica.

A metodologia de investigação utilizada neste trabalho é qualitativa (descritiva), considerou-se este o método mais adequado para o trabalho, uma vez que a perspetiva qualitativa enfatiza uma visão fenomenológica, na qual a realidade está inerente à percepção dos indivíduos. Estudos derivados desta perspetiva são focados em significados e compreensões, tendo lugar em situações naturais (McMillan, 1996).

Para este tipo de investigação recorreremos à técnica de análise de conteúdo, que segundo Sousa e Batista (2011) possibilita, na fase de classificação, a apresentação resumida e estruturada dos dados recolhidos de diversas fontes. Este tipo de apresentação facilita a análise comparativa. Uma das limitações da técnica consiste na dificuldade em criar um controlo rigoroso do funcionamento da própria análise e alcançar a objetividade desejada.

Estrutura da Dissertação

Para o cumprimento do objeto desta dissertação é feita inicialmente uma introdução onde é apresentada a motivação e a contextualização do tema, assim como o objeto da dissertação, encontrando-se a mesma dividida em quatro capítulos como demonstra a sua estrutura.

No primeiro capítulo está exposto o conceito de economia social segundo vários autores, bem como a economia social em Portugal. Posteriormente é feita uma caracterização do setor não lucrativo e das ESNL. Numa parte final deste capítulo é feita uma abordagem ao desenvolvimento histórico do normativo contabilístico aplicável ao setor nos dois países.

O segundo capítulo foca o estudo da estrutura concetual para as ESNL de Portugal e Espanha, onde foi realizada uma síntese de ambas as estruturas concetuais. O terceiro capítulo apresenta o normativo contabilístico aplicável às ESNL de ambos os países. Finalmente, o último capítulo responde às questões de investigação através de comparações entre os dois normativos de uma forma sintetizada, através de vários quadros para que fosse possível analisar de uma forma clara as diferenças e semelhanças presentes e ainda apresentar sugestões para futuras investigações sobre este assunto.

São ainda apresentadas as considerações finais, sobretudo no que respeita às principais conclusões resultantes deste estudo, os seus principais contributos para a investigação neste domínio, bem como as suas limitações.

CAPÍTULO I – A ECONOMIA SOCIAL E EVOLUÇÃO DO NORMATIVO CONTABILÍSTICO PARA ESNL

Nota Introdutória

O primeiro capítulo desta dissertação é dedicado à economia social, onde iremos explorar o seu conceito e a sua dimensão, iremos abordar também a economia social no nosso país, o conceito de ESNL, as dimensões das ESNL em Portugal e finalmente, um breve desenvolvimento histórico do normativo contabilístico em Portugal e Espanha aplicável ao setor.

1.1 Conceito de Economia Social e a sua dimensão

Segundo Defourny (2001), a economia social é um conceito com expressividade em França, na Bélgica, na região do Québec no Canadá e também em Itália, Espanha, Portugal e Suécia, tendo surgido, em França no século XIX. A sua autoria é geralmente atribuída a Charles Gide (1847-1932), que releva a economia social como um ramo da ciência económica, diferente da economia política preconizada por A. Smith e agregando três vertentes: movimentos cooperativos, mutualistas e associativos, provenientes da sociedade civil. Os principais objetivos destes movimentos passam pela melhoria das condições de vida da população, iniciativas solidárias e ação redistributiva do Estado Social.

De uma forma mais detalhada são organizações da economia social: as IPSS, as mutualidades ou associações mutualistas, as instituições de desenvolvimento local, as misericórdias, as cooperativas, as associações, as fundações e as organizações sem fins lucrativos.

Segundo o Centro Internacional de Pesquisa e Informação sobre Economia Pública, Social e Cooperativa (CIRIEC, 2007, p.9), a economia social é definida como:

“Conjunto de empresas privadas organizadas formalmente, com autonomia de decisão e liberdade de filiação, criadas para servir as necessidades dos seus associados através do mercado, fornecendo bens e serviços, incluindo seguros e financiamentos, e em que a distribuição pelos sócios de eventuais lucros ou excedentes realizados, assim como a tomada de decisões, não estão diretamente ligadas ao capital ou às quotizações dos seus associados, correspondendo um voto a cada um deles. A economia social também inclui empresas privadas organizadas formalmente, com autonomia de decisão e liberdade de filiação, que prestam serviços de “não mercado” a agregados familiares e cujos eventuais excedentes realizados não podem ser apropriados pelos agentes económicos que as criam, controlam ou financiam”.

Importa salientar que alguns autores defendem, que a economia social não tem as suas fronteiras bem definidas, ao contrário do setor público e privado. É um espaço económico intermediário entre o setor público e o mercado, sendo uma iniciativa do sector privado, sociedade civil, porém com a particularidade de não gerar, primordialmente, lucros. A base do setor em questão não é o lucro ou o poder, mas a possibilidade de solucionar problemas globais. A economia social, também designado como Terceiro Sector, desempenha um papel importante na eliminação da pobreza e da exclusão social, assumindo a função de criar emprego e gerar crescimento económico.

Segundo Vilu Salvatore (2004), o Terceiro Sector “Consiste no conjunto de atividades de organizações da sociedade civil, criadas pela iniciativa de cidadãos que têm como objectivo prestar serviços públicos, seja na saúde, na educação, na cultura, nos direitos humanos, na habitação, na proteção do ambiente, no desenvolvimento local, ou no desenvolvimento pessoal.” (Salvatore apud Viltolini, 2004, p. 27).

Por sua vez, Amado (2007), considera que o Terceiro Sector se define “ em oposição, por um lado, ao sector lucrativo (...) guia-se primordialmente pelo princípio de reciprocidade, ou seja, a ideia de que a cooperação e a entreatajuda são formas válidas de mobilização e organização de recursos monetários ou não monetários para a produção material de bens e serviços. “ (Amado, 2007, p. 52).

Carlota Quintão (2004) define o Terceiro Sector como sendo: “O conjunto de organizações muito 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 – os poderes públicos e as empresas privadas com fins lucrativos, designados frequentemente e de forma simplificada, por Estado e Mercado”. (Quintão, 2004, p.2).

Analisando neste seguimento a importância do Terceiro Sector, Quintão (2004) afirma segundo **o ponto de vista económico** consiste:

- ✓ Na produção de bens e serviços em inúmeras áreas de atividade (serviços de saúde, sociais, ambiente, educação, cultura, desporto, inserção social profissional de públicos desfavorecidos);
- ✓ Na dinamização por parte das empresas sociais em novas áreas de atividade, novos mercados, novos produtos, como resposta às carências sociais não satisfeitas pelos sectores públicos ou privado lucrativo: mercados concorrentes;
- ✓ Nos mercados onde os poderes públicos promovem a delegação e contratualização de serviços públicos e de proveito público diretamente nas organizações do Terceiro Sector.

A sua importância no que respeita ao **emprego**: luta contra o desemprego, por ser um setor empregador, um setor com o objetivo de criação de emprego, e por algumas das suas entidades se dedicarem à formação e à inclusão socioprofissional, nomeadamente de públicos desfavorecidos (Quintão, 2004).

A sua luta contra a **exclusão social e construção do modelo social europeu**: o Terceiro Setor surgiu em reação ao aumento de problemas de pobreza e exclusão social, na tentativa de encontrar respostas às necessidades sociais e soluções institucionais que materializam formas de organização económica mais singulares, democráticas e participativas e que rejeitam a divisão entre a economia e o social (Quintão, 2004).

Colocação em andamento de **projetos económicos e sociais** opcionais à economia de mercado e mais tarde reafirmam a sua especificidade e o seu potencial de inovação, criando novas formas institucionais e novas formas de trabalho em rede e parceria autónomas do Setor Público e do Setor Privado (Quintão, 2004).

1.2. Economia Social em Portugal

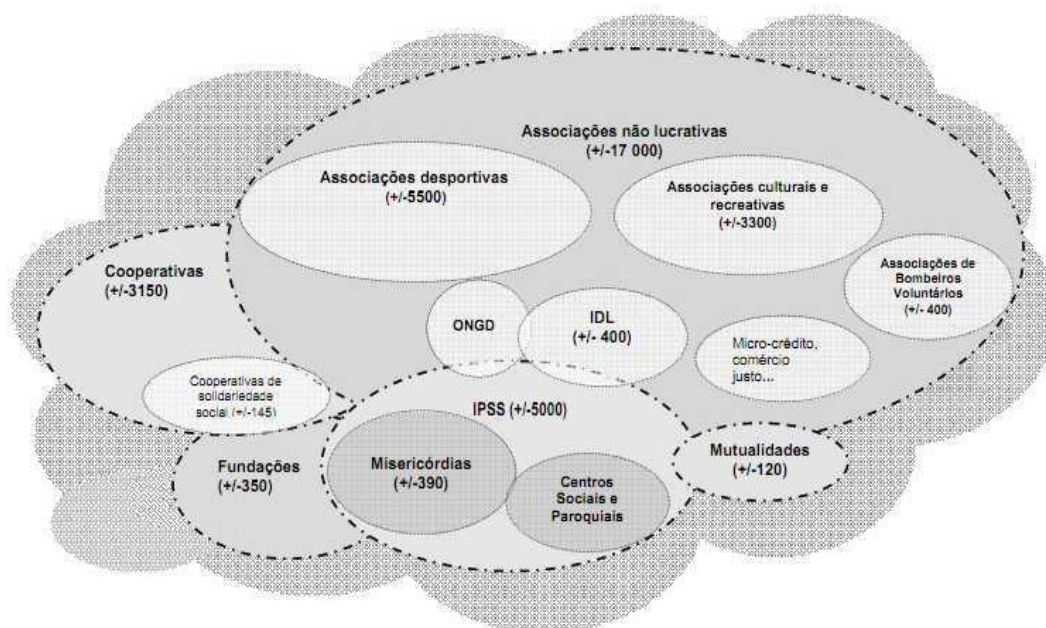
O nosso país atravessa tempos difíceis que têm abalado a economia Portuguesa, limitando a criação de emprego, o que se reflete no agravamento da situação do mercado de trabalho, com taxas de desemprego muito elevadas, bem como a existência de problemas sociais, como o nível de pobreza da população, com uma taxa de pobreza das mais elevadas da UE (Soares *et al.*, 2014, p.33).

Olhando para a Estratégia Europeia de 2020, Portugal assumiu como objetivos uma taxa de emprego para a população ativa de 71% em 2014 e de 75% em 2020, enquanto para o nível de pobreza se empenhou numa redução de 50 000 pessoas, em 2014 e 200 000, em 2020 (Soares *et al.*, 2014, p.33).

Em Portugal, a economia social abrange cerca de 12 156 instituições, das quais 3 400 são IPSS e destas 393 são Misericórdias, o que se traduz em 4% das empresas portuguesas, valor inferior comparando com o nível europeu. No que diz respeito à empregabilidade, este setor constitui cerca de 4% do total das pessoas ao serviço nas empresas.

Ao nível da Europa, a economia social representa 10% do conjunto das empresas europeias, ou seja, 2 milhões de empresas, 6% do total do emprego (Soares *et al.*, 2014, p.33).

Figura 1: Diversidade do terceiro sector em Portugal



Fonte: (Quintão, 2011, p.15)

Portugal está inserido no grupo de países europeus com “maior consentimento do conceito de economia social” (CIRIEC, 2000) ao lado da Espanha, Itália, França, Irlanda, Bélgica, e Suécia. Podemos também salientar que, embora todos estes países partilhem o mesmo núcleo de formas institucionais de economia social, (associações, fundações, cooperativas, mutualidades), existem entidades próprias de determinados países. Como por exemplo as Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) e Misericórdias em Portugal, como se pode verificar na figura 1.

1.3. Conceito de ESNL

Entidades do Sector não Lucrativo são definidas como entidades que desenvolvem atividades sem fins lucrativos, ou seja, o seu objetivo principal não é o lucro capitalista, e não podem dividir qualquer ganho económico ou financeiro direto aos seus membros ou contribuintes (Franco, 2005).

São entidades privadas, organizadas, cujos objetivos são não comerciais e qualquer lucro existente tem de ser reinvestido nos seus objetivos. Pode dizer-se que estas entidades respondem a objetivos de interesse público, nomeadamente de caráter cultural, social, ambiental, educacional e desportivo (Franco, 2005).

Às Entidades do Sector não Lucrativo também são atribuídas outras designações: terceiro sector, economia social, sector sem fins lucrativos, economia solidária, organizações não-governamentais e organizações da sociedade civil (Franco, 2005).

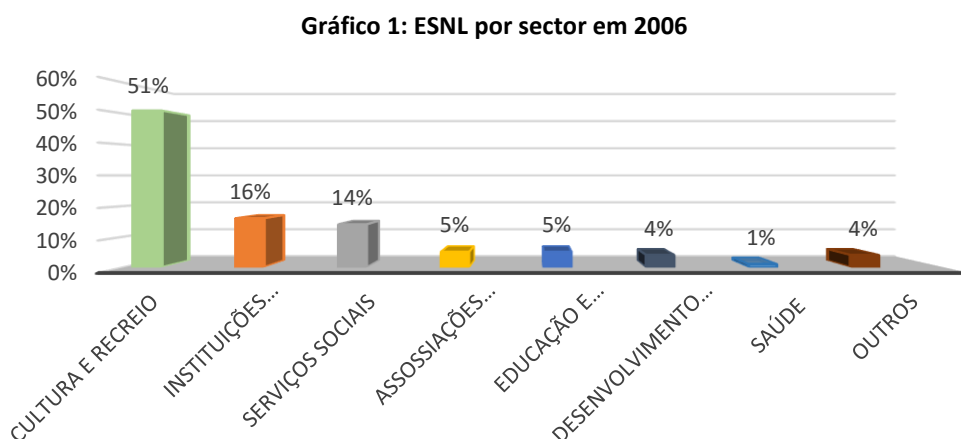
Estas entidades são autogovernadas, uma vez que têm os seus próprios métodos de governação interna. São ainda voluntárias, pois não é obrigatório por lei ser membro, participar ou contribuir em tempo ou dinheiro para as mesmas, partindo da iniciativa de cada um (Franco, 2005).

1.4. ESNL em Portugal

Em Portugal, o setor não lucrativo apresenta um historial bastante longo. Ao longo da história foram vários os fatores que influenciaram o seu desenvolvimento, como por exemplo: a herança deixada pela Igreja Católica Romana, pela criação e apoio a instituições de caridade, a longa tradição de mutualismo, muito conhecida no tempo da Revolução Industrial, a longa história de controlo político autocrata que limitou o seu desenvolvimento e a nova transição democrática, que conduziu a uma gradual confiança do Estado nas organizações privadas não lucrativas. As ESNL são contribuintes notáveis para o rendimento e despesa nacionais e são empregadores importantes (Franco, 2005).

Em termos quantitativos, segundo o INE, em 2006 o setor não lucrativo era composto por 45.543 unidades, sendo que cerca de 51% diziam respeito a atividades de cultura e recreio.

No gráfico seguinte podemos observar a constituição do setor não lucrativo em Portugal, por setor, em 2006:



Fonte: Adaptado de Instituto Nacional de Estatística (INE, 2006).

As ESNL representam cerca de 51% do emprego atual e encontram - se mais concentradas no ramo da cultura e recreio. Olhando para o contexto europeu, Portugal é considerado o segundo país, de entre 22 Estados-Membros, com maior representatividade desta área em termos de valor acrescentado bruto (VAB) (INE, 2011 e Salamon, *et al*, 2012).

Analisando a Classificação Internacional para as Organizações Sem Fins Lucrativos (ICNPO), verificamos que em Portugal há uma enorme diversidade do setor não lucrativo quanto às suas áreas de atividade, como podemos verificar no quadro seguinte:

Quadro 1: A tabela ICNPO aplicada a Portugal

Nº	Designação	Tipo de Organizações em Portugal
1	Cultura e Lazer	Associações culturais, recreativas e desportivas Casas do Povo Fundações culturais Clubes sociais e recreativos (Rotary, Lions, etc.) Museus Jardins Zoológicos e aquários Sociedades históricas e literárias Associações de artes performativas e companhias: teatro, dança etc. Associações de Estudantes e Associações Juvenis
2	Educação e Investigação	Escolas, por exemplo ligadas a congregações religiosas Universidade católica Centros de Investigação
3	Saúde	Hospitais e casas de saúde (e.g., ligadas às ordens)
4	Serviços Sociais	Instituições Particulares de Solidariedade Social – IPSS Outras associações de solidariedade social (dedicadas às crianças, jovens, idosos, deficientes, famílias, sem-abrigo, etc.) Santas Casa da Misericórdia Cooperativas de solidariedade social Associações mutualistas Associações de Bombeiros Voluntários
5	Ambiente	Associações Não-governamentais de Ambiente Associações de Proteção dos Animais
6	Desenvolvimento e Habitação	Organizações de Desenvolvimento Local Cooperativas de habitação e construção Associações de moradores
7	Lei, defesa de causas e política	Associações de defesa dos direitos humanos em geral (imigrantes, antirracismo, apoio à vítima, defesa do consumidor, doentes crónicos, infetados com HIV/SIDA, família, mulheres, etc.) Partidos políticos Associações de moradores
8	Intermediários Filantrópicos e Promotores do Voluntariado	Fundações (grant-giving ou doadoras) Associações promotoras do voluntariado Bancos Alimentares
9	Internacional	Organizações Não-governamentais para o Desenvolvimento (ONGD) Subsidiárias de organizações internacionais a operar em Portugal (e.g., CVP, Médicos do Mundo)
10	Religião	Institutos Religiosos Associações religiosas
11	Ass. Patronais, Profissionais e Sindicatos	Associações empresariais Associações profissionais Sindicatos
12	Não Especificado	

Fonte: Andrade *et al.* 2007, p. 24 e 25

1.5. Breve desenvolvimento histórico do normativo Contabilístico em Portugal

1.5.1. Plano Oficial de Contabilidade 1977

No ano de 1976 foi constituída a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), em 1977 é aprovado o primeiro plano oficial de contabilidade (POC) – o POC/77 – que se encontrava bastante influenciado pela normalização contabilística francesa.

Este referido POC foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro, que se aplicava à generalidade das empresas não financeiras, antecipava a publicação de planos setoriais, que não chegaram a ser publicados, contemplava a criação do CNC, pressupunha 10 classes de contas – sendo a classe 9 aplicada à contabilidade de custos e a classe 0 livre, sem prever classes para a contabilidade orçamental e para contas extrapatrimoniais (ou contas de ordem) – e não abordava normas de consolidação de contas (Ministério do Plano e Coordenação Económica e Ministério das Finanças, Decreto-Lei n.º 47/77, 1977).

Na vigência do POC/77 foram lançadas 12 Notas Interpretativas, sendo a primeira no dia 29 de dezembro de 1987 e a última em 19 de dezembro de 1988. Neste seguimento foram publicados alguns diplomas complementares, como por exemplo, o Decreto-Lei n.º 74/85, de 22 de março que introduziu alterações pela aplicação do IVA, o Decreto-Lei n.º 476/85, de 12 de novembro sobre a valorimetria das existências finais dos exercícios de 1985 e seguintes (Guimarães, 2010).

1.5.2. Plano Oficial de Contabilidade 1989

Quando Portugal aderiu à Comunidade Económica Europeia (CEE), agora denominada União Europeia, em 1 de janeiro de 1986, tornou-se obrigatório incluir no normativo nacional algumas diretivas comunitárias, levando à revogação do POC/77 e aprovação do POC/89, pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro, que entrou em vigor a partir de 1/01/1990.

O POC/89 era cabível às entidades não financeiras, particularmente as abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais (CSC), não sendo aplicável às empresas de seguros, aos bancos, e outras entidades do setor financeiro, com planos de contabilidade específicos. Este novo normativo contemplou uma revisão de modelos menos desenvolvidos de balanço, demonstrações dos resultados por naturezas e anexo, para as empresas que não transpusessem, dois dos três limites referidos no art.º 262.º do CSC.

Contudo, havia isenção de aplicação daqueles que, exercendo a título individual qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, não concretizassem na média dos três anos anteriores um volume de negócios superior a 150.000 euros. O POC/89 previa 8 classes de contas, não contemplando as classes para a contabilidade de custos, contabilidade orçamental

e contas extrapatrimoniais, tal como sucedia no anterior POC/77 (Ministério das Finanças, Decreto-Lei n.º 410/89, 1989).

Durante a sua vigência, foram editadas 29 Diretrizes Contabilísticas (a primeira de 8 de agosto de 1991 e a última em 5 de junho de 2002) e 5 Interpretações Técnicas (a primeira em 1 de outubro de 2001 e a quinta em 18 de maio de 2007). Foram também publicados diplomas complementares, dos quais salientamos com maior ênfase o Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de julho, sobre consolidação de contas, o Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de fevereiro, sobre o inventário permanente e a demonstração dos resultados por funções, o Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de abril, que alterou o Decreto-Lei n.º 44/99 e apresentou modelos de demonstração dos fluxos de caixa, o Decreto-Lei n.º 88/2004, de 20 de abril, sobre regras de valorimetria aplicáveis a certas sociedades, bancos e outras instituições e o Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro, que transpôs a Diretiva da UE sobre a Modernização Contabilística (Guimarães, 2010).

Na ausência de normativos contabilísticos específicos para as ESNL, houve uma necessidade de aplicar o POC/89 na preparação e elaboração das suas demonstrações financeiras com as adaptações necessárias. Porém, surgiram as primeiras exceções de aplicação do POC/89 para as ESNL, dada a criação de planos setoriais, tendo o primeiro sido aplicado nas Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS).

Neste seguimento, Viçoso (2008, p. 31) considera que “fundamentalmente, os objetivos da informação financeira das entidades sem fins lucrativos devem ser estabelecidos de harmonia com as necessidades dos principais utilizadores.”

1.5.3. O Sistema de Normalização Contabilística

O Sistema de Normalização Contabilístico (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, permite-nos perceber as novas tendências normativas a nível internacional. Primeiramente, não revogou o plano oficial de contas utilizado pelas ESNL, pelo facto do SNC ter-se preocupado inicialmente com as entidades com fins lucrativos, levando as ESNL a estar sujeitas ao Plano Oficial da Contabilidade ainda que numa fase transitória.

Através do Despacho n.º 9292-A/2010, foi formado um grupo de trabalho, para um melhor enquadramento contabilístico das entidades sem fins lucrativos, com vista à regulamentação da normalização contabilística. (Ministério das Finanças, Despacho n.º 9292-A, 2010).

Integrando o SNC, o normativo para as ESNL 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, nomeadamente associações, fundações, clubes,

federações e confederações” (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, Preâmbulo).

Neste sentido, foi elaborada a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL), integrada no Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Segundo o §2.1 do Anexo II do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, que aprovou o regime contabilístico para as ESNL, a “ disseminação de ESNL e o importante papel e peso que desempenham na economia justifica que se reforcem 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 lhe são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das atividades”.

1.6. Breve desenvolvimento histórico do Normativo Contabilístico em Espanha

1.6.1. Primeira parte – até finais do século XIX

Um dos principais motivos para as ESNL terem um normativo próprio é o facto de a informação preparada, em concordância com os princípios contabilísticos geralmente aceites, não ser suficiente para a gestão interna. Este é um argumento forte para a necessidade de adaptação dos princípios e técnicas da contabilidade de gestão às ESNL (Arroyo, 1990).

Até ao século XVIII, os principais utilizadores da informação contabilística das ESNL, em Espanha, eram as pessoas responsáveis pela fiscalização e registo da informação contabilística. Com o desenvolvimento destas entidades, houve um aumento dos utilizadores, especialmente, doadores, utentes de serviços prestados, credores e a sociedade em geral. Perante isto, era importante tornar a informação financeira cada vez mais transparente (Paradis, 2002).

Ao longo do século XVIII apareceram as primeiras obrigações contabilísticas dos comerciantes: surgem os livros obrigatórios e questões relacionadas com a confidencialidade de todo o processo contabilístico (Santos, 2010).

No século XIX, em 1829, foi aprovado o primeiro diploma legal, o Código de Comércio. Esta legislação gerou algumas regras formais para a prática da contabilidade, como por exemplo, a apresentação de três livros: diário, inventários e razão. Já em 1885, surgiu um novo Código de Comércio, no qual passaram a ser regulamentadas as regras básicas e normas gerais da contabilidade, tais como os livros obrigatórios (conteúdo, legislação, conservação) e as contas anuais (composição, elaboração, princípios contabilísticos) (Santos, 2010).

1.6.2. Segunda parte - Século XX

No ano de 1951 ocorreu uma importante reforma mercantil, com a aprovação da Lei das Sociedades Anónimas, com o objetivo de expor todas as questões comerciais relacionadas com este tipo de sociedade. Passados dois anos, em 1953, foi aprovada a Lei do Regime Jurídico das Sociedades de Responsabilidade Limitada (Santos, 2010).

Também, Santos (2010), a primeira fase em 1973 do processo de normalização contabilística aconteceu com a aprovação do *Plano General de Contabilidad* (PGC) pelo Real Decreto 530/1973. O plano contabilístico espanhol, tal como o português, estava inspirado no plano contabilístico francês de 1957. Não era de cariz obrigatório, no entanto muitas empresas optaram por aplicá-lo.

No ano de 1979, foi criada a *Asociación Española de Contabilidad y Administración* (AECA), instituto profissional que lança os princípios e normas de contabilidade geralmente aceites e estudos sobre boas práticas em gestão empresarial.

Com a adesão de Espanha à União Europeia, em 1986, houve a necessidade de harmonizar a legislação contabilística espanhola face às exigências da Comunidade, o que forçou a adoção, no normativo contabilístico interno, das 4.^a e 7.^a Diretivas Comunitárias. Assim, surgiu a Lei 19/1988 de 12 de julho, de Auditoria das Contas Anuais, que incluiu alterações importantes no sentido de introduzir um progresso contabilístico mais novo, cobrir algumas falhas existentes no plano anterior, preparar soluções adequadas sobre novas operações e novas formas de agir no mundo dos negócios (Gonçalves *et al.*, 2005; Santos, 2010).

Mais tarde, com o Real Decreto 1643/1990, é aprovado o PGC, que desenvolveu matérias contabilísticas de legislação comercial, bem como as condições e modo de elaboração das contas consolidadas das sociedades. Iniciou-se, então uma nova fase do processo de normalização contabilística. O PGC/90, como denominado, foi de utilização obrigatória, ou seja, todas as empresas comerciais ou não comerciais como as ESNL tinham o dever de, no momento da preparação, elaboração e apresentação da informação económico-financeira, adotar o conteúdo do plano. O PGC/90 era um plano flexível, visto que a sua aplicação restringia-se às situações concretas de cada empresa. O decreto citado anteriormente efetuou as primeiras adaptações setoriais, mas sem grande relevo para a contabilidade das ESNL (Santos, 2010).

Contudo, as fundações, desde 1994 com a aprovação da Lei 30/1994, de 24 de novembro tiveram um modelo legal adaptado às suas características. No caso das associações, foram normalizadas em 2002 pela Lei Orgânica 1/2002, de 22 de março, regulando o direito das associações.

Segundo Viçoso (2008), em 1998, foi aprovada pelo Governo Espanhol uma adaptação do PGC e também foram editadas normas de informação orçamental para aquelas organizações. Porém, o normativo contabilístico das ESNL continuou, a ser suportado pelas normas contabilísticas das entidades lucrativas.

1.6.3. Terceira parte - Século XXI

A *Comisión de Principios y Normas de Contabilidad* da AECA preparou, em janeiro de 2002, depois publicado em 2003, o documento sobre a contabilidade aplicável às ESNL. “Neste novo documento, a *Comisión de Principios y Normas de Contabilidad* de AECA aborda pela primeira vez a problemática contabilística que afeta um sujeito específico da atividade económica que tem características distintas dos restantes sujeitos que atuam na economia. Estamos-nos a referir às denominadas ESNL, que muito se têm desenvolvido, fruto da sua crescente importância, tendo adquirido nos momentos atuais, chegando a significar uma percentagem elevada e crescente da atividade económica dos países desenvolvidos” (AECA, 2003, p.11).

É importante referir que, também em 2003, foi aprovado o Real Decreto 1270/2003, de 10 de outubro, que aprovou o Regulamento para a aplicação da tributação das entidades sem fins lucrativos e incentivos fiscais para eventos de cariz cultural (Ministério de Hacienda, Real Decreto 1270/2003, 2003).

No entanto já no ano de 2007, todo o normativo contabilístico existente para as ESNL foi afetado com a aprovação da Lei 16/2007, de 4 de julho (Jefatura del Estado, 2007), que incitou uma reforma e adaptação da legislação contabilística de acordo com a harmonização internacional proveniente da aprovação do Real Decreto 1514/2007, que deu origem ao PGC 2007 (Ministerio de Economía y Hacienda, 2007a).

Logo em seguida, o Real Decreto 1515/2007 de 16 de novembro estabeleceu o Plano Geral de Contabilidade das Pequenas e Médias Empresas - PGC 2007 PYMES (Ministerio de Economía y Hacienda, 2007b).

A implementação de um novo *Plano General de Contabilidad* (PGC 2007) impôs a transição e implementação do novo padrão. Para as instituições sujeitas à adaptação setorial a situação tornou-se complicada, porque tiveram de aguardar pela aprovação de uma nova adaptação setorial, e durante esse período a preparação e elaboração das DF's teve que continuar. De acordo com a quinta disposição de transição do Real Decreto 1514/2007, as ESNL deveriam continuar a implementar a sua adaptação setorial (PGC 98 adaptado às ESNL) em tudo aquilo que não entrasse em conflito com PGC 2007 (Arhús, 2009; Corrales, 2010).

No final do ano de 2010, o Instituto de Contabilidade e Auditoria (ICAC) criou um grupo de

trabalho para preparação de regras de adaptação do Plano Geral de Contabilidade para ESNL. O resultado desse trabalho foi o Real Decreto 1491/2011, de 24 de outubro, que deu origem ao PGC ESNL 2011, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2012 (Ministerio de Economía y Hacienda, 2011).

CAPITULO II – ESTRUTURA CONCRETUAL PARA ESNL

Nota Introdutória

O segundo capítulo desta dissertação é dedicado à estrutura concetual para as ESNL, onde iremos expor os principais conceitos, iremos abordar também o objetivo e utentes das demonstrações financeiras, e finalmente as características das demonstrações financeiras, nomeadamente, as características qualitativas, os elementos das demonstrações financeiras e também os critérios de reconhecimento e mensuração das mesmas.

2.1. Estrutura Conceptual para ESNL em Portugal

A Estrutura Conceptual (EC) tem como missão explicar o objetivo da informação financeira empresarial, identificar as características qualitativas que determinam a sua utilidade, definir os elementos das demonstrações financeiras (DF), estabelecer as regras que se utilizam para o reconhecimento e valorização dos mesmos, como também os princípios utilizados para a conservação do capital nas entidades (Gonçalves *et al.*, 2005).

O objetivo da EC é ajudar os responsáveis pela preparação das DF na aplicação das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF), auxiliar na criação de uma opinião crítica sobre a conexão das mesmas, ajudar os utentes na interpretação da informação presente nas DF's e facultar aos que estejam interessados no trabalho da CNC informação sobre a sua abordagem à formulação das NCRF (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a, §2).

2.1.1. Objetivo e utentes das Demonstrações Financeiras

O objetivo das DF é proporcionar informação sobre a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a uma grande variedade de *stakeholders* nas suas tomadas de decisão económicas (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a, §12).

Tal objetivo encontra-se exposto no §3.1.3 das bases de apresentação das demonstrações Financeiras (BADF) para ESNL. Para a satisfação deste objetivo, as demonstrações financeiras oferecem informação de uma entidade acerca do seguinte:

- Ativos;
- Passivos;
- Fundos patrimoniais;
- Rendimentos (réditos e ganhos);
- Gastos (gastos e perdas);
- Outras alterações nos fundos patrimoniais;
- Fluxos de caixa.

Esta informação, em conjunto com a das notas do anexo, ajuda os utentes das DF's a antecipar os futuros fluxos de caixa da entidade como também a sua tempestividade e certeza (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011a, Anexo II, §3.1.3).

Para satisfazer os seus objetivos, as DF são elaboradas de acordo com o pressuposto de continuidade e segundo o regime contabilístico do acréscimo. Por outras palavras, as DF são preparadas tendo em conta que uma entidade continuará a operar no futuro. Com o pressuposto do acréscimo, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos no momento em que estes ocorram, não apenas quando esses acontecimentos sejam pagos ou recebidos, sendo o seu registo contabilístico e relato nos períodos com os quais se relacionam. Em conclusão, podemos dizer que as DF são preparadas e elaboradas na mesma base económica, à exceção da Demonstração dos Fluxos de Caixa que é preparada numa base de caixa (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011a, Anexo II, §3.1.8, §3.2, §3.3).

Um ponto interessante das ESNL está nos interessados pela informação financeira. Podemos dizer que os *stakeholders* são:

- Os doadores/financiadores/associados que pretendem observar o cumprimento dos objetivos da entidade.
- Os credores, que querem obter informação sobre a capacidade da entidade de desenvolver os seus compromissos;
- Os seus membros, que estão empenhados em seguir a utilização dos seus donativos e outros fundos;
- Os voluntários, que pretendem saber os resultados da sua dedicação;
- O Estado, uma vez que ao facultar recursos para a atividade das entidades, tem necessidade de controlar os fluxos/meios que possibilitem o cumprimento dos fins sem diminuir o património.

Não esquecendo também o público em geral, que inclui: contribuintes, grupos de interesse ou pressão, associações de defesa do consumidor e os restantes interessados, direta ou indiretamente, no futuro da atividade da ESNL. As associações de defesa do consumidor e os restantes interessados têm a possibilidade de avaliar o contributo da entidade no seu bem-estar ou no desenvolvimento económico do setor em que está inserida (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011a, Anexo II, §2.3).

2.1.2. Características das Demonstrações Financeiras

- Características qualitativas da informação financeira

As características qualitativas das DF são os atributos que tornam a informação adequada e útil para os interessados nas DF. As quatro características mais relevantes neste caso são nomeadamente:

Compreensibilidade - a informação das DF deve ser compreensível pelos utilizadores com conhecimento da atividade económica e contabilística (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a, §25).

Relevância - a informação deve ser relevante para a tomada de decisões. A informação é relevante quando esta influencia as decisões económicas dos utilizadores, possibilitando avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros, e confirmar, ou corrigir, as suas avaliações passadas (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a, §26 a 28).

Fiabilidade - a informação é fiável quando não apresentar erros materiais e de preconceitos. A informação fiável tem que representar fidedignamente, de elevar a substância sobre a forma, de ser neutra e completa (plenitude) (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a, §31 a 38).

Comparabilidade - a informação financeira deve ser comparável no tempo e no espaço, ou seja, no tempo pois a informação deve ser comparável em diferentes anos e no espaço comparando informação de uma entidade com o setor. Os utentes têm de ter a capacidade de comparar as DF com a finalidade de compreender o seu desempenho ao longo dos tempos. Também têm de comparar as DF de diferentes entidades para conseguirem avaliar o seu desempenho e a sua posição financeira (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a, §39 a 42).

As características qualitativas da fiabilidade e da relevância deparam-se, em certas ocasiões, com algumas limitações que impossibilitam a sua aplicação em toda a sua extensão, levando a um constrangimento relativamente à informação relevante e fiável. Neste caso, existe a necessidade da informação ser tempestiva que facilita a compreensão, assim, a informação deverá chegar aos utilizadores atempadamente (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a, §43).

A informação das DF tem que mostrar uma imagem verdadeira e adequada da sua posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira da entidade (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a, §46).

- Elementos das Demonstrações Financeiras

As DF revelam os efeitos financeiros das transações e de outros acontecimentos que são associados em grandes classes de acordo com as suas características económicas. Estas grandes classes são compostas pelos elementos das DF. A mensuração da posição financeira no Balanço está relacionada com os ativos, os passivos e os fundos patrimoniais. Por sua vez, o desempenho é mensurado na Demonstração dos Resultados pelos rendimentos e gastos.

Importa salientar, que um ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que permita atividades presentes e futuras para a entidade. Passivo é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte uma saída de recursos que incorporam a possibilidade de desenvolver atividades futuras para a entidade. Por fim, o fundo patrimonial é um interesse residual nos ativos depois de deduzidos os passivos (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §3.3, §3.4 e §3.5).

Nas ESNL o fundo patrimonial é composto pelos fundos atribuídos pelos fundadores da entidade ou terceiros, pelos fundos acumulados e outros excedentes, pelos subsídios ou doações que o governo ou outro instituidor ou a norma legal aplicável a cada entidade determinem que sejam de incorporar no mesmo (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §3.5).

Com a alteração do conceito de ativo, não havendo a expectativa de obtenção de benefícios económicos futuros, as noções de rendimento e gasto também tiveram de ser adaptadas. Com efeito, rendimentos são aumentos dos recursos económicos durante o período contabilístico traduzidos em influxos ou aumentos de ativos ou diminuição de passivos que resultem em aumentos no fundo patrimonial, que não estejam relacionados com as contribuições para o fundo social. Gastos são diminuições nos recursos económicos traduzidos em exfluxos ou diminuição de ativos, ou aumento de passivos que resultem em diminuições do fundo patrimonial (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §3.6).

Ferreira *et al* (2012), no seu estudo comparativo identificou um conjunto de diferenças, entre a EC e a EC adaptada para as ESNL. O quadro 2 apresenta, sucintamente, essa comparação:

Quadro 2: Comparação dos elementos das Demonstrações Financeiras: EC vs. EC adaptada mencionar o quadro no texto

	EC – SNC	EC adaptada – ESNL	Diferenças
Ativo	É um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros.	É um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que permita atividades presentes e futuras para a entidade.	Eliminação do requisito <i>expectativa de obter benefícios económicos futuros</i> , sendo exigido que haja <i>expectativa de permitir atividades presentes e futuras</i> .
Passivo	É uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos.	É uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte uma saída de recursos que incorporam a possibilidade de realizar atividades futuras para a entidade.	No seguimento da alteração do conceito de ativo, no de passivo a diferença é na eliminação dos <i>benefícios</i>
Capital Próprio/Fundo Patrimonial	É um interesse residual nos ativos depois de deduzidos os passivos.	É um interesse residual nos ativos depois de deduzidos os passivos.	Não há qualquer diferença no conceito, somente na terminologia e na sua composição.
Rendimentos	São aumentos dos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de ativos ou diminuição de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio.	São aumentos dos recursos económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de ativos ou diminuição de passivos que resultem em aumentos no fundo patrimonial, que não sejam os relacionados com as contribuições para o fundo social.	Substituição da expressão <i>benefícios económicos</i> por <i>recursos económicos</i> .
Gastos	São diminuições nos benefícios económicos na forma de exfluxos ou diminuição de ativos ou no aumento de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com as distribuições aos participantes no capital próprio.	São diminuições nos recursos económicos na forma de exfluxos ou diminuição de ativos ou no aumento de passivos que resultem em diminuições do fundo patrimonial	A expressão <i>benefícios económicos</i> é alterada para <i>recursos económicos</i> . É eliminada a ressalva quanto à diminuição do capital próprio por distribuições aos participantes, dado que na ESNL não há distribuição de lucros.

Fonte: Ferreira *et al*, 2012, pg. 223

- Critérios de reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras

O reconhecimento é definido como “o processo de incorporar no Balanço e na Demonstração dos Resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento (...)” (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a, §80 e Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §3.2).

Tal envolve a descrição do item por palavras e por uma quantia monetária e a inclusão desse valor no Balanço ou na Demonstração dos Resultados, caso satisfaçam os critérios de reconhecimento específicos, tal reconhecimento está explícito do seguinte modo (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §3.3 a 3.7).

Do mesmo modo, Ferreira et al, (2012), realizou uma análise comparativa sobre os critérios de reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras, o quadro 3 mostra sucintamente as principais diferenças.

Quadro 3: Comparação dos critérios de reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras: EC vs. EC adaptada

	EC – SNC	EC adaptada – ESNL	Diferenças
Ativo	Quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e tenha um custo/valor que possa ser mensurado com fiabilidade.	Quando for provável que permita atividades presentes e futuras para a entidade e tenha um custo/valor que possa ser mensurado com fiabilidade.	Reside na exigência de ser provável permitir atividades presentes e futuras em detrimento da expectativa de fluir benefícios económicos para as entidades.
Passivo	Quando for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade.	Quando haja obrigação presente que implique a necessidade de, para a liquidar, ter de abdicar de recursos que incorporam a possibilidade de poder realizar atividades futuras e tenha um custo/valor mensurável com fiabilidade.	No mesmo sentido do apresentado para o ativo: vigora os recursos que possam permitir atividades futuras em detrimento dos recursos que incorporem benefícios económicos.
Rendimentos	Quando tenha surgido um aumento de benefícios económicos futuros relacionados com um aumento num ativo ou com uma diminuição de um passivo e que possa ser quantificado com fiabilidade.	Quando tenha surgido um aumento dos recursos económicos da entidade relacionados com um aumento num ativo ou uma diminuição de um passivo, que possam ser mensurados com fiabilidade (não relacionado com contributos para o fundo social).	Derivado das alterações anteriores, os rendimentos são reconhecidos quando haja um dos recursos económicos e não um aumento de benefícios futuros.
Gastos	Quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num ativo ou com um aumento de um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade.	Quando tenha surgido uma diminuição dos recursos económicos da entidade relacionados com uma diminuição no ativo ou um aumento de um passivo, que possam ser mensurados com fiabilidade.	Situação igual à dos rendimentos, mas quando hajam diminuições de recursos económicos, em vez de diminuições de benefícios económicos.

Fonte: Ferreira *et al*, 2012, pg. 225

- Critérios de mensuração dos elementos das Demonstrações Financeiras

A mensuração é definida como “o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no Balanço e na Demonstração dos Resultados” (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a, §97).

A EC do SNC avança diferentes bases de mensuração, sendo regra geral o custo histórico adotado, podendo contudo ser utilizado outro critério de mensuração diferente. As bases de mensuração previstas são o custo histórico, custo corrente, valor realizável, valor presente e justo valor. (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a).

Na NCRF-ESNL, de um certo modo estão presentes todas estas bases de mensuração. Segundo o critério do **custo histórico**, os ativos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição. Os passivos são registados pela quantia dos proventos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, impostos sobre o rendimento), pelas quantias de caixa, ou de equivalentes de caixa, que se espera que venham a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios. (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a, §98).

De acordo com o critério do **custo corrente**, os ativos são registados pela quantia de caixa ou de equivalentes de caixa que teria de ser paga se o mesmo ou um ativo equivalente fosse correntemente adquirido. Os passivos são registados pela quantia não descontada de caixa, ou de equivalentes de caixa, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação. (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a, §98).

Note-se que o custo corrente assume especial importância na mensuração dos inventários que não virão a gerar fluxos de caixa (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §11.1).

Utilizando a base de mensuração do **valor realizável**, os ativos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa, que possa ser correntemente obtida ao vender o ativo numa alienação ordenada. Os passivos são escriturados pelos seus valores de liquidação, isto é, as quantias não descontadas de caixa ou equivalentes de caixa que se espera que sejam pagas para satisfazer os passivos no decurso normal dos negócios. (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a, §98).

No caso do critério do **valor presente**, os ativos são escriturados pelo valor atual descontado dos futuros influxos líquidos de caixa que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios. Os passivos são escriturados pelo valor atual descontado dos futuros exfluxos líquidos de caixa que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios. (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a, §98).

Finalmente, o **justo valor** representa a quantia pela qual um ativo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas. (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a, §98).

Olhando as especificidades do setor não lucrativo, a NCRF-ESNL pressupõe que um item do ativo fixo tangível que seja classificado para reconhecimento como um ativo deve ser mensurado pelo seu custo. Nas ESNL existem bens dos ativos fixos tangíveis atribuídos a título gratuito em que o custo pode ser desconhecido. Neste caso, os bens são mensurados ao justo valor, ao valor pelo qual se encontram segurados, ou ao valor pelo qual figuravam na sua contabilidade (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §7.5).

2.2. Estrutura Concetual para ESNL em Espanha

2.2.1. Objetivo e utentes da informação financeira

O objetivo da informação financeira, que se compõe a partir das DF principais, notas e quadros complementares, é facultar informação sobre a situação financeira, dos resultados e fluxos reais das entidades empresariais (Gonçalves *et al*, 2005).

A informação financeira deve ser útil para os utentes que precisam da mesma para as suas tomadas de decisão. O principal objetivo das DF é facultar informações que permitam aos utentes avaliar: o comportamento económico e financeiro da entidade, a sua vulnerabilidade e estabilidade, a sua eficácia no cumprimento dos seus objetivos e a capacidade que a entidade detém para manter os seus recursos correntes e não correntes, para financiá-los de forma apropriada e para remunerar as suas fontes externas de financiamento (AECA, 2008).

Os utentes da informação financeira são as pessoas singulares ou coletivas que permitem às ESNL desfrutar de recursos, as pessoas singulares ou coletivas que realizem prestações a título gratuito, o Governo e outras entidades públicas, os diretores, os credores, e trabalhadores, entre outros, os beneficiários das atividades das ESNL (AECA, 2008).

2.2.2. Caraterísticas e elementos da informação financeira

- Caraterísticas qualitativas da informação financeira

A informação financeira deve incluir determinadas caraterísticas qualitativas na intenção de cumprir os seus objetivos e, assim, garantir a eficiência da sua utilização por parte dos seus diferentes utilizadores. As caraterísticas qualitativas mais importantes são a relevância e a fiabilidade, que por si ou em conjunto, dão origem às outras caraterísticas. (Ministério de Economia y Hacienda, Real Decreto 1491/2011, art.º 2).

Segundo o Marco Concetual (MC), no caso de Espanha, já que em Portugal é denominado Estrutura Concetual, a informação relevante implica: que seja completa, identificável, clara, comparável e tem que ter substância sobre a forma. Todavia, a informação financeira será fiável quando for: objetiva, imparcial, prudente, verificável, e constitua uma imagem fiel dos factos a serem analisados (AECA, 2008).

Com a aplicação do MC, a informação financeira tem que traduzir uma imagem fiel da situação económica. A imagem fiel, contida no ordenamento jurídico espanhol, deve ser percebida no sentido de satisfazer os objetivos da informação financeira, o cumprimento das características qualitativas que se impõem e o acompanhamento das hipóteses básicas que regulam a sua composição (AECA, 2008).

- Definição dos elementos das Demonstrações Financeiras

Os utilizadores das DF avaliam a informação financeira na capacidade que a entidade detém para obter recursos e gerar liquidez. A capacidade de obter recursos pela entidade é o suporte da definição dos elementos das DF.

De acordo com o MC, os ativos são “bens, direitos e outros recursos controlados pela entidade que resultam de acontecimentos passados, dos quais se espera que no futuro a entidade obtenha benefícios para a sua atividade”. O MC esclarece que satisfazem esta definição os itens que agrupem potencial de serviço para os utilizadores ou beneficiários.

Por outro lado, os passivos são “obrigações da entidade, que surgem na consequência de acontecimentos passados, cuja liquidação leve a que a entidade tenha uma saída de recursos económicos”. O fundo patrimonial representa a parte residual dos ativos da entidade uma vez deduzidos todos os passivos, resultando da diferença entre o valor contabilístico dos ativos e dos passivos. Nas ESNL o fundo patrimonial é composto pelas contribuições feitas por doações, quer na sua constituição ou posteriormente, pelos fundadores ou parceiros, pelos excedentes acumulados e por outras variações (Ministério de Economía y Hacienda, Real Decreto 1491/2011, art. 4.º, n.º 1 a 3).

No que respeita ao desempenho da entidade, são considerados rendimentos os “incrementos do património líquido da entidade durante o exercício, na forma de influxos ou aumentos do valor dos ativos, ou diminuição dos passivos, sempre que estes não estejam relacionados com novas contribuições para o Fundo Social”. Os gastos são “diminuições no património líquido da entidade, durante o exercício, seja sob a forma de saídas ou de depreciação no valor dos ativos ou do reconhecimento ou aumento dos passivos” (Ministério de Economía y Hacienda, Real Decreto 1491/2011, art.º 4.º, n.º 4 e 5).

- Critérios de reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras

Um ativo deve ser reconhecido no balanço quando o seu valor possa ser mensurado fiavelmente e dele resultem atividades atuais ou futuras para a entidade. Um passivo será reconhecido quando o seu valor possa ser definido com fiabilidade no momento presente e a sua liquidação implique a obrigação de ter que dispensar recursos, que permitiriam atividades futuras (Ministério de Economía y Hacienda, Real Decreto 1491/2011, art. 5.º, n.º 1 a 2).

O reconhecimento de um rendimento acontece com um aumento dos recursos da entidade, sempre que a quantia possa ser mensurada com fiabilidade. Já o reconhecimento de um gasto acontece como resultado de uma diminuição dos recursos da entidade e a sua quantia possa ser mensurada com fiabilidade (Ministério de Economía y Hacienda, Real Decreto 1491/2011, art. 5.º, n.º 3 a 4).

- Critérios de mensuração

Os critérios de mensuração subjacentes no Marco Concetual para as entidades sem fins lucrativos espanholas são os seguintes: custo histórico, justo valor, valor realizável líquido, valor atual, valor de uso, custo amortizado, valor contabilístico, valor residual, custo de venda, custos de transação atribuíveis a um ativo ou passivo financeiro e custo de substituição de um ativo (Ministério de Economía y Hacienda, Real Decreto 1491/2011, art.º 6.º).

No que se refere ao **custo histórico**, os ativos são registados pelo seu preço de aquisição ou custo de produção. O custo histórico representa o valor que corresponde à contrapartida recebida em troca da constituição da dívida ou, em alguns casos, o montante de caixa e equivalentes de caixa que se espera entregar para liquidar uma dívida no decurso normal das atividades.

O **justo valor** traduz-se no montante pelo qual um ativo pode ser adquirido ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, para efetivar uma transação em condições de independência mútua. Este valor é conseguido sem deduzir os gastos de transação que podem ter ocorrido na sua venda. Não se considera justo valor, aquele que decorra de uma transação forçada, urgente ou derivado de uma liquidação involuntária.

De acordo com o **valor realizável líquido**, os ativos são mensurados pela quantia de dinheiro e de outros itens de caixa que poderiam ser obtidos, no momento presente, pela venda não forçada dos mesmos no mercado, menos os gastos estimados inerentes à ocorrência da venda.

No que concerne ao **valor atual**, este define-se pela quantia de fluxos de caixa recebidos ou pagos no decorrer de atividade, atualizado para uma taxa de desconto apropriada.

O **valor de uso** é o valor presente dos fluxos de caixa futuros esperados de um ativo, através do seu uso no decurso normal dos negócios, tendo em conta o seu estado atual, atualizado com uma taxa de juro de mercado sem riscos, ajustado pelos riscos específicos do ativo que não tenham sido considerados nas estimativas de fluxos de caixa futuros.

O **custo amortizado** é utilizado apenas em instrumentos financeiros e refere-se ao montante pelo qual foi inicialmente avaliado um ativo ou passivo financeiro, subtraindo os reembolsos de capital que se teriam produzido, conforme o caso, a diferença entre a quantia inicial e o valor de resgate no vencimento, imputada por meio do método de taxa de juro efetiva. Além de que, no caso de ativos financeiros, ao valor podem ser deduzidas as perdas por imparidade.

Entende-se por **valor contabilístico** o montante líquido pelo qual um ativo ou um passivo é registado contabilisticamente uma vez deduzida, no caso dos ativos, a sua depreciação acumulada e qualquer imparidade acumulada que tenha sido registada.

O **valor residual** refere-se ao valor que se estima obter pela venda do ativo no terminar da sua vida útil, após a dedução dos custos estimados.

Os **custos de venda** dizem respeito aos custos atribuíveis à venda de um ativo que a entidade não teria caso não tivesse tomado a decisão de vender, excluindo os gastos financeiros e os impostos sobre os benefícios.

Relativamente aos **custos de transação** atribuíveis a um ativo ou passivo financeiro, estes são custos atribuíveis à aquisição, emissão, venda ou outra forma de alienação de um ativo financeiro, ou a emissão ou a constituição de um passivo financeiro, que não se teria incorrido se a entidade não tivesse efetuado uma transação.

Por fim, o **custo de reposição** de um ativo é o montante atual que seria pago se a entidade adquirisse um ativo com a mesma capacidade ou potencial de serviço, menos, a depreciação acumulada calculada sobre a base de tal custo, de forma a refletir o seu funcionamento e uso em benefício da entidade.

2.3. Síntese

Resumidamente, observando os objetivos das demonstrações financeiras das ESNL dos dois países, podemos dizer que em ambos os países o principal objetivo é a informação ser útil para os utentes. Relativamente aos utentes da informação financeira podemos dizer que em ambos coincidem. Podemos reforçar que em Portugal, as pessoas que direta ou indiretamente tenham interesses nestas entidades, denominadas de "público em geral", também são consideradas utentes, como podemos verificar no quadro seguinte.

Quadro 4: Objetivos e utentes da informação financeira das ESNL

País			
	Portugal	Espanha	Diferenças/Semelhanças
Objetivo	Objetivo de proporcionar informação sobre a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a uma grande variedade de utentes nas suas tomadas de decisões económicas.	Objetivo de ser útil para um vasto conjunto de utentes que dela necessitam para as suas tomadas de decisões.	De um modo geral, o objetivo de ambos os países é o mesmo. A principal preocupação é que a informação seja útil para os vários utentes da informação financeira.
Utentes	Utentes: doadores/financiadores/associados, credores, os seus membros, voluntários, Estado e público em geral (grupos de interesse, associações de defesa do consumidor e todos os interessados no futuro da atividade).	Utentes: as pessoas singulares ou coletivas que fornecem recursos, as pessoas singulares ou coletivas que realizem prestações gratuitas, o Governo e outras entidades públicas, os credores, os diretores e trabalhadores e os beneficiários das atividades das ESNL.	Em ambos os países os utentes da informação financeira, de uma forma geral são os mesmos, contudo, em Portugal o <i>público em geral</i> também é considerado como utente.

Fonte: Ferreira *et al*, 2012, pg. 229

O próximo quadro resume as características qualitativas das DF das ESNL de Portugal e de Espanha. Em Portugal existem quatro características principais, detalhadamente a relevância, fiabilidade, compreensibilidade e comparabilidade. Já em Espanha as principais são a relevância e a fiabilidade, sendo a comparabilidade e a compreensibilidade características adicionais.

Quadro 5: Características qualitativas das Demonstrações Financeiras das ESNL

País		
Portugal	Espanha	Diferenças/Semelhanças
Compreensibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade.	Relevância e a fiabilidade.	A EC para as entidades portuguesas aponta quatro características. O MC para entidades espanholas estabelece uma hierarquia (principais e secundárias)

Fonte: Ferreira *et al*, 2012, pg. 229

Analisando o quadro seguinte, verificamos que ambos os países apresentam os mesmos elementos das DF, bem como a mesma definição.

Quadro 6: Elementos das Demonstrações Financeiras das ESNL

País		
Portugal	Espanha	Diferenças/Semelhanças
Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que permitam atividades presentes e futuras para a entidade.	Ativo é um recurso controlado economicamente pela entidade como resultado de acontecimentos passados, e com probabilidade de no futuro obter benefícios para a atividade da entidade, que se traduz no potencial de serviço para os utilizadores ou beneficiários	A definição de ativo é igual em Portugal e em Espanha, realçando-se a capacidade para permitir atividades presentes e e futuras em benefício dos utentes ou beneficiários.
Passivo é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte uma redução de recursos da entidade que incorporam capacidade para realizar atividades futuras.	Um passivo é uma dívida ou obrigação da entidade, surgida como consequência de acontecimentos passados, para cuja liquidação é provável que a entidade tenha uma saída de recursos ou serviços que com capacidades para desenvolver atividades futuras.	De igual modo, a definição de passivo também é igual nos dois países.
O fundo patrimonial é um interesse residual nos ativos depois de deduzidos os passivos.	O fundo patrimonial constitui a parte residual dos ativos da entidade uma vez deduzidos todos os passivos.	Em ambos os países o conceito em si é o mesmo.
Os rendimentos são aumentos dos recursos económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de ativos ou diminuição de passivos que resultem em aumentos no fundo patrimonial, que não sejam os relacionados com as contribuições para o fundo social.	O rendimento é um incremento dos recursos económicos da entidade, produzidos ao longo do exercício, na forma de influxos ou aumentos de valor dos ativos, ou diminuição do passivo, que originam aumentos do fundo patrimonial e não estão relacionadas com novas contribuições para o Fundo Social.	Tanto a EC de Portugal como a de Espanha definem os rendimentos da mesma forma.
Os gastos são diminuições nos recursos económicos na forma de exfluxos ou diminuição de ativos ou no aumento de passivos que resultem em diminuições do fundo patrimonial.	Um gasto é uma diminuição dos recursos económicos da entidade, produzidos ao longo do exercício contabilístico sob a forma de saídas ou de depreciação no valor dos ativos ou de aumento do passivo, e que dão origem a diminuições do património.	Da mesma forma que os rendimentos, os gastos também são definidos nos dois países da mesma maneira.

Fonte: Ferreira *et al*, 2012, pg. 230

Da mesma forma, analisando o quadro 7 podemos dizer que, no que respeita aos critérios de reconhecimento, ambos os países adotam os mesmos.

Quadro 7: Considerações gerais de reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras das ESNL

País		Diferenças/Semelhanças
Portugal	Espanha	
Um ativo deve ser reconhecido quando for provável que permita atividades presentes e futuras para a entidade e tenha um custo/valor que possa ser mensurado com fiabilidade.	Um ativo deve ser reconhecido quando for provável que permita atividades atuais e futuras para a entidade e também tenha um valor que possa ser mensurado de forma fiável.	As considerações gerais de reconhecimento de todos os elementos são iguais nos países em estudo.
Um passivo deve ser reconhecido quando haja uma obrigação presente que implique a necessidade de, para a liquidar, ter de abdicar de recursos que incorporam a possibilidade de poder realizar atividades futuras e tenha um custo/valor mensurável com fiabilidade.	Um passivo deve ser reconhecido quando o seu valor possa ser determinado com fiabilidade no momento presente e o seu vencimento implique a obrigação de ter que prescindir de recursos, que incorporem a possibilidade de atividades futuras.	
Um rendimento deve ser reconhecido quando tenha surgido um aumento dos recursos económicos da entidade relacionados com um aumento num ativo ou uma diminuição de um passivo, que possam ser mensurados com fiabilidade (não relacionado com contributos para o fundo social).	Um rendimento deve ser reconhecido quando se produza um aumento dos recursos económicos, relacionado com um aumento dos ativos ou uma diminuição dos passivos, cuja quantia possa ser medida com fiabilidade (não relacionado com contributos para o fundo social).	
Um gasto deve ser reconhecido quando tenha surgido uma diminuição dos recursos económicos da entidade relacionados com uma diminuição no ativo ou um aumento de um passivo, que possam ser mensurados com fiabilidade.	Um gasto deve ser reconhecido quando se produza uma diminuição dos recursos da entidade, relacionada com uma diminuição dos ativos ou um aumento dos passivos e, a sua quantia possa ser medida com fiabilidade.	

Fonte: Ferreira *et al*, 2012, pg. 231

Na análise do quadro seguinte (quadro 8) podemos verificar que em Espanha existem mais critérios de mensuração do que em Portugal. No entanto, podemos dizer que os critérios espanhóis adaptam de uma certa forma os critérios portugueses.

Quadro 8: Critérios de mensuração dos elementos das Demonstrações Financeiras das ESNL

País		
Portugal	Espanha	Diferenças/Semelhanças
Custo histórico, Custo corrente, Valor realizável, Valor presente, Justo valor e Custo Considerado.	Custo histórico, Justo valor, Valor realizável, Valor atual, Valor de uso, Custo amortizado, Valor contabilístico, Valor residual, Custo de venda, Custos de transação atribuíveis a um ativo ou passivo financeiro e o Custo de substituição de um ativo.	Em Espanha estão estabelecidos, como tal, mais critérios de mensuração que em Portugal. Todavia, alguns critérios previstos no MC acabam por estar contemplados na EC.

Fonte: Ferreira *et al*, 2012, pg. 223

Perante isto, no próximo capítulo iremos reforçar o que foi apresentado no decorrer deste capítulo através da análise do normativo contabilístico aplicável às ESNL de Portugal e Espanha.

CAPITULO III – NORMATIVO CONTABILÍSTICO APLICÁVEL ÀS ESNL

Nota Introdutória

O terceiro capítulo desta dissertação é dedicado ao normativo contabilístico aplicável às ESNL, no qual iremos explorar esse normativo em ambos os países, no que diz respeito à estrutura e conteúdo das DF, bem como as alterações ao código de contas em Portugal. Iremos abordar também as diferentes áreas abrangidas pela norma em ambos os países.

3.1. Normativo contabilístico aplicável às ESNL em Portugal

3.1.1. Estrutura e conteúdo das DF

As Entidades Sem Fins Lucrativos que adotem as NCRF – ESNL, ao abrigo da Portaria N^o 105/2011, de 14 de março, são obrigadas a apresentar as seguintes demonstrações financeiras:

- Balanço (Anexo 1);
- Demonstração dos Resultados, por funções e por natureza (Anexo 2 e 3);
- Demonstração dos Fluxos de Caixa (Anexo 5);

- Anexo que divulgue as bases de preparação e políticas contabilísticas adotadas e outras divulgações exigidas pela NCRF – ESNL.

Existem casos em que, por opção ou então por imposição de entidades públicas financiadoras, certas entidades, apresentam também uma demonstração das alterações nos fundos patrimoniais.

As entidades desobrigadas da aplicação da NCRF - ESNL, ou que por decisão própria não optem pela sua aplicação, ficam obrigadas à prestação de contas em regime de caixa, apresentando informação sobre:

- Pagamentos e recebimentos;
- Património Fixo;
- Direitos e compromissos futuros.

Quadro de Contas

A Portaria n.º 106/2011 de 14 de Março alterou o Código de Contas referente às especificidades das ESNL. Este é baseado no Código de Contas do regime geral do SNC, com a adição de contas específicas dirigidas às ESNL.

As principais alterações do Código de Contas são as que constam do quadro 9:

Quadro 9 – Principais alterações no Código de Contas

Principais Alterações do Quadro de Contas				
Conta	Designação	Nova designação	Subconta Criada	Designação
25	Financiamentos obtidos		255	Instituidores e beneméritos
26	Acionistas/sócios	Fundadores; Patrocinadores; Doadores.		
43	Ativos Fixos Tangíveis		431	Bens do Domínio Público
			432	Bens do património histórico, artístico e cultural
			433	Outros Ativos Fixos Tangíveis
51	Capital	Fundos		
52	Ações (quotas) Próprias	Excedentes técnicos		
68	Outros Gastos e Perdas		689	Custos com apoios financeiros concedidos a associados ou utentes
72	Prestações de Serviços		721	Quotas dos utilizadores
			722	Quotizações e Joias
			723	Promoções para captação de recursos
			724	Rendimentos de patrocinadores e colaborações
75	Subsídios à exploração	Subsídios, doações e legados à exploração.		

Fonte: Elaboração Própria

3.1.2. Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as ESNL

A NCRF-ESNL tem como objetivo estabelecer os principais aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação, com as devidas adaptações para as ESNL (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §1).

No âmbito desta norma, menciona que “sempre que na presente norma existam remissões para as Normas Internacionais de Contabilidade, entende-se que estas se referem às adotadas pela União Europeia nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de julho e em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3/11” (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §2.2).

Caso esta norma não responda a aspetos particulares de contabilização ou relato financeiro que surjam a dada entidade, esta deverá recorrer, a outros normativos pela seguinte ordem (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §2.3):

- NCRF e Normas Interpretativas;
- Normas Internacionais de Contabilidade, ao abrigo do regulamento n.º1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho.
- Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e às Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) e respetivas interpretações (SIC e IFRIC), emitidas pelo IASB.

O reconhecimento, em geral, baseia-se na Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras, com alterações consequentes da especificidade destas entidades, como a distinção dos ativos nas seguintes categorias (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §3.3):

- Ativos com restrições permanentes, os quais têm limitações quanto ao destino ou ao investimento obrigatório desses ativos;
- Ativos com restrições temporárias no presente e no futuro;
- Ativos sem restrições de utilização.

Outra especificidade é o facto de o fundo patrimonial constituir o interesse residual das ESNL nos ativos, depois de deduzir os passivos. Nestas entidades, o fundo patrimonial é composto por fundos atribuídos pelos fundadores da entidade ou terceiros, pelos fundos acumulados e outros excedentes e pelos subsídios, doações e legados que o governo ou outro instituidor ou a norma legal aplicável a cada entidade estabeleçam que sejam de incorporar no mesmo. As ESNL têm a particularidade de os rendimentos resultarem, em geral, de subsídios (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §3.5).

Segundo Ferreira *et al.* (2012), estas entidades têm como principal diferença nas condições gerais de reconhecimento para com as entidades com fins lucrativos, o conceito de ativo. Isto porque foi eliminada a condição de probabilidade de obtenção de benefícios económicos futuros, passando a ser condição permitir atividades presentes e futuras. A nível de mensuração este sector destaca-se no custo corrente na mensuração dos inventários que não irão gerar fluxos de caixa.

A norma apresenta uma secção sobre a “Adoção pela primeira vez da NCRF-ESNL”: cita que as entidades compreendidas pela NCRF-ESNL têm de fazer um balanço de abertura, que servirá de ponto de partida da contabilização de acordo com a norma, bem como termo de comparação nas primeiras Demonstrações Financeiras produzidas.

Assim, segundo o §5.2, o Balanço de abertura deve:

- Manter reconhecidos pela quantia escriturada todos os ativos e passivos cujo reconhecimento se mantenha a ser exigido por esta norma;
- Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento passe a ser obrigatório por esta norma, sendo a respetiva mensuração efetuada nos termos nela previstos, não sendo todavia permitida, em nenhum caso, a utilização do justo valor à data da transição;
- Desreconhecer itens como ativos ou passivos se a presente norma o não permitir; e efetuar as reclassificações necessárias, seja por alterações do plano de contas ou de conteúdo do normativo aplicável.

Segundo o §5.3, todas as quantias referentes a diferenças de transição devem ser reconhecidas no fundo patrimonial à data da transição (Conta 56) (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §5.2, §5.3, §5.6 e apêndice).

Ativos fixos tangíveis

Em regra são mensurados ao seu preço de custo, sendo que a sua quantia escriturada resulta do seu preço de custo, subtraindo as depreciações acumuladas e perdas por imparidade (§7.8 e §7.9). Porém, nas ESNL, podem existir bens a título gratuito em que não é possível determinar o seu custo. Quando isto acontece, os bens são mensurados ao justo valor, ao valor pelo qual se encontram segurados, ou pelo valor que figuravam anteriormente na sua contabilidade (§7.5). Os métodos de depreciação utilizados, segundo o §7.21, podem ser o método da linha recta, o método das quotas decrescentes e o método das unidades de produção. Finalmente segundo o §7.15, no que diz respeito a depreciações de bens do património histórico, artístico e cultural, estas não são depreciáveis (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §7).

Ativos intangíveis

Estes ativos são mensurados, inicialmente, pelo seu custo, seguindo as mesmas regras dos ativos fixos tangíveis (§8.1). Os ativos intangíveis gerados internamente são reconhecidos como ativos intangíveis quando entram na fase de desenvolvimento e contribuem para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade (§8.6 e §8.7). Quanto aos ativos intangíveis, após serem mensurados pelo modelo de custo, não é permitida a mensuração pelo modelo de revalorização (§8.11 e §8.12). Quando por alguma razão o reconhecimento não é possível, então todas as despesas incorridas devem ser consideradas como gasto do período. É de destacar que, no caso das despesas com um ativo intangível terem sido reconhecidas como gastos, não devem ser posteriormente incluídas no custo do ativo intangível. Por outras palavras, não podem ser capitalizadas (§8.8 e §8.10) (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §8).

Loações

As locações em termos de reconhecimento e mensuração, o tratamento contabilístico vai de acordo com a NCRF 9 – Loações, ou seja, o bem é reconhecido como ativo e nas locações operacionais as despesas são reconhecidas como gastos. Um ponto importante de referir é que na NCRF – ESNL, no que respeita as locações (§9.5), não é feita qualquer referência ao tratamento das demonstrações financeiras dos locadores, mas apenas do locatário, visto que dificilmente estas entidades não tomam a posição de locadores (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §9).

Gasto de empréstimos obtidos

No que respeita aos gastos de empréstimos obtidos, podemos dizer quanto ao reconhecimento, que devem ser reconhecidos como gasto do período incorrido, permitindo que, em circunstâncias excecionais, possam ser capitalizados. Nesta situação, encontram-se os gastos de empréstimos obtidos, diretamente imputáveis à aquisição, construção ou produção de um ativo, podendo ser capitalizados como parte do custo do ativo, quando seja provável a obtenção de benefícios para o desenvolvimento de atividades futuras da entidade e tais gastos possam ser fiavelmente mensurados (§10.3).

Quando nos referimos à capitalização de gastos de empréstimos obtidos, segundo o §10.8, como parte do custo de um ativo deve iniciar-se quando os gastos com o ativo estejam a ser incorridos, os gastos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos e todas as atividades que envolvam o ativo na sua preparação para uso ou venda. A capitalização termina segundo o (§10.11) quando as atividades de preparação do ativo estejam concluídas (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §10.3, §10.8, §10.11).

Inventários

Relativamente aos inventários, a mensuração inicial deve ser feita pelo custo histórico e a subsequente pelo custo histórico ou valor realizável líquido, dos dois o menor.

No caso de a entidade deter bens para distribuição gratuita, os mesmos devem ser mensurados

inicialmente ao custo histórico, subsequentemente, devem ser mensurados ao custo histórico ou custo corrente, dos dois o menor. No que diz respeito aos bens obtidos a título gratuito para distribuição gratuita são mensurados ao custo corrente mas, no caso de terem a finalidade de venda, são mensurados pelo valor realizável líquido. Finalmente, quando se refere a bens agrícolas proveniente de ativos biológicos, são mensurados inicialmente pelo justo valor, subtraindo os custos estimados no ponto de venda na altura da colheita e subsequentemente serão mensurados pelo menor custo entre a mensuração inicial e o valor realizável líquido (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §11).

Rédito

Em termos de mensuração o rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, sendo a mesma geralmente acordada entre a entidade e o comprador ou utente do ativo, tendo em conta os descontos comerciais e de quantidade atribuídos pela entidade (§12.2). (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §12).

Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes

Quando reconhecida a provisão, a mesma tem que representar a melhor estimativa do gasto exigido pra liquidar a obrigação à data do Balanço (§13.13). Neste sentido podemos verificar que esta matéria das provisões tem uma maior relevância para o setor mutualista, designadamente, “Os encargos assumidos relativamente a períodos futuros com as modalidades complementares de Segurança Social subscritas pelos Associados, resultarão de estudos atuariais anuais, incluindo os subsídios de morte, funeral e sobrevivência, pensões de reforma, capital de reforma, subsídios a prazo, rendas vitalícias, planos de poupança e capitais de previdência. Por outras palavras, na forma de garantir as responsabilidades assumidas com as modalidades referidas anteriormente, deve ser construída informação de resultados relativa aos fundos permanentes e este não deve ser inferior ao valor das provisões criadas para o efeito.” (§13.30 e §13.31). Por sua vez, este caso teve um reflexo no plano de contas, nomeadamente nas contas 298 – Provisões específicas do setor e 678 - Provisões específicas do setor (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §13).

Contabilização dos subsídios e outros apoios:

Iniciamos, realçando a alteração da designação comparativamente à norma de referência que se designa “Subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo”, deixando a NCRF-ESNL de usar a expressão “Governo”.

Os subsídios relacionados com ativos, incluindo os não monetários (§14.9) devem ser inicialmente reconhecidos no Balanço como constituinte dos Fundos Patrimoniais. Subsequentemente são imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem, ou seja, na proporção das amortizações efetuadas em cada período.

Os subsídios não monetários devem ser mensurados pelo justo valor, caso esse valor não possa ser determinado com fiabilidade devem ser mensurados pelo valor nominal (§14.8).

Os subsídios relacionados com o rendimento (§14.10) são atribuídos a uma determinada entidade para garantir uma rendibilidade mínima ou para compensar *deficits* de exploração do exercício económico. Estes são reconhecidos como rendimento desse próprio exercício. Estes subsídios devem ser apresentados separadamente como tal na demonstração dos resultados (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §14.8, §14.9 e §14.10).

Alterações em taxas de câmbio:

A norma determina que uma transação em moeda estrangeira deve ser escriturada, no momento do reconhecimento inicial na moeda praticável, pela utilização da quantia de moeda estrangeira na taxa de câmbio entre a moeda praticável e a moeda estrangeira à data da transação.

Subsequentemente, à data do balanço: os itens monetários em moeda estrangeira devem ser mensurados pelo uso da taxa de fecho, determinando-se os ganhos ou perdas originados pelas variações cambiais; os itens não monetários são mensurados pela utilização da taxa de câmbio à data da transação, ou seja, não há qualquer apuramento e reconhecimento de diferenças cambiais (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §15.1 a §15.4).

Imposto sobre o rendimento:

Regra geral o seu tratamento contabilístico baseia-se no método do imposto a pagar (§16.1). Os passivos/ativos são mensurados pela quantia que se espera que seja paga/recuperada às autoridades fiscais, usando as taxas fiscais e leis fiscais aprovadas à data do balanço (§16.4). A contabilização dos efeitos de impostos correntes de uma transação ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transação ou do próprio acontecimento. Assim, relativamente a transações e outros acontecimentos reconhecidos nos resultados, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido nos resultados. Quanto aos factos patrimoniais (§16.5), são reconhecidos diretamente no fundo patrimonial, logo o efeito fiscal também o deverá ser (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §16.1, §16.4 e §16.5).

Instrumentos financeiros:

Segundo o §17.3 da norma, estas entidades devem mensurar os instrumentos financeiros ao modelo de custo, subtraindo as perdas por imparidade, tais como: clientes, fornecedores, outras contas a receber, outras contas a pagar ou empréstimos bancários, incluindo aqueles em moeda estrangeira e contratos de cedência ou contração de empréstimos. Com este modelo, os custos de transação são incluídos na mensuração inicial do ativo financeiro ou passivo financeiro.

Os instrumentos financeiros negociados em mercado líquido e regulamentado, devem ser mensurados ao justo valor, reconhecendo-se as variações no valor destes instrumentos por contrapartida de resultados do período (§17.4).

À data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar a recuperabilidade de todos os ativos financeiros. Se existir uma evidência objetiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na Demonstração dos Resultados (§17.6). (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §17.3, §17.4 e §17.6).

Benefícios dos empregados

A contabilização dos benefícios a curto prazo é habitualmente linear, visto que não são necessários pressupostos atuariais para mensurar a obrigação ou o custo e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda atuarial. As obrigações dos benefícios a curto prazo são mensuradas numa base não descontada, tendo em conta o princípio do acréscimo §18.5. Uma entidade deve reconhecer um passivo, segundo o §18.1, quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a pagar no futuro, e deve reconhecer um gasto quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca desses benefícios (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d, §18.1 e §18.5).

3.2. Normativo contabilístico aplicável às ESNL em Espanha

3.2.1. Estrutura e Conteúdos das DF

As contas anuais incluem o Balanço (Anexo 6), a Demonstração dos Resultados (Anexo 7), e o Anexo. Estes documentos dão origem a uma unidade e devem representar a imagem fiel do património, da situação financeira e dos resultados das atividades da entidade (Ministério de Economía y Hacienda, 2011).

Segundo o (Ministério de Economía y Hacienda, 2011, Tercera Parte, art.º 3.º), relativamente à estrutura, as DF devem adaptar-se ao modelo normal. As ESNL podem apresentar o modelo reduzido das DF nos seguintes casos:

- ✓ Balanço e Anexo, pelas entidades que na data de encerramento do exercício apresentem pelo menos dois dos seguintes requisitos:
 - Total de ativos não ultrapasse 2,85 milhões de euros;
 - O valor do rendimento total anual não ultrapasse 5,7 milhões de euros;
 - O número médio de empregados durante o ano não ultrapasse 50.

- ✓ Demonstração dos Resultados, pelas entidades na data de encerramento do exercício, apresentam pelo menos dois dos seguintes requisitos:
 - O total de ativos não ultrapasse 11,4 milhões de euros;
 - O valor do rendimento total anual não ultrapasse 22,8 milhões de euros;
 - O número médio de empregados durante o ano não exceda 250.

O Balanço, que inclui, com a obrigatória separação, ativos, passivos e fundo patrimonial da entidade, será apresentado tendo em conta a classificação das contas corrente e não corrente e de ativos financeiros e passivos financeiros.

Os ativos correntes incluem:

- Os ativos que a entidade espera vender, consumir ou realizar a curto prazo, ou seja, dentro de um ano, conseqüentemente os ativos financeiros não correntes são reclassificados em correntes na parte correspondente;
- Os ativos financeiros contabilizados ao justo valor, excetuando derivados financeiros cujo período de liquidação seja maior que um ano;
- Caixa e equivalentes de caixa, cuja utilização não seja limitada a troca ou uso para liquidação de um passivo, pelo menos, dentro de um ano;

Os passivos correntes compreendem:

- As obrigações cujo vencimento ou extinção ocorram no curto prazo, ou seja, dentro de um ano a partir da data de encerramento do exercício, em particular aquelas obrigações para as quais a entidade tem um direito incondicional de diferir o pagamento dentro desse prazo;
- Os passivos financeiros contabilizados ao justo valor, excluindo derivados financeiros cujo período de liquidação seja superior a um ano.

Os ativos financeiros e passivos financeiros podem ser apresentados no Balanço pelo seu valor líquido sempre que ocorram em simultâneo as seguintes condições:

- A entidade tenha, nesse momento, o direito de compensar os montantes reconhecidos e a entidade pretende estabelecer valores líquidos;
- Realizar o ativo e liquidar o passivo em simultâneo.

As condições anteriores devem ser satisfeitas antes de a entidade apresentar os seus ativos e passivos líquidos de impostos fiscais. No entanto, face ao acima exposto, no caso de uma transferência de um ativo financeiro que não se qualifique para o desreconhecimento de acordo com as políticas contabilísticas e de avaliação, a responsabilidade financeira associada com o reconhecimento não pode ser compensada através dos ativos financeiros relacionados (Ministério de Economía y Hacienda, 2011, Tercera Parte, art.º 5.º).

No que diz respeito à Demonstração dos Resultados (Ministério de Economia y Hacienda, 2011, Tercera Parte, art.º 6.º), esta abrange a Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais, pela qual exibe as variações do fundo patrimonial decorrentes ao longo do ano para os seguintes itens:

- Resultado do exercício;
- Reclassificações ou transferências feitas para o resultado do exercício;
- Ajustes devido às alterações nas políticas contabilísticas e de correções de erros;
- Montante dos rendimentos ou gastos reconhecidos diretamente no fundo patrimonial;
- Alterações nos níveis de qualificação da fundação ou fundo social;
- Todas as outras alterações que ocorrem no património líquido.

De acordo com o art.º 7.º, o Anexo normal detém as informações contidas nas outras DF. O modelo contém as informações mínimas, porém, nos casos em que as informações solicitadas não sejam significativas, não se completará esses campos. O normativo apresenta três tipos de Anexos, o normal, o simplificado e o abreviado. A Demonstração dos Fluxos de Caixa está incluída no Anexo, mas apenas no Anexo normal.

A informação quantitativa exigida no Anexo deve referir-se ao exercício correspondente ao das contas anuais, assim como ao exercício anterior para fornecer informação comparativa, exceto se uma norma de contabilidade específica disser o contrário (Ministério de Economía y Hacienda, 2011, Tercera Parte, art.º 7.º).

3.2.2. Plano Geral de Contabilidade das entidades sem fins lucrativos (PGC ESNL)

Ativos fixos tangíveis

A norma apresenta princípios aplicáveis aos bens que não geram fluxos de caixa. Os ativos fixos tangíveis que geram fluxos de caixa são aqueles que proporcionam um rendimento ou geram um rendimento comercial através da comercialização de bens ou serviços. Os ativos fixos tangíveis que não geram fluxos de caixa são aqueles que não têm finalidade de gerar um retorno comercial.

Estes últimos são mensurados inicialmente pelo seu custo. No caso de serem recebidos numa troca são mensurados pela quantia escriturada do bem entregue, somando a quantia paga ou a pagar, sem exceder o justo valor dos ativos recebidos. Os ativos fixos tangíveis obtidos a título gratuito devem ser mensurados pelo justo valor.

Regra geral, os terrenos têm uma vida infinita, logo não são depreciables. Porém, se no início do projeto forem incluídos custos de reabilitação incorridos com frequência para manter a capacidade do serviço, essa parte do terreno é depreciable, na medida em que consome o potencial de serviço do ativo.

Tal como acontece no normativo português, quando a quantia recuperável for inferior à quantia escriturada, deve ser reconhecida a perda por imparidade (Ministério de Economía y Hacienda, 2011, Segunda Parte, art.º 2.º).

Ativos intangíveis

Aplica-se aos gastos de investigação e desenvolvimento que satisfaçam a definição de ativos que não criam fluxos de caixa. Os gastos de investigação serão gastos do exercício em que ocorrerem. No entanto, podem ser considerados como ativos intangíveis desde que cumpram com os seguintes requisitos:

- Estar especificamente discriminados pelo projeto e o seu custo esteja claramente estabelecido de modo que possa ser distribuído no tempo e haja motivos fundados de sucesso técnico;
- Criação de um potencial de serviço na atividade futura da entidade do projeto ou projetos em questão.

Os gastos de investigação presentes no ativo devem ser depreciados durante a sua vida útil, no prazo máximo de cinco anos. Os gastos de desenvolvimento, quando cumpram os requisitos para a criação de gastos de investigação são reconhecidos como ativo e devem ser depreciados durante a sua vida útil. (Ministério de Economía y Hacienda, 2011, Segunda Parte, art.º 3.º).

Relativo à mensuração, esta é tratada da mesma forma que os ativos fixos tangíveis, ou seja, pelo modelo de custo (Ministério de Economía y Hacienda, 2007a, Segunda Parte, art.º 5.º).

Bens do património histórico

O termo “bens do património histórico” destina-se aos elementos incluídos na Lei nº 16/1985, de 25 de junho, do património histórico espanhol. São ativos que a comunidade considera fundamental preservar, por razões de natureza cultural ou artística, não podendo ser substituídos.

Os critérios contidos nas normas relativas aos ativos fixos tangíveis são aplicáveis aos bens do património histórico, sem prejuízo dos seus aspetos particulares:

- Na determinação do preço de compra deve ter em conta o impacto dos gastos relacionados com grandes reparações. Nestes termos, a quantia equivalente a estes gastos será depreciada de forma diferente do resto dos elementos, durante o período para as grandes reparações. Se esses gastos não foram devidamente especificados na compra ou construção, para efeitos de identificação, pode usar-se o preço atual de mercado de uma reparação semelhante.
- Quando se realizam grandes reparações, o gasto é reconhecido no valor contabilístico do bem como uma substituição, desde que cumpram com as condições para o reconhecimento. Então, qualquer montante anteriormente associado a uma reparação incorporada na quantia escriturada desse bem é desreconhecido.

As obras de arte e artigos de coleções que não tenham a qualificação de ativos do património histórico devem ser depreciados, a não ser que a organização consiga demonstrar que a sua vida útil também seja indefinida (Ministério de Economía y Hacienda, 2011, Segunda Parte, art.º 4.º).

Dívidas a receber e a pagar (Instrumentos financeiros)

Aplica-se aos seguintes ativos e passivos:

- Créditos da própria atividade - direitos de cobrança que surgem no desenvolvimento de atividades próprias perante os beneficiários, utentes, patrocinadores e afiliados;
- Dívidas da própria atividade - obrigações que decorrem da concessão de auxílios e outras ajudas para os beneficiários da entidade.

Referente à valorização inicial das dívidas a receber, as quotas, doações e outros auxílios semelhantes, de patrocinadores, afiliados ou de outros devedores, com vencimento de curto prazo, devem ser escriturados pelo seu valor nominal. Se o vencimento exceder esse período, são mensurados pelo seu valor presente. A diferença entre o valor presente e o valor nominal do crédito será reconhecido como rendimento financeiro na Demonstração dos Resultados de acordo com o critério do custo amortizado. Os empréstimos atribuídos no exercício da atividade própria a taxas de juro zero ou abaixo das taxas de juro de mercado, devem ser reconhecidos pelo seu justo valor.

A diferença entre o justo valor e o valor entregue é reconhecido inicialmente, como um gasto na Demonstração dos Resultados, de acordo com a sua natureza. Após o reconhecimento inicial, a reversão do desconto praticado é reconhecido como um rendimento financeiro.

No que respeita à valorização inicial das dívidas a pagar de curto prazo, dará origem ao reconhecimento de um passivo pelo seu valor nominal. Se o vencimento ultrapassar este prazo, são reconhecidos também pelo valor presente. A diferença entre o valor presente e o valor nominal é reconhecido como um gasto financeiro na Demonstração dos Resultados de acordo com o critério do custo amortizado (Ministério de Economía y Hacienda, 2011, Segunda Parte, art.º 5.º).

Inventários

Este ponto diz respeito aos inventários entregues aos beneficiários da entidade em cumprimento dos seus próprios fins, sem contraprestação ou em troca de uma contraprestação significativamente inferior ao valor de mercado. Os inventários recebidos a título gratuito pela entidade são mensurados pelo justo valor, e quanto aos bens adquiridos, estes são mensurados ao custo.

As entregas realizadas em cumprimento com as finalidades da entidade são reconhecidas como gasto pelo seu valor contabilístico (Ministério de Economía y Hacienda, 2011, Segunda Parte, art.º 6.º e Ministério de Economía y Hacienda, 2007a, Segunda Parte, art.º 10.º).

Impostos sobre o rendimento

As ESNL admitem como gasto o imposto sobre o rendimento, utilizando os critérios estabelecidos para as entidades com fins lucrativos: método do imposto a pagar e método do imposto diferido (Ministério de Economía y Hacienda, 2011, Segunda Parte, art.º 7.º e Ministério de Economía y Hacienda, 2007a, Segunda Parte, art.º 13.º).

Gastos e rendimentos

Os gastos incorridos são reconhecidos na Demonstração dos Resultados no exercício em que incidem, independentemente da data em que aconteça o fluxo financeiro. Em particular, as ajudas concedidas são reconhecidas no momento em que ocorrem.

O reconhecimento dos rendimentos das entregas de bens ou prestações de serviços são mensurados pelo montante acordado, as quotas são reconhecidas como rendimento no período a que se referem, os rendimentos de promoções de angariação de fundos, patrocínios e parcerias são reconhecidos quando as campanhas e eventos ocorrem e caso seja necessário, deve proceder-se a eventuais acréscimos (Ministério de Economía y Hacienda, 2011, Segunda Parte, art.º 8.º).

Em suma podemos dizer que o reconhecimento dos gastos e rendimentos obedece ao pressuposto do acréscimo.

Subsídios, doações e legados recebidos

Os subsídios, doações e legados não reembolsáveis são reconhecidos, regra geral, diretamente no fundo patrimonial da entidade e subseqüentemente reconhecidos como rendimentos, de uma forma sistemática e racional correlacionando com os custos da concessão do subsídio, doação ou legado. Os subsídios, doações e legados adquiridos a fundo perdido sem uma finalidade específica devem ser contabilizados diretamente nos resultados do período. Os que são obtidos para financiar gastos específicos são reconhecidos diretamente nos resultados, com base no pressuposto do acréscimo.

Se os subsídios forem atribuídos pelos membros, fundadores ou empregadores obedecerá aos critérios anteriores, exceto se forem a título do fundo social, casos em que são reconhecidos diretamente no fundo patrimonial.

No caso dos subsídios reembolsáveis são reconhecidos como passivos até que adquiram o estatuto de não-reembolsável.

Os subsídios, doações e legados de caráter monetário devem ser mensurados ao justo valor do valor pago. Se tiverem caráter não-monetário ou em espécie são valorizados ao justo valor dos bens ou serviços recebidos, desde que o justo valor dos bens ou serviços seja determinado com fiabilidade (Ministério de Economía y Hacienda, 2011, Segunda Parte, art.º 9.º).

Fusões entre ESNL

Os elementos patrimoniais da entidade resultantes da fusão serão mensurados pela quantia escriturada que apresentava em cada entidade antes desta operação. Deste modo, a nova entidade irá transferir para o seu fundo patrimonial todas as rubricas que compoñham o fundo patrimonial das entidades que envolvem a fusão. Os honorários pagos a advogados ou outros profissionais envolvidos na transação são reconhecidos como gasto do período.

Quanto à eliminação das dívidas recíprocas, qualquer perda por imparidade anteriormente reconhecida por estas entidades na mesma matéria, deve ser revertida e reconhecida como rendimento da entidade que tenha reconhecido a perda por imparidade. Na data da ocorrência da transferência do património para a nova entidade, as contas a receber e as contas a pagar serão canceladas (Ministério de Economía y Hacienda, 2011, Segunda Parte, art.º 10.º).

3.3 Síntese

Depois da análise do normativo contabilístico das ESNL dos dois países podemos dizer que, quanto à estrutura e conteúdos das DF, em Portugal as cinco DF são apresentadas de forma autónoma, enquanto em Espanha a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais são integradas no Anexo e na Demonstração dos Resultados, respetivamente.

Em termos de mensuração, esta é realizada de acordo com os vários critérios que cada país tem, sendo por várias vezes para os mesmos elementos feita de maneira diferente. Os ativos fixos tangíveis são mensurados pelo custo em ambos os países, permanecendo a diferença para os bens adquiridos a título gratuito – custo considerado em Portugal e justo valor em Espanha. Em Portugal há a opção do modelo de revalorização, enquanto em Espanha os bens obtidos numa troca são mensurados pela quantia escriturada do bem entregue somando a quantia paga ou a pagar, sem ultrapassar o justo valor.

No que diz respeito aos ativos intangíveis e aos bens do património histórico, ambos são mensurados da mesma forma que os ativos fixos tangíveis, havendo uma pequena diferença no normativo espanhol, onde os gastos com a investigação são capitalizáveis caso cumpra os requisitos, enquanto em Portugal são considerados gastos do período.

Em Espanha os inventários podem ser mensurados pelo custo ou pelo justo valor, gerais ou adquiridos a título gratuito, respetivamente. Em Portugal há várias bases de mensuração dependendo da origem e finalidade dos inventários.

O rédito é tratado de forma autónoma, apenas em Portugal. Já em Espanha, é abordado no capítulo dos gastos e rendimentos quanto ao seu reconhecimento. No caso dos gastos e rendimentos, são explorados diretamente em Espanha onde são reconhecidos na demonstração dos resultados do exercício em que ocorrem e em Portugal este ponto resume-

se ao pressuposto do acréscimo como o princípio subjacente à preparação e elaboração das DF.

No tratamento dos subsídios e outros apoios, não existem grandes diferenças a salientar. Relativamente ao imposto sobre o rendimento, tanto em Portugal como em Espanha são mensurados pelo método do imposto a pagar, podendo estar sujeitos a impostos diferidos.

Os instrumentos financeiros/dívidas a receber e a pagar revelam um tratamento contabilístico diferente em ambos os países. Portugal utiliza modelos de mensuração diferentes conforme o tipo de instrumentos financeiros, caso tenham sido negociados em mercado ou não, enquanto Espanha expõe distintos modelos de mensuração para instrumentos com prazos diferentes.

CAPITULO IV – ESTUDO EMPÍRICO: ANÁLISE COMPARATIVA DO NORMATIVO APLICÁVEL ÀS ESNL DA PENÍNSULA IBÉRICA

Nota Introdutória

O quarto e último capítulo desta dissertação é dedicado ao estudo empírico, onde é apresentada a análise comparativa dos normativos português e espanhol aplicáveis às ESNL. Primeiramente, são fundamentados os objetivos e as perguntas de investigação, seguidamente o enquadramento metodológico e finalmente apresentada a análise comparativa, através de vários quadros comparativos.

4.1. Metodologia de Investigação

4.1.1. Fundamentação dos objetivos e perguntas de investigação

Para a definição do tema de trabalho, foi necessária uma profunda reflexão sobre a sua importância. Assim, esta dissertação passa por realizar uma comparação, entre Portugal e Espanha, dos normativos contabilísticos aplicáveis às ESNL.

Para atingir o nosso principal objetivo foi necessário recorrer a uma revisão de literatura, na qual é exposta a dimensão da economia social, o desenvolvimento histórico dos normativos contabilísticos em Portugal e Espanha e, finalmente, a apresentação e divulgação da informação financeira das entidades envolvidas.

Após a realização da revisão da literatura surgiram as seguintes questões que procuram responder ao nosso objetivo inicialmente traçado:

- Quais os tipos de entidade que adotam o normativo das ESNL em Portugal e Espanha?
- Quais as DF emitidas pelas ESNL por ambos os países?
- Quais as áreas abordadas pelas normas em Portugal e Espanha?
- Quais as principais diferenças entre a NCRF-ESNL Portuguesa e o PGC-ESNL 2011 Espanhol?

Fazer um estudo desta dimensão torna-se bastante pertinente porque, como já foi referido, cada vez mais as ESNL são responsáveis pela criação de emprego, havendo uma enorme tendência a aumentar. São estas entidades que, em várias ocasiões, promovem e salvaguardam os direitos da população, bem como representam os interesses dos cidadãos junto dos poderes públicos.

4.1.2. Enquadramento metodológico da investigação

Segundo Ludke e André (1986) a pesquisa qualitativa pode assumir várias formas, destacando-se, principalmente, a pesquisa etnográfica e o estudo de caso.

A metodologia de investigação utilizada neste trabalho é qualitativa (descritiva), uma vez que, a perspetiva qualitativa enfatiza uma visão fenomenológica, na qual a realidade está inerente à perceção dos indivíduos. Estudos derivados desta perspetiva são focados em significados e compreensão, tendo lugar em situações naturais (McMillan, 1996).

A investigação qualitativa tem como essência, segundo Bogdan e Biklen (1994), cinco características principais:

- A fonte direta dos dados é o ambiente natural e o investigador é o principal agente na recolha desses mesmos dados;
- Os dados que o investigador recolhe são essencialmente de carácter descritivo;
- Os investigadores que utilizam metodologias qualitativas interessam-se mais pelo processo em si do que propriamente pelos resultados;
- A análise dos dados é feita de forma indutiva;
- O investigador interessa-se, acima de tudo, por tentar compreender o significado que os participantes atribuem às suas experiências.

Segundo Sousa e Batista (2011) a técnica de análise de conteúdo possibilita, na fase de classificação, a apresentação resumida e estruturada dos dados recolhidos de diversas fontes. Este tipo de apresentação facilita a análise comparativa. Trata-se, portanto, da metodologia mais adequada para este tipo de estudo.

Com a utilização desta metodologia de investigação, como também da técnica de análise de conteúdo, podemos verificar ao longo deste capítulo que apresentando as diversas análises de forma estruturada em quadros, e fazendo sempre uma comparação da técnica utilizada, permite obter resultados mais facilmente, bem como atingir os objetivos a que nos propusemos.

4.2. Análise Comparativa entre Portugal e Espanha

Após fundamentarmos o nosso objetivo de estudo e formularmos as questões de investigação, neste ponto são apresentados todos os resultados para atingirmos o nosso objetivo.

4.2.1 Entidades que adotam o normativo das ESNL

A criação destas regras contabilísticas aplicáveis às ESNL fundamenta-se por duas razões específicas. A primeira pela propagação que estas entidades têm vindo a conhecer e o papel e peso relevantes que desempenham na economia portuguesa, e a segunda pela necessidade de transparência das atividades destas entidades (Ministério das Finanças e da Administração Pública, Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, 2011).

Ao abrigo do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, este normativo aplica-se às “entidades que prossigam a título principal uma atividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto”, excetuando-se o setor cooperativo e as entidades que se encontrem abrangidas pela aplicação das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS).

No entanto, só em 2013, através do Orçamento de Estado (Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro), as cooperativas de solidariedade social, que até então estavam enquadradas no SNC, passaram a poder adotar o SNC-ESNL (Bandeira *et al.*, 2015, p. 24).

Segundo a Lei 5/2011, de 29 de março, são denominadas entidades do sector não lucrativo em Espanha as cooperativas, sociedades mútuas e associações. Por sua vez, o Real Decreto 1514/2007, de carácter obrigatório, levou à aplicação do PCG ESNL para estas entidades.

Perante o que foi dito anteriormente, podemos dizer que com a entrada em vigor do Decreto-Lei N.º36A/2011 e do Real Decreto 1514/2007 as cooperativas, sociedades mútuas e associações adotaram o normativo das ESNL, embora em Portugal exista a exceção para as cooperativas pois apenas as de carácter de solidariedade social podem adotar o SNC-ESNL.

4.2.2 Demonstrações financeiras emitidas pelas ESNL

Para responder a uma das questões de investigação, nomeadamente, quais as DF emitidas pelas ESNL portuguesas e espanholas, foi elaborado o seguinte quadro que expõe todas as DF a serem apresentadas em ambos os países.

Quadro 10: Demonstrações Financeiras emitidas pelas ESNL

País		
Portugal	Espanha	Diferenças/Semelhanças
Balanço; Demonstração dos Resultados por Funções ou por Natureza; Demonstração das Alterações dos Fundos Patrimoniais; Demonstração de Fluxos de Caixa e Anexo.	Balanço; Demonstração de Resultados (incluindo a Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais) Anexo (incluindo a Demonstração dos Fluxos de Caixa).	Existe uma diferença na apresentação das DF visto que há diferentes níveis de autonomia embora ambos os países apresentem as mesmas DF.

Fonte: Elaboração própria

Analisando a estrutura e conteúdo das DF entre Portugal e Espanha, podemos afirmar que as entidades Portuguesas apresentam um maior número de DF do que as entidades espanholas. Mais detalhadamente, Portugal apresenta a Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais (Anexo 4) e a Demonstração dos Fluxos de Caixa, de uma forma independente. Já em Espanha, as mesmas encontram-se integradas em outras DF. De uma forma mais precisa, em Espanha, a Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais é parte integrante da Demonstração dos Resultados e a Demonstração dos Fluxos de Caixa (Anexo 8) integra o Anexo. Em suma, ambos os países apresentam as mesmas DF, apenas variam na forma como são apresentadas.

Perante os factos, pode ser levantada a questão relativa à Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais, em Espanha, que estando incorporada na Demonstração dos Resultados e não no Balanço e sendo a responsável pelas explicações das variações ocorridas no Fundo Patrimonial, levanta dúvidas relevantes sobre quais as implicações que a mesma tem ao ser inserida na Demonstração dos Resultados. Como não é uma DF de cariz autónomo, será de ponderar, em qual das demonstrações seria mais útil esta informação.

4.2.3 Áreas abordadas pela norma

Para responder a uma das questões de investigação, nomeadamente, quais as áreas abordadas pela norma em ambos os países, foi elaborado o seguinte quadro que expõe as áreas que cada país aborda na sua norma.

Quadro 11: Áreas abordadas pela norma

Área	Portugal	Espanha
Adoção pela 1ª vez da NCRF- ESNL	✓	
Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros	✓	
Ativos fixos tangíveis	✓	✓
Ativos intangíveis	✓	✓
Bens do património histórico	✓	✓
Loações	✓	
Gasto de empréstimos obtidos	✓	
Inventários	✓	✓
Rédito	✓	
Provisões, passivos e ativos contingentes	✓	
Subsídios e outros apoios Subsídios, doações e legados recebidos	✓	✓
Alterações em taxas de câmbio	✓	
Impostos sobre o rendimento	✓	✓
Instrumentos financeiros / Dívidas a receber e a pagar	✓	✓
Benefícios aos empregados	✓	
Gastos e rendimentos		✓
Fusões entre ESNL		✓

Fonte: Elaboração própria

O quadro exposto anteriormente demonstra que cada país define a composição da norma de maneira distinta. De uma forma mais detalhada, podemos verificar a que norma em Portugal aborda certos elementos que em Espanha não se verificam, como a adoção pela primeira vez da NCRF-ESNL, as políticas contabilísticas, as locações financeiras, os gastos com empréstimos obtidos, o rédito, as provisões, passivos e ativos contingentes, alterações em taxas de câmbio, benefícios dos empregados.

Por sua vez, Espanha na sua norma abrange os gastos e rendimentos, e em Portugal encontra-se abrangido pelo pressuposto do acréscimo. E finalmente, em Espanha inclui as Fusões entre ESNL, mas o mesmo não se verifica em Portugal.

4.2.4. Comparação da NCRF- ESNL de Portugal e PGC-ESNL de Espanha

O quadro seguinte começa por abordar de uma forma comparativa duas áreas da norma, nomeadamente, a adoção pela 1ª vez da NCRF-ESNL e as políticas contabilísticas subjacentes a estas entidades.

Quadro 12: Adoção pela 1ª vez / Políticas contabilísticas

Área	Portugal	Espanha
Adoção pela 1ª vez da NCRF-ESNL	Acarreta a elaboração do balanço de abertura, sendo o ponto de partida da aplicação da NCRF-ESNL, havendo lugar ao reconhecimento, desreconhecimento e reclassificação de itens e não sendo permitido a utilização do justo valor.	N/A
Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros	Determina os critérios para a seleção e aplicação de políticas contabilísticas; As alterações de estimativas afetam os resultados transitados e não os resultados do período,	N/A

Fonte: Elaboração Própria

Relativamente a estas áreas podemos dizer que em Espanha não são aplicáveis, no entanto em Portugal, já se tornam relevantes pois aquando da adoção pela 1ª vez da NCRF-ESNL, implica a elaboração de um balanço de abertura que serve de ponto de partida para a aplicação da norma, podendo ou não haver reconhecimento ou desreconhecimento de itens que figuram no balanço, não sendo permitido o uso do justo valor.

É importante referir que esta área da norma, na nossa opinião, não é aplicável às entidades que iniciarem a sua atividade após a data de aplicação do normativo, ou seja, todas as entidades criadas após janeiro de 2012, esta área não é aplicável.

No que respeita às políticas contabilísticas e às alterações nas estimativas, não são aplicadas em Espanha mas Portugal, determina os critérios de seleção e aplicação dessas políticas. Quanto às alterações nas estimativas podemos afirmar que não afetam os resultados do período mas sim os resultados transitados.

O próximo quadro apresenta de forma comparativa as diferenças nas formas de mensuração dos ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e também dos bens de património histórico.

Quadro 13: Ativo fixos Tangíveis / Intangíveis

Área	Portugal	Espanha
Ativos Fixos Tangíveis	<p>Mensuração:</p> <p>Modelo Geral: Modelo de custo;</p> <p>Bens recebidos a título gratuito: Custo considerado;</p> <p>Alternativo: Modelo de Revalorização</p>	<p>Mensuração:</p> <p>Bens Gerais: Modelo de custo;</p> <p>Pela quantia escriturada do bem entregue somando a quantia paga ou a pagar, sem ultrapassar o justo valor dos ativos recebidos;</p> <p>Bens recebidos a título gratuito: Justo Valor.</p>
Ativos intangíveis	<p>Mensuração: Modelo de custo.</p> <p>Reconhecimento:</p> <p>Despesas com investigação: gastos;</p> <p>Despesas com desenvolvimento: capitalizável;</p>	<p>Mensuração: Modelo de custo.</p> <p>Reconhecimento:</p> <p>Despesas com investigação: gastos, podendo ser considerados como ativo intangível desde que cumpram certas condições;</p> <p>Despesas com desenvolvimento: capitalizável.</p>
Bens do património histórico	Tratamento idêntico ao dos ativos fixos tangíveis.	Tratamento idêntico dos ativos fixos tangíveis.

Fonte: Elaboração Própria

Os ativos fixos tangíveis são mensurados pelo custo em ambos os países, existindo a diferença para os bens adquiridos a título gratuito, que em Portugal é mensurado como custo considerado, mas em Espanha é mensurado como justo valor. Em Espanha, os bens adquiridos numa troca são mensurados pela quantia escriturada do bem entregue mais a quantia paga ou a pagar, sem exceder o justo valor dos ativos recebidos, enquanto em Portugal existe a opção do modelo de revalorização.

Em relação aos ativos intangíveis e aos bens do património histórico, são ambos mensurados da mesma forma que os ativos fixos tangíveis, havendo uma diferença no normativo espanhol, onde os gastos com a investigação são capitalizáveis caso se cumpra um conjunto de requisitos, enquanto em Portugal são considerados gastos do período.

Em ambos os países, o tratamento dos bens de património histórico têm o mesmo estabelecido para os ativos fixos tangíveis.

O quadro 14 que se segue apresenta as diferenças nas formas de mensuração dos inventários, mostrando uma maior diversidade em Portugal, como podemos verificar.

Quadro 14: Inventários

Área	Portugal	Espanha
<i>Inventários</i>	<p>Mensuração:</p> <p>Inicial: custo histórico;</p> <p>Subsequente: custo histórico ou VRL (o menor entre os dois).</p>	<p>Mensuração de bens adquiridos:</p> <p>Modelo de custo</p> <p>Mensuração de bens obtidos a título gratuito:</p> <p>Justo Valor</p>
	<p>Mensuração de bens adquiridos/produzidos que não geram fluxos de caixa:</p> <p>Inicial: custo histórico;</p> <p>Subsequente: custo histórico ou custo Corrente (o menor entre os dois).</p>	
	<p>Mensuração de bens obtidos a título gratuito:</p> <p>Não geram fluxos de caixa: custo corrente;</p> <p>Geraram fluxos de caixa: VRL</p>	
	<p>Produto agrícola colhido proveniente de ativos biológicos:</p> <p><u>Mensuração inicial:</u> justo valor menos – custos estimados no ponto de venda na altura da colheita;</p> <p><u>Mensuração subsequente:</u> custo ou VRL (o menor entre os dois).</p>	

Fonte: Elaboração Própria

Em Espanha os inventários podem ser mensurados pelo modelo de custo ou pelo justo valor, quando se trata de bens adquiridos e bens obtidos a título gratuito, respetivamente. Portugal dispõe de várias bases de mensuração, dependendo da origem e da finalidade dos inventários.

No quadro 15 é feita a referência às locações e aos gastos de empréstimos obtidos, sendo apenas tratados pela norma Portuguesa.

Quadro 15: Locações / Custo de empréstimos obtidos

Área	Portugal	Espanha
<i>Locações</i>	<p>Locação financeira: reconhecido como ativo;</p> <p>Locação operacional: as despesas são reconhecidas como gastos.</p>	N/A
<i>Gastos de empréstimos obtidos</i>	Reconhecimento como gasto no período, podendo ser capitalizados.	N/A

Fonte: Elaboração Própria

Na análise do quadro anterior relativo às locações e gastos de empréstimos obtidos, podemos dizer que a norma Espanhola não faz referências a estes dois pontos. Já em Portugal, em termos de Locações, podemos dizer que nas Financeiras são reconhecidas como ativos e nas operacionais as despesas são reconhecidas como gastos.

Quanto às áreas da norma que dizem respeito ao rédito, às provisões, gastos em rendimentos, o quadro 16 abaixo demonstra que as duas primeiras áreas não são abordadas pela norma espanhola, e por sua vez, a última área relativa aos gastos e rendimentos não é abordada em Portugal, como podemos ver.

Quadro 16: Rédito / Provisões/ Gastos e Rendimentos

Área	Portugal	Espanha
<i>Rédito</i>	Mensuração: Justo Valor	N/A
<i>Provisões, passivos e ativos contingentes</i>	Mensuração: A provisão deve ser a melhor estimativa do gasto exigido para liquidar a obrigação à data do Balanço.	N/A
<i>Gastos e rendimentos</i>	N/A	Reconhecidos na Demonstração dos Resultados no exercício em que são incorridos.

Fonte: Elaboração Própria

O rédito é tratado de forma autónoma apenas em Portugal. Já em Espanha é abordado no capítulo dos gastos e rendimentos quanto ao seu reconhecimento.

As provisões, passivos e ativos contingentes são tratados de forma autónoma, tal como o rédito, apenas em Portugal, onde refere que deve ser feita a melhor estimativa de gasto exigido para liquidar a obrigação.

No caso dos gastos e rendimentos, são explorados diretamente em Espanha, onde são reconhecidos na demonstração de resultados no exercício em que ocorrem, e em Portugal este ponto resume-se ao pressuposto do acréscimo como o princípio subjacente à preparação e elaboração das DF.

Quadro 17: Subsídios e outros apoios / Subsídios, doações

Área	Portugal	Espanha
Subsídios e outros apoios / Subsídios, doações e legados recebidos	<p>Relacionados com ativos, incluindo os não monetários: inicialmente reconhecidos no Balanço como componente dos Fundos Patrimoniais, Subsequentemente: são imputados numa base sistemática como rendimentos.</p> <p>Reembolsáveis: reconhecidos como Passivo.</p> <p>Relacionados com o rendimento: reconhecidos como um rendimento desse exercício (podendo haver necessidade de diferimentos).</p> <p>Os subsídios não monetários: mensurados pelo justo valor, caso não seja possível determinar com fiabilidade deve ser mensurado pela quantia nominal.</p>	<p>Obtidos a fundo perdido sem uma finalidade específica: reconhecidos diretamente nos resultados do período.</p> <p>Não reembolsáveis com finalidades específicas são reconhecidos, diretamente no fundo patrimonial da entidade e posteriormente reconhecidos como rendimentos.</p> <p>Caráter monetário: avaliados ao justo valor do valor pago.</p> <p>Caráter não monetário: avaliados ao justo valor dos bens ou serviços recebidos, desde que o justo valor possa ser determinado com fiabilidade.</p>

Fonte: Elaboração Própria

O quadro anterior demonstra de uma forma clara que a mensuração dos subsídios e doações recebidas pelas entidades em ambos os países não diferem, não existindo grandes diferenças a considerar.

O quadro 18 faz referência aos benefícios aos empregados e às fusões entre ESNL, como podemos verificar, revelando que apenas Portugal trata os benefícios e apenas Espanha trata as fusões.

Quadro 18: Benefícios aos empregados / Fusões entre ESNL

Área	Portugal	Espanha
Benefícios aos empregados	<p>Os benefícios são contabilizados de forma linear, enquanto as obrigações pelo princípio do acréscimo.</p> <p>Os benefícios a curto prazo são reconhecidos como gasto ou passivo:</p> <p><u>Gasto</u>: quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço prestado por um empregado em troca desses benefícios;</p> <p><u>Passivo</u>: quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a pagar no futuro.</p>	N/A
Fusões entre ESNL	N/A	<p>Mensuração: Pelos valores contabilísticos que cada entidade apresentava antes desta operação.</p>

Fonte: Elaboração Própria

Podemos referir que os benefícios aos empregados apenas são abordados em Portugal, onde a norma refere que são contabilizados de forma linear, sendo que as obrigações têm por base o princípio do acréscimo, os benefícios de curto prazo podem ser reconhecidos como gasto ou passivo. Em Espanha este ponto não é abordado, mas no entanto, no que respeita às Fusões entre ESNL, refere que a mensuração é feita pelos valores contabilísticos da entidade antes da ocorrência da operação. Em Portugal, em relação a fusões entre ESNL, a norma não contempla este aspeto.

O próximo quadro retrata a forma de mensuração das alterações das taxas de câmbios, que apenas é abordada em Portugal, os impostos sobre o rendimento em ambos os países e a mensuração dos instrumentos financeiros e dívidas a receber e a pagar.

Quadro 19: Alterações em taxas de câmbio / Imposto sobre o rendimento / Instrumentos Financeiros

Área	Portugal	Espanha
Alterações em taxas de câmbio	<p>Mensuração:</p> <p><u>Inicial:</u> Taxa de câmbio à data da transação;</p> <p><u>Subsequente:</u> itens monetários - à taxa de fecho;</p> <p>Itens não monetários - à taxa de câmbio à data da transação.</p>	N/A
Impostos sobre o rendimento	<p>Mensuração:</p> <p>Método do imposto a pagar;</p> <p>Aplicável a NCRF 25 quando há lugar ao reconhecimento de impostos diferido.</p>	<p>Mensuração:</p> <p>Método do imposto a pagar;</p> <p>Impostos diferidos.</p>
Instrumentos financeiros / Dívidas a receber e a pagar.	<p>Modelo do custo;</p> <p>Negociáveis em mercado: Modelo do justo valor</p>	<p>Mensuração das dívidas a receber/pagar:</p> <p>Curto Prazo: Valor nominal; Médio e longo prazo: Valor presente;</p> <p>Custo amortizado: diferença entre o valor presente e o valor nominal - registado como rendimento;</p> <p>Empréstimos a baixa taxa de mercado: Justo valor; Não aplicável a dívidas a pagar.</p>

Fonte: Elaboração Própria

No que diz respeito às alterações em taxas de câmbio podemos afirmar que em Espanha esse tratamento não é aplicável, enquanto em Portugal são feitas duas mensurações: a inicial à taxa de câmbio da data da transação e outra subsequente.

Comparativamente ao imposto sobre o rendimento, em ambos os países são mensurados pelo método do imposto a pagar, podendo estar sujeitos a impostos diferidos.

Os instrumentos financeiros/dívidas a receber e a pagar estão sujeitos a um tratamento diferente nos dois países. Portugal utiliza modelos de mensuração consoante o tipo de instrumentos financeiros, tendo ou não sido negociados no mercado, enquanto Espanha utiliza vários modelos de mensuração nas dívidas a pagar e a receber.

4.3. Síntese dos resultados obtidos

Por fim, apresenta-se nesta secção uma síntese dos resultados obtidos ao longo da análise comparativa.

Quanto à questão *Quais os tipos de entidades que adotam o normativo das ESNL em Portugal e Espanha?*, verificou-se em Portugal que o normativo é aplicado às entidades que têm uma atividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, com a exceção do sector cooperativo e das entidades que se encontrem abrangidas pela aplicação das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS). No entanto, as cooperativas de solidariedade social, que estavam enquadradas no SNC, passaram a poder adotar o SNC-ESNL a partir de 2013.

Em relação a Espanha, podemos afirmar que as cooperativas, sociedades mútuas e associações, com o Real Decreto 1514/2007, de carácter obrigatório, estão sujeitas à aplicação do PCG ESNL para estas entidades.

Relativamente à questão *Quais as DF emitidas pelas ESNL por ambos os países?*, em termos genéricos ambos apresentam as mesmas DF, embora exista uma diferença na apresentação, pois em Espanha estas são apresentadas segundo diferentes níveis de autonomia.

Na questão de investigação *Quais as áreas abordadas pelas normas em Portugal e Espanha?*, verificou-se que a norma em Portugal aborda certos elementos que em Espanha não se verificam: a adoção pela primeira vez da NCRF-ESNL, as políticas contabilísticas, as locações financeiras, os gastos com empréstimos obtidos, o rédito, as provisões, passivos e ativos contingentes, alterações em taxas de câmbio, e benefícios aos empregados. Por sua vez, Espanha, ao contrário de Portugal, dá destaque aos gastos e rendimentos e inclui ainda as Fusões na sua norma.

Relativamente à última questão colocada, *Quais as principais diferenças entre a NCRF-ESNL Portuguesa e o PGC-ESNL 2011?*, as principais diferenças encontradas foram as seguintes:

- Em Espanha a adoção pela 1ª vez da NCRF-ESNL não é abordada pela norma, mas em Portugal já implica a elaboração de um balanço de abertura que serve de ponto de partida para a aplicação da norma;

- As políticas contabilísticas e as alterações nas estimativas não são aplicadas em Espanha mas, em Portugal, determinam os critérios de seleção e aplicação dessas políticas;

- Em relação aos ativos fixos tangíveis a diferença está nos bens adquiridos a título gratuito, que em Portugal é considerado como gasto, mas em Espanha é visto como justo valor;

- No que respeita aos ativos intangíveis e aos bens do património histórico, existe uma diferença no normativo espanhol, onde os gastos com a investigação são capitalizáveis, enquanto em Portugal são considerados gastos do período;

- Em Espanha, podemos dizer que as locações e gastos de empréstimos obtidos não são referidos na norma. Já em Portugal, em relação às Locações, podemos afirmar que nas Financeiras são reconhecidas como ativos e nas operacionais as despesas são reconhecidas como gastos;

- O rédito em Portugal é tratado de forma autónoma, já em Espanha é abordado no capítulo dos gastos e rendimentos quanto ao seu reconhecimento;

- As provisões, passivos e ativos contingentes são tratados de forma autónoma apenas em Portugal onde é referido que deve ser feita a melhor estimativa de gasto exigido para liquidar a obrigação.

- No caso dos gastos e rendimentos, são explorados diretamente em Espanha, onde são reconhecidos na demonstração dos resultados no exercício em que ocorrem. Em Portugal este ponto resume-se ao pressuposto do acréscimo como o princípio subjacente à preparação e elaboração das DF.

- Quanto aos benefícios dos empregados apenas são abordados em Portugal, onde a norma refere que são contabilizados de forma linear. Em Espanha, este ponto não é abordado, mas, no entanto, quando nos referimos às Fusões entre ESNL, a mensuração é feita pelos valores contabilísticos da entidade antes da ocorrência da operação. Em Portugal, em relação a fusões entre ESNL, a norma não contempla este aspeto.

- Finalmente, quanto às alterações em taxas de câmbio, em Espanha esse tratamento não é aplicável, enquanto em Portugal são feitas duas mensurações: a inicial à taxa de câmbio da data da transação e outra subsequente.

1. Principais Conclusões

Este trabalho teve como objeto de estudo a comparação do normativo contabilístico aplicável às ESNL entre Portugal e Espanha, dando maior relevância ao tratamento e apresentação da informação financeira destas entidades.

Consideramos o estudo bastante pertinente, pois cada vez mais as ESNL são responsáveis pela criação de emprego, dada a sua dimensão, e cada vez mais tendem a aumentar. São estas que, em várias ocasiões, promovem e salvaguardam os direitos da população, bem como representam os interesses dos cidadãos junto dos poderes públicos.

Do primeiro capítulo concluímos que este setor é cada vez mais relevante nos dias de hoje. Das diferentes definições existentes para as ESNL, julgamos que aquela que espelha melhor as entidades deste setor em Portugal é aquela que considera “O conjunto de organizações muito 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 – os poderes públicos e as empresas privadas com fins lucrativos, designados frequentemente e de forma simplificada, por Estado e Mercado”. (Quintão, 2004, p. 2).

Após o estudo da evolução do normativo contabilístico para o setor em análise concluímos que, com o passar do tempo, a importância das ESNL tornou-se cada vez mais notória. Numa fase inicial, na elaboração das suas demonstrações financeiras, estas entidades guiavam-se pelo referencial contabilístico das entidades com fins lucrativos. No início da última década do século XX, estas organizações começaram a adaptar certos planos contabilísticos, até que na segunda década do século XXI surge, então, a criação e aplicação de um regime normativo para as Entidades do Setor Não Lucrativo.

Após a análise do segundo capítulo desta dissertação, podemos concluir que, embora existam algumas diferenças na EC, dos dois países, a sua essência é similar, pelo que podemos deduzir que ao nível da estrutura contabilística deste tipo de entidades existe uma harmonização contabilística.

Com a análise do terceiro capítulo, referente às normas aplicadas à Península Ibérica, concluímos que a harmonização contabilística, que foi verificada anteriormente na EC, não se verifica relativamente ao normativo contabilístico das ESNL, pois existem várias diferenças sobretudo na mensuração, não invalidando o facto de também se encontrarem semelhanças. Este facto também poderá ser justificado pelas características distintas das entidades destes dois países, bem como o reduzido tempo em que as normas estão em vigor.

2. Contributos e perspectivas de investigação futuras

Este trabalho teve como propósito contribuir para o enriquecimento dos estudos desta temática, em termos de literatura sobre a economia social, mas principalmente sobre as características contabilísticas das ESNL. Desde 2012, as entidades em questão estão a receber uma maior ênfase no que diz respeito ao tratamento contabilístico, que até ao momento se encontrava pouco explorado. Daí termos achado interessante a realização deste estudo, para conseguirmos concluir que o nosso país deveria ter-se dedicado mais cedo a esta temática. O estudo do normativo e a sua comparação com o trabalho já realizado em Espanha ajudou-nos a perceber que há certos pontos/aspectos na norma que necessitam de ser questionados e, em comparação com Portugal, poderão ser melhorados, ou até mesmo revogados.

Para futuros trabalhos sugere-se a aplicação da metodologia desenvolvida nesta dissertação a outros normativos contabilísticos dos países da UE e não só, em comparação com Portugal, de modo a comparar resultados. De facto, seria interessante verificar qual o impacto da aplicação do normativo contabilístico para as ESNL em vigor em Portugal, em outro país.

3. Limitações

Contudo, conforme já foi referido anteriormente, o facto de a informação disponível sobre esta temática ser de nível ainda reduzido, leva a que o nosso estudo apresente algumas limitações. A entrada em vigor a 1 de janeiro de 2012 do normativo para as ESNL, fez com que a sua implementação não surtisse os resultados desejados, como por exemplo na harmonização contabilística, pois a informação além de reduzida, necessitava de ser explorada em vários aspectos, como por exemplo nas áreas que se encontram abordadas em Portugal e não em Espanha, e por sua vez as áreas já abordadas em Espanha e que continuam pouco exploradas em Portugal. Podemos frisar neste caso, a abordagem das áreas relativas aos gastos e rendimentos e fusões entre ESNL que em Portugal ainda não se encontram desenvolvidas, ao contrário de Espanha.

Com este estudo, ficamos a perceber que em relação a esta temática futuramente surgirão novos desenvolvimentos. Estamos convictos das limitações desta investigação e consideramos que futuros trabalhos sobre esta temática podem alargar o campo de investigação.

Referências Bibliográficas

- AECA, (2003). “Contabilidade de las Entidades sin Fines Lucrativos.” Documento n.º 23, Madrid: AECA;
- AECA, (2008). “Marco Conceptual de la Información Financiera para Entidades Sin Fines Lucrativos.” Documento n.º 1, Madrid: AECA;
- AMADO, M. (2007). “Qualificar o Terceiro Sector: Uma perspectiva de formação. *Vez e Voz - Inovação e Qualidade no Terceiro Sector*”. Documento nº 1, Série II, (pp. 51-56);
- ANDRADE, A.; FRANCO, R. (2007). “Organizações Sem Fins Lucrativos.” [Em linha]. Porto: SPI - Sociedade Portuguesa de Inovação;
- ARROYO, G. (1990). “La contabilidad en las entidades sin finalidad lucrativa.” Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas – Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España;
- ARTHÚS, E. (2009). “Las entidades sin finalidad lucrativa ante el nuevo PGC 2008”. *Técnica Contabilista*, n.º 719, (pp.40 -49);
- BANDEIRA, A.; MEIRA, D.; ALVES, V. (2015). “Os diferentes tipos de resultados nas cooperativas”. Congresso dos TOC, Lisboa, (p. 24);
- BOGDAN, R.; BIKLEN, S. (1994). “Investigação Qualitativa em Educação – uma introdução à teoria e aos métodos”. Porto: Porto Editora;
- CIRIEC, (2000). “The Enterprises and Organizations of the Third System: A Strategic Challenge for Employment [Em linha], Liège;
- CIRIEC, (2007). “The Social Economy in the European Union, the European Economic and Social Committee (EESC);
- CORRALES, E.; R. A. (2010). “Incidência da reforma contabilística nas Entidades sem fins lucrativos: Fundações e Associações.” *APOTEC*, (pp. 11-19);
- DEFOURNY, J. (2001). “From third sector to social enterprise. The emergence of social enterprise”. London and New York: Routledge;
- FERREIRA, A.; CRUZ, S.; AZEVEDO, A. (2012). “Estrutura concetual para as entidades do setor não lucrativo de Portugal e de Espanha.” *Revista Portuguesa de Contabilidade*. Vol. II, n.º 6, (pp. 217-234). Ginocar Produções: Porto;
- FRANCO, C. (2005).” Controvérsia em torno de uma definição para o Terceiro Setor [Em linha].” VIII Congresso Luso-Afro-Brasileiro de Ciências Sociais, Centro de Estudos Sociais da Universidade de Coimbra;

- GONÇALVES, C., *et al.* (2005). “Estudo comparativo entre o normativo contabilístico português e espanhol.” Trabalho da disciplina de Auditoria. Escola Superior de Tecnologia e Gestão – Instituto Politécnico de Beja;
- GUIMARÃES, J. (2010). “História da Normalização Contabilística em Portugal.” *Revista Eletrónica INFOCONTAB*, n.º 49;
- INE, (2006). “Conta Satélite das Instituições sem fins lucrativos 2006.” Projeto piloto; Lisboa: Instituto Nacional de Estatística;
- INE, (2011). “Conta Satélite das Instituições sem fins lucrativos 2011.” Projeto piloto; Lisboa: Instituto Nacional de Estatística;
- LÜDKE, M.; ANDRÉ, M. (1986). “Pesquisa em educação: abordagens qualitativas”. São Paulo: EPU;
- MCMILLAN, D. W. (1996). “Sense of community”. *Journal of Community Psychology*, n.º 24, (pp.315-325);
- PARADÍS, A. (2002). “La Contabilidad de las entidades sin finalidad lucrativa: especial referència a las fundaciones.” Dissertação de Doutoramento. Castellón, Universitat Jaume I: Facultat de Ciències Jurídiques i Econòmiques Departament de Finances i Comptabilitat;
- QUINTÃO, C. (2004). “Terceiro Setor – elementos para referenciação teórica e concetual [Em linha].” V Congresso Português de Sociologia;
- QUINTÃO, C. (2011). “O Terceiro Setor e a sua renovação em Portugal. Uma abordagem preliminar.” Porto: Instituto de Sociologia/Universidade do Porto;
- SALAMON, L. M.; SOKOLOWSKI, S.W.; HADDOCK, M. e TICE, H.S. (2012). “Portugal’s nonprofit sector in comparative context. Baltimore: Johns Hopkins Center for Civil Society Studies;
- SANTOS, C. (2010). “Análise do Sistema de Normalização Contabilística em Espanha.” Dissertação de Mestrado. Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro;
- SALVATORE, V. (2004). “A Racionalidade do 3º setor. In VOLTOLINI,R., *Terceiro Setor, Planeamento e Gestão*, (pp. 17-34);
- SOARES, C.; FIALHO J.; CHAU F.; GAGEIRO J.; PESTANA H. (2014). “A Economia Social e a sua Sustentabilidade como Fator de Inclusão Social”. Programa Operacional de Assistência Técnica Fundo Social Europeu, (p.33);
- SOUSA, M.; BATISTA, C. (2011). “Como fazer investigação, dissertações, teses e relatórios.” Lisboa: Pactor;

VIÇOSO, D. (2008). “A normalização contabilística das organizações sem fins lucrativos.” Revista de Contabilidade e Finanças, nº94, (pp. 29-36).

Legislação Consultada:

Portuguesa:

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS - Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro, Diário da República n.º 268, Serie I;

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS - Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de fevereiro de 1999, Diário da República n.º 36, Serie I;

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - Aviso n.º 15652/2009a, de 7 de setembro, Diário da República n.º 173, Série II;

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - Decreto-Lei nº 158/2009b, de 13 de Julho, Diário da República n.º 133, Serie I;

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - Despacho n.º 9292-A/2010, de 31 de Maio de 2010, Diário da República n.º 105, Série II;

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - Decreto- Lei n.º 36-A/2011a de 9 de março, Diário da República n.º 48, Série I;

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - Portaria nº 105/2011b de 14 de março, Diário da República n.º 51, Série I;

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – Portaria n.º 106/2011c de 14 de março, Diário da República n.º 51, Série I;

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – Aviso n.º 6726-B/2011d de 14 de março, Diário da República n.º 51, Série II;

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA JUSTIÇA - Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de julho, Diário da República n.º 149, Serie I;

MINISTÉRIO DO PLANO E COORDENAÇÃO ECONÓMICA E DAS FINANÇAS - Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro, Diário da República n.º 31, Serie I;

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DO PLANO - Decreto-Lei n.º 74/85, de 22 de março, Diário da República n.º 68, Serie I;

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DO PLANO - Decreto-Lei n.º 476/85, de 12 de novembro, Diário da República n.º 260, Serie I.

Espanha:

JEFATURA DEL ESTADO – Ley 30/1994, de 25 de noviembre, BOE n.º 282;

JEFATURA DEL ESTADO – Ley 19/1988, de 12 de julio, BOE n.º 169;

JEFATURA DEL ESTADO – Ley 1/2002, de 22 de marzo, BOE n.º 73;

JEFATURA DEL ESTADO – Ley 16/2007, de 4 de julio, BOE n.º 160;

JEFATURA DEL ESTADO – Ley 5/2011, de 29 de marzo, BOE n.º 76;

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA - Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, BOE n.º 310;

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA - Real Decreto 1514/2007a, de 16 de noviembre, BOE n.º 278;

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA - Real Decreto 1515/2007b, de 16 de noviembre, BOE n.º 279;

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA - Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, BOE n.º 283;

MINISTERIO DE HACIENDA – Real Decreto 530/1973, de 22 de febrero, BOE n.º 79;

MINISTERIO DE HACIENDA - Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, BOE n.º 254.

Sites consultados:

http://www.eurocid.pt/pls/wsd/wsdwcot0.detalle?p_cot_id=7655, consultado em 12/06/2015

<http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/7819/12/Cap%C3%ADtulo%20II.pdf>, consultado em 13/06/2015

<http://www.eesc.europa.eu/resources/docs/eesc-2007-11-pt.pdf>, consultado em 15/06/2015.

http://isociologia.pt/App_Files/Documents/working5_101019094100.pdf, consultado em 15/06/2015

http://isociologia.pt/publicacoes_workingpapers.aspx, consultado em 10/07/2015

<http://www.uv.es/uidescoop/cirie>, consultado em 11/07/2015

<http://www.ces.uc.pt/lab2004/inscricao/propostas/pdfs/rfranco.pdf>, consultado em 11/07/2015

http://www.spi.pt/colecao_economiadoconhecimento/documentos/manuais_PDF/ManualVIII.pdf, consultado em 14/09/2015

<https://sites.google.com/a/pttax.net/contabilidade/sector-nao-lucrativo/codigo-de-contas>, consultado em 19/09/2015

<http://revistas.ua.pt/index.php/estudosdoisca/article/viewFile/2025/1891>, consultado em 04/10/2015

Portugal

Anexo 1: Balanço

Balanço

Entidade:
BALANÇO EM XX DE YYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETARIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 XXX N	31 XXX N-1
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis			
Bens do património histórico e cultural			
Propriedades de investimento			
Activos intangíveis			
Investimentos financeiros			
Fundadores/beneméritos/patrocinadores/doadores/associados/membros			
Activo corrente			
Inventários			
Clientes			
Adiantamentos a fornecedores			
Estado e outros entes públicos			
Fundadores/beneméritos/patrocinadores/doadores/associados/membros			
Outras contas a receber			
Diferimentos			
Outros activos financeiros			
Caixa e depósitos bancários			
Total do activo			
FUNDOS PATRIMONIAIS E PASSIVO			
Fundos patrimoniais			
Fundos			
Excedentes técnicos			
Reservas			
Resultados transitados			
Excedentes de revalorização			
Outras variações nos fundos patrimoniais			
Resultado líquido do período			
Total do fundo de capital			
Passivo			
Passivo não corrente			
Provisões			
Provisões específicas			
Financiamentos obtidos			
Outras contas a pagar			
Passivo corrente			
Fornecedores			
Adiantamentos de clientes			
Estado e outros entes públicos			
Fundadores/beneméritos/patrocinadores/doadores/associados/membros			
Financiamentos obtidos			
Diferimentos			
Outras contas a pagar			
Outros passivos financeiros			
Total do passivo			
Total dos fundos patrimoniais e do passivo			

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

Anexo 2: Demonstração dos Resultados por Naturezas

Demonstração dos resultados por naturezas

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETARIA (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 e ganhos		+	+
Outros gastos e perdas		-	-
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		- / +	- / +
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Juros e rendimentos similares obtidos		+	+
Juros e gastos similares suportados		-	-
Resultado antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido 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

Anexo 3: Demonstração dos Resultados por Funções

Demonstração dos resultados por funções

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETARIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	Actividade A	Actividade B	PERÍODOS	
					N	N-1
Vendas e serviços prestados		x	x	x	+	+
Custo das vendas e dos serviços prestados		x	x	x	-	-
Resultado bruto		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	-	-
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		x	x	x	=	=
Gastos de financiamento (líquidos)		x	x	x	-	-
Resultados antes de impostos		x	x	x	=	=
Imposto sobre o rendimento do período		x	x	x	- / +	- / +
Resultado líquido do período		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

Anexo 4: Demonstração das alterações nos Fundos Patrimoniais

Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais

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 minoritários	Total dos Fundos Patrimoniais	
		Fundos	Excedentes técnicos	reservas	Resultado s transitados	Ajustamentos em activos financeiros	Excedentes de revalorização	Outras variações nos fundos patrimoniais	Resultado líquido do período			Total
POSIÇÃO NO INÍCIO DO PERÍODO N-1	1											
ALTERAÇÕES NO PERÍODO												
Primeira adopção de novo referencial contabilístico												
Alterações de políticas contabilísticas												
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras												
Realização do excedente de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis												
Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações												
Ajustamentos por impostos diferidos												
Outras alterações reconhecidas nos fundos patrimoniais												
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	2											
RESULTADO EXTENSIVO	3 4=2+3											
OPERAÇÕES COM INSTITUIDORES NO PERÍODO												
Fundos												
Subsídios, doações e legados												
Outras operações												
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO N-1	5 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

Entidade:

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

UNIDADE MONETÁRIA (1)

DESCRIÇÃO	Notas	Fundos Patrimoniais atribuídos aos instituidores da entidade-mãe								Interesses minoritários	Total dos Fundos Patrimoniais	
		Fundos	Excedentes técnicos	reservas	Resultado s transitados	Ajustamentos em activos financeiros	Excedentes de revalorização	Outras variações nos fundos patrimoniais	Resultado líquido do período			Total
POSIÇÃO NO INÍCIO DO PERÍODO N	6											
ALTERAÇÕES NO PERÍODO												
Primeira adopção de novo referencial contabilístico												
Alterações de políticas contabilísticas												
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras												
Realização do excedente de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis												
Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações												
Ajustamentos por impostos diferidos												
Outras alterações reconhecidas nos Fundos Patrimoniais												
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	7											
RESULTADO EXTENSIVO	8 9=7+8											
OPERAÇÕES COM INSTITUIDORES NO PERÍODO												
Fundos												
Subsídios, doações e legados												
Outras operações												
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO N	10 6+7+8+10											

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

Anexo 5: Demonstração dos Fluxos de Caixa

Demonstração dos fluxos de caixa

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS FLUXOS DE CAIXA
PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETARIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Fluxos de caixa das actividades operacionais – método directo			
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 actividades operacionais (1)		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades de investimento			
Pagamentos respeitantes a:			
<i>Activos fixos tangíveis</i>		-	-
<i>Activos intangíveis</i>		-	-
<i>Investimentos financeiros</i>		-	-
<i>Outros activos</i>		-	-
Recebimentos provenientes de:			
<i>Activos fixos tangíveis</i>		+	+
<i>Activos intangíveis</i>		+	+
<i>Investimentos financeiros</i>		+	+
<i>Outros activos</i>		+	+
<i>Subsídios ao investimento</i>		+	+
<i>Juros e rendimentos similares</i>		+	+
<i>Dividendos</i>		+	+
Fluxos de caixa das actividades de investimento (2)		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades de financiamento			
Recebimentos provenientes de:			
<i>Financiamentos obtidos</i>		+	+
<i>Realização de fundos</i>		+	+
<i>Cobertura de prejuízos</i>		+	+
<i>Doações</i>		+	+
<i>Outras operações de financiamento</i>		+	+
Pagamentos respeitantes a:			
<i>Financiamentos obtidos</i>		-	-
<i>Juros e gastos similares</i>		-	-
<i>Dividendos</i>		-	-
<i>Redução de fundos</i>		-	-
<i>Outras operações de financiamento</i>		-	-
Fluxos de caixa das actividades 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

Espanha

Anexo 6 - Balanço

MODELOS NORMALES DE CUENTAS ANUALES

BALANCE

BALANCE AL CIERRE DEL EJERCICIO 200X

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			
	I. Inmovilizado intangible			
201, (2801), (2901)	1. Desarrollo			
202, (2802), (2902)	2. Concesiones			
203, (2803), (2903)	3. Patentes, licencias, marcas y similares			
204	4. Fondo de comercio			
206, (2806), (2906)	5. Aplicaciones informáticas			
207, (2807), (2907)	6. Derechos sobre activos cedidos en uso			
205, 209, (2805), (2830), (2905)	7. Otro inmovilizado intangible			
	II. Bienes del Patrimonio Histórico			
240, (2990)	1. Bienes inmuebles			
241, (2991)	2. Archivos			
242, (2992)	3. Bibliotecas			
243, (2993)	4. Museos			
244, (2994)	5. Bienes muebles			
249	6. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico			
	III. Inmovilizado material			
210, 211, (2811), (2831), (2910), (2911)	1. Terrenos y construcciones			
212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, (2812), (2813), (2814), (2815), (2816), (2817), (2818), (2819), (2912), (2913), (2914), (2915), (2916), (2917), (2918), (2919)	2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material			
23	3. Inmovilizado en curso y anticipos			
	IV. Inversiones inmobiliarias			
220, (2920)	1. Terrenos			
221, (282), (2921), (2832)	2. Construcciones			
	V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a largo plazo			
2503, 2504, (2593), (2594), (293), (2523, 2524, (2953), (2954), 2513, 2514, (2943), (2944)	1. Instrumentos de patrimonio			
	2. Créditos a entidades			
	3. Valores representativos de deuda			
	4. Derivados			
	5. Otros activos financieros			
	VI. Inversiones financieras a largo plazo			
2505, (2595), 260, (269)	1. Instrumentos de patrimonio			
2525, 262, 263, 264, (2955), (298)	2. Créditos a terceros			
2515, 261, (297), (2945)	3. Valores representativos de deuda			
265	4. Derivados			
268, 27	5. Otros activos financieros			
474	VII. Activos por impuesto diferido			

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	B) ACTIVO CORRIENTE			
	I. Existencias			
30, (390)	1. Bienes destinados a la actividad			
31, 32, (391), (392)	2. Materias primas y otros aprovisionamientos			
33, 34, (393), (394)	3. Productos en curso			
35, (395)	4. Productos terminados			
36, (396)	5. Subproductos, residuos y materiales recuperados			
407	6. Anticipos a proveedores			
447, 448, (495)	II. Usuarios y otros deudores de la actividad propia			
	III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar			
430, 431, 432, 435, 436, (437), (490), (4935)	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios			
433, 434, (4933), (4934)	2. Clientes, entidades del grupo y asociadas			
440, 441, 446, 449, 5531, 5533	3. Deudores varios			
460, 464, 544	4. Personal			
4709	5. Activos por impuesto corriente			
4700, 4707, 4708, 471, 472	6. Otros créditos con las Administraciones Públicas			
558	7. Fundadores por desembolsos exigidos			
	IV. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a corto plazo			
5303, 5304, (5393), (5394), (593)	1. Instrumentos de patrimonio			
5323, 5324, 5343, 5344, (5953), (5954)	2. Créditos a entidades			
5313, 5314, 5333, 5334, (5943), (5944)	3. Valores representativos de deuda			
5353, 5354, 5523, 5524	4. Derivados			
	5. Otros activos financieros			
	V. Inversiones financieras a corto plazo			
5305, 540, (5395), (549)	1. Instrumentos de patrimonio			
5325, 5345, 542, 543, 547, (5955), (598)	2. Créditos a entidades			
5315, 5335, 541, 546, (5945), (597)	3. Valores representativos de deuda			
5590, 5593	4. Derivados			
5355, 545, 548, 551, 5525, 565, 566	5. Otros activos financieros			
480, 567	VI. Periodificaciones a corto plazo			
	VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes			
570, 571, 572, 573, 574, 575	1. Tesorería			
576	2. Otros activos líquidos equivalentes			
	TOTAL ACTIVO (A + B)			

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	A) PATRIMONIO NETO			
	A-1) Fondos propios			
	I. Dotación fundacional/Fondo social			
100, 101 (103), (104)	1. Dotación fundacional/Fondo social			
	2. (Dotación fundacional no exigida/Fondo social no exigido)			
	II. Reservas			
111	1. Estatutarias			
113, 114, 115	2. Otras reservas			
	III. Excedentes de ejercicios anteriores			
120	1. Remanente			
(121)	2. (Excedentes negativos de ejercicios anteriores)			
129	IV. Excedente del ejercicio			
	A-2) Ajustes por cambios de valor			
133	I. Activos financieros disponibles para la venta			
1340	II. Operaciones de cobertura			
137	III. Otros			
	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos			
130, 1320	I. Subvenciones			
131, 1321	II. Donaciones y legados			
	B) PASIVO NO CORRIENTE			
	I. Provisiones a largo plazo			
140	1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal			
145	2. Actuaciones medioambientales			
146	3. Provisiones por reestructuración			
141, 142, 143	4. Otras provisiones			
	II. Deudas a largo plazo			
177, 179	1. Obligaciones y otros valores negociables			
1605, 170	2. Deudas con entidades de crédito			
1625, 174	3. Acreedores por arrendamiento financiero			
176	4. Derivados			
1615, 1635, 171, 172, 173, 175, 180, 185, 189	5. Otros pasivos financieros			
1603, 1604, 1613, 1614, 1623, 1624, 1633, 1634	III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a largo plazo			
479	IV. Pasivos por impuesto diferido			
181	V. Periodificaciones a Largo plazo			

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	C) PASIVO CORRIENTE			
	I. Provisiones a corto plazo			
	II. Deudas a corto plazo			
499, 529	1. Obligaciones y otros valores negociables			
500, 505, 506	2. Deudas con entidades de crédito			
5105, 520, 527	3. Acreedores por arrendamiento financiero			
5125, 524	4. Derivados			
5595, 5598	5. Otros pasivos financieros			
509, 5115, 5135, 5145, 521, 522, 523, 525, 528, 5525, 5530, 5532, 555, 5565, 5566, 560, 561, 569, 5103, 5104, 5113, 5114, 5123, 5124, 5133, 5134, 5143, 5144, 5523, 5524, 5563, 5564	III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo			
412	IV. Beneficiarios - Acreedores			
	V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar			
400, 401, 405, (406)	1. Proveedores			
403, 404	2. Proveedores, entidades, del grupo y asociadas			
410, 411, 419	3. Acreedores varios			
465, 466	4. Personal (remuneraciones pendientes de pago)			
4752	5. Reservas por impuesto corriente			
4750, 4751, 4758, 476, 477	6. Otras deudas con las Administraciones Públicas			
438	7. Anticipos recibidos por pedidos			
485, 568	VI. Periodificaciones a corto plazo			
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)			

Anexo 7 – Demonstração de Resultados

CUENTA DE RESULTADOS

CUENTA DE RESULTADOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL DE 200X

N° CUENTAS	NOTA	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
	A) Excedente del ejercicio		
	1. Ingreso de la actividad propia		
720	a) Cuotas de asociados y afiliados		
721	b) Aportaciones de usuarios		
722, 723	c) Ingresos de promodones, patrocinadores y colaboraciones		
740, 748	d) Subvenciones imputadas al excedente del ejercicio		
747	e) Donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio		
728	f) Reintegro de ayudas y asignaciones		
(650)	2. Gastos por ayudas y otros		
(651)	a) Ayudas monetarias		
(653), (654)	b) Ayudas no monetarias		
(658)	c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno		
(6930), 71*, 7930	d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados		
73	3. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación		
(600), (601), (602), 6060, 6061, 6062, 6080,	4. Trabajos realizados por la entidad para su activo		
6081, 6082, 6090, 6091, 6092, 610*, 611*, 612*,	5. Aprovisionamientos		
(607), (6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933			
75			
(640), (641)	6. Otros ingresos de la actividad		
(642), (643), (649)	Gastos de personal		
(644), 7950	a) Sueldos, salarios y asimilados		
(62)	b) Cargas sociales		
(631), (634), 636, 639	c) Provisiones		
(655), (694), (695), 794, 7954	8. Otros gastos de la actividad		
(656), (659)	a) Servicios exteriores		
(68)	b) Tributos		
745	c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales		
746	d) Otros gastos de gestión corriente		
7951, 7952, 7955, 7956	9. Amortización del inmovilizado		
(690), (691), (692), 790, 791, 792	10. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio		
(670), (671), (672), 770, 771, 772	a) Subvenciones de capital traspasadas al excedente del ejercicio		
	b) Donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio		
	11. Exceso de provisiones		
	12. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado		
	a) Deterioro y pérdidas		
	b) Resultados por enajenaciones y otras		

N° CUENTAS	NOTA	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
	A.1) EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12)		
	13. Ingresos financieros		
7600, 7601	a) De participaciones en instrumentos de patrimonio		
7602, 7603	a) En entidades del grupo y asociadas		
7610, 7611, 76200, 76201, 76210, 76211	a) En terceros		
7612, 7613, 76202, 76203, 76212, 76213, 767,	b) De valores negociables y otros instrumentos financieros		
769	b) De entidades del grupo y asociadas		
(6610), (6611), (6615), (6616), (6620), (6621),	b) De terceros		
(6650), (6651), (6654), (6655)	14. Gastos financieros		
(6612), (6613), (6617), (6618), (6622), (6623),	a) Por deudas con entidades del grupo y asociadas		
(6624), (6652), (6653), (6656), (6657), (669	b) Por deudas con terceros		
(660)	c) Por actualización de provisiones		
(6630), (6631), (6633), 7630, 7631, 7633	15. Variación de valor razonable en instrumentos financieros		
(6632), 7632	a) Cartera de negociación y otros		
(668), 768	b) Imputación al excedente del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta		
(696), (697), (698), (699), 796, 797, 798, 799	16. Diferencias de cambio		
(666), (667), (673), (675), 766, 773, 775	17. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros		
	a) Deterioros y pérdidas		
	b) Resultados por enajenaciones y otras		
6300*, 6301*, (633), 638	A.2) EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (13+14+15+16+17)		
	A.3) EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS (A.1 + A.2)		
	18. Impuestos sobre beneficios**		
	A.4) Variación de patrimonio neto reconocida en el excedente del ejercicio (A.3 + 18)		
	B) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto.		
(800), (89), 900, 991, 992	1. Activos financieros disponibles para la venta.		
(810), 910	2. Operaciones de cobertura de flujos de efectivo.		
940, 9420	3. Subvenciones recibidas.		
941, 9421	4. Donaciones y legados recibidos.		
(85), 95	5. Ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.		
(8300)*, 8301, (833), 834, 835, 838	6. Efecto impositivo.		
	B.1) Variación de patrimonio neto por ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto (1+2+3+4+5+6)		
	C) Reclasificaciones al excedente del ejercicio.		
(802), 902, 993, 994	1. Activos financieros disponibles para la venta.		
(812), 912	2. Operaciones de cobertura de flujos de efectivo.		
(840), (8420)	3. Subvenciones recibidas.		

N° CUENTAS	NOTA	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
(841), (8421)	4. Donaciones y legados recibidos.		
8301*, (836), (837)	5. Efecto impositivo.		
	C.1) Variación de patrimonio neto por reasignaciones al excedente del ejercicio (1+2+3+4+5)		
	D) Variaciones de patrimonio neto por ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (B.1 + C.1)		
	E) Ajustes por cambios de criterio		
	F) Ajustes por errores		
	G) Variaciones en la dotación fundacional o fondo social		
	H) Otras variaciones		
	I) RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO (A.4+D+E+F+G+H)		

* Su signo puede ser positivo o negativo

Anexo 8 – Demonstración de Fluxos de Caixa

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X

	NOTAS	200X	200X-1
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN			
1. Excedente del ejercicio antes de impuestos. 2. Ajustes del resultado. <ul style="list-style-type: none"> a) Amortización del inmovilizado (+). b) Correcciones valorativas por deterioro (+/-). c) Variación de provisiones (+/-). d) Imputación de subvenciones, donaciones y legados (-) e) Resultados por bajas y enajenaciones del inmovilizado (+/-). f) Resultados por bajas y enajenaciones de instrumentos financieros (+/-). g) Ingresos financieros (-). h) Gastos financieros (+). i) Diferencias de cambio (+/-). j) Variación de valor razonable en instrumentos financieros (+/-). k) Otros ingresos y gastos (-/+). 3. Cambios en el capital corriente. <ul style="list-style-type: none"> a) Existencias (+/-). b) Deudores y otras cuentas a cobrar (+/-). c) Otros activos corrientes (+/-). d) Acreedores y otras cuentas a pagar (+/-). e) Otros pasivos corrientes (+/-). f) Otros activos y pasivos no corrientes (+/-). 4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación. <ul style="list-style-type: none"> a) Pagos de intereses (-). b) Cobros de dividendos (+). c) Cobros de intereses (+). d) Cobros (pagos) por impuesto sobre beneficios(+/-). e) Otros pagos (cobros) (-/+) 5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (+/- 1+/-2+/-3+/-4)			
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN			
6. Pagos por inversiones (-). <ul style="list-style-type: none"> a) Entidades del grupo y asociadas. b) Inmovilizado intangible. c) Inmovilizado material. d) Bienes del Patrimonio Histórico. e) Inversiones inmobiliarias. f) Otros activos financieros. g) Activos no corrientes mantenidos para venta. h) Otros activos. 7. Cobros por desinversiones (+). <ul style="list-style-type: none"> a) Entidades del grupo y asociadas. b) Inmovilizado intangible. c) Inmovilizado material. d) Bienes del Patrimonio Histórico. e) Inversiones inmobiliarias. f) Otros activos financieros. g) Activos no corrientes mantenidos para venta. h) Otros activos. 8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (7-6)			

	<u>NOTAS</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN			
9. Cobros y pagos por operaciones de patrimonio.			
a) Aportaciones a la dotación fundacional o fondo social.			
b) Disminuciones del fondo social.			
c) Subvenciones, donaciones y legados recibidos (+).			
10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero.			
a) Emisión			
1. Obligaciones y otros valores negociables (+).			
2. Deudas con entidades de crédito (+).			
3. Deudas con entidades del grupo y asociadas (+).			
4. Otras deudas (+).			
b) Devolución y amortización de			
1. Obligaciones y otros valores negociables (-).			
2. Deudas con entidades de crédito (-).			
3. Deudas con entidades del grupo y asociadas (-).			
4. Otras deudas (-).			
11. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (+/-9+/-10)			
D) Efecto de las variaciones de los tipos de cambio			
E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (+/-5+/-8+/-11+/- D)			
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio.			
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio.			