

# REVISTA PORTUGUESA DE CONTABILIDADE

## ESTRUTURA CONCEPTUAL PARA AS ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO DE PORTUGAL E DE ESPANHA

2012 | vol. II | nº 006 | pág. 000-000

Andreia Manuela Dias Ferreira  
Mestranda em Contabilidade ISCAA-UA

Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz  
Docente ISCAA-UA

Graça Maria do Carmo Azevedo  
GOVCOPP

# ESTRUTURA CONCETUAL PARA AS ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO DE PORTUGAL E DE ESPANHA

## ÍNDICE

Resumo	01
1_Introdução	00
2_Estrutura Concetual para as ESNL de Portugal	00
3_Estrutura Concetual para as ESNL de Espanha	00
4_Comparação	00
5_Conclusão	00
Referências Bibliográficas	00

## Ficha Técnica

### Título

Revista Portuguesa de Contabilidade

### Director

Hernâni Olímpio Carqueja

### Subdirector

Bruno Miranda Alves Pereira

### Editor

Ginocar Produções, S.A.

NIPC: 501 736 026

### Sede de Redacção

Rua Eng.º Ferreira Dias, 370 - 1.º

Apartado 8012 • 4100-246 Porto

Tel.: 22 339 40 30 Fax: 22 339 40 39

[www.revistadecontabilidade.com](http://www.revistadecontabilidade.com)

[encomendas@revistadecontabilidade.com](mailto:encomendas@revistadecontabilidade.com)

### Propriedade

Ginocar Produções, S.A.

### Execução Gráfica/Impressão

[www.Ginocar.pt](http://www.Ginocar.pt)

Rua Eng.º Ferreira Dias, 370 - 1.º

Apartado 8012 • 4100-246 Porto

### Tiragem

2000 Exemplares

### Periodicidade Trimestral

**JUNHO/2012**

**ERC** 126037

**DEP. LEGAL** 327583/11

# ESTRUTURA CONCEPTUAL PARA AS ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO DE PORTUGAL E DE ESPANHA

## RESUMO

Em Portugal, em 2011, foi aprovado o regime de normalização contabilística para as ESNL integrado no SNC, aplicável obrigatoriamente desde 2012. Em Espanha, também em 2011, foi aprovado o plano específico para as entidades em estudo – PGC ESNL 2011 – que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2012.

A Estrutura Conceptual (EC) de cada um dos dois novos normativos são idênticas, pelo que entendemos que ao nível dos pilares da estrutura contabilística existe, pelo menos no espaço ibérico, harmonização contabilística. Os principais interessados na informação financeira são os doadores/financiadores/associados, os seus membros e o Estado. A adaptação fundamental da EC para as ESNL é a maior abrangência do conceito de ativo – o requisito da *expectativa de obtenção de benefícios económicos futuros* é eliminado, sendo exigido *atividades presentes e futuras* através do recurso controlado. Consequentemente, os conceitos de passivo, gasto e rendimento, assim como as condições gerais de reconhecimento, foram moldados em conformidade. Em termos de mensuração, aos critérios estabelecidos pela EC do SNC acrescenta-se o custo considerado, para os casos da aquisição de ativos fixos tangíveis a título gratuito. A EC para as ESNL espanholas apresenta um conjunto de critérios de mensuração mais alargado, mas que, direta ou indiretamente, têm correspondência com as apresentadas pela EC portuguesa.

## 1\_INTRODUÇÃO

As entidades do setor não lucrativo (ESNL) realizam uma atividade de transformação de recursos em bens e serviços a favor de beneficiários que os recebem e utilizam, financiando-se através de doações, contribuições, quotizações, subsídios, patrocínios. Por isso, estas organizações realizam uma atividade económica que pode e deve ser objeto da Contabilidade.

Durante muitos anos as ESNL da Península Ibérica não tiveram grandes exigências de informação e controlo, não tendo existido necessidade de requerer da contabilidade alterações ou adaptações substanciais. Neste período, estas entidades aplicavam o normativo contabilístico estabelecido para as entidades com finalidade lucrativa: em Portugal, o Plano Oficial de Contabilidade (POC/77 e POC/89), e, em Espanha, o *Plano General de Contabilidade* (PGC/73 e PGC/90).

Contudo, nos últimos anos houve avanços (designadamente, crescimento destas entidades, maior distanciamento entre doadores e gestores destas entidades e evolução dos conceitos de gestão) que passaram a justificar uma maior exigência de informação e controlo. Assim, em Portugal, sensivelmente, a partir da última década do século XX, começaram a aparecer os primeiros planos setoriais, com base no POC, para as instituições particulares de solidariedade social, associações mutualistas e para a área do desporto: PCIPSS (1989), PCAM (1995) e POCFAAC (1998), respetivamente. Em Espanha, em 1998,

foi aprovado, uma adaptação do PGC (PGC 98 adaptado às ESNL), continuando o normativo aplicável a estas entidades a ser sustentado pelas normas contabilísticas das entidades lucrativas.

Em Espanha, em 2007, todo o normativo contabilístico referente às ESNL foi afetado pelo processo de harmonização internacional, sendo estabelecido um novo normativo contabilístico para o setor privado. Consequentemente, as ESNL espanholas tiveram de adotar na preparação e elaboração das demonstrações financeiras (DF) este novo normativo, sendo-lhes, todavia, possibilitado continuar a implementar a sua adaptação setorial, com base no PGC 98 adaptado às ESNL, em todos os aspetos que não colidissem com o novo normativo. Por fim, em 2011, foi aprovado o plano específico para as entidades em estudo – PGC ESNL 2011 – que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2012.

Em Portugal, foi aprovado, em 2011, o regime de normalização contabilística para as ESNL integrado no SNC. Este último entrou em vigor em 2010 e serviu de regime transitório para as entidades que não se enquadravam no âmbito dos planos setoriais. Este novo normativo para as ESNL, aplicável obrigatoriamente desde 2012, podendo ter sido aplicado por opção em 2011, é uma adaptação das normas aplicáveis às entidades lucrativas atendendo às especificidades destas organizações.

As normas recentemente aprovadas significam um passo importante na homogeneização e adaptação das normas de contabilidade para as ESNL. Numa primeira análise, cremos ser relevante estudar as adaptações que foram necessárias efetuar à Estrutura Concetual (EC) do normativo contabilístico. Neste artigo pretendemos evidenciar as adaptações à EC necessárias no âmbito das ESNL portuguesas e comparar as EC vigentes na Península Ibérica, evidenciando os pontos de contacto e de afastamento.

A missão fundamental da EC é explicar o objetivo da informação financeira empresarial, identificar as características qualitativas que determinam a sua utilidade, definir os elementos das DF, estabelecer as regras se utilizam para o reconhecimento e mensuração dos mesmos assim como os princípios utilizados para a manutenção do capital nas entidades (GONÇALVES *ET AL.*, 2005). A EC das ESNL é uma aplicação da teoria geral da contabilidade, que desenvolve fundamentos concetuais que se baseiam na informação financeira destinada a satisfazer propósitos gerais, com o objetivo de adotar um sustento racional das regras contabilísticas gerais para a informação das ESNL (AECA, 2008).

## 2 ESTRUTURA CONCEPTUAL PARA AS ESNL DE PORTUGAL

Para uma análise mais pormenorizada, iremo-nos debruçar de seguida sobre o objetivo das DF, os utentes das mesmas, as suas características qualitativas, os seus elementos assim como os seus critérios de reconhecimento e de mensuração.

### 2.1 OBJETIVO E UTENTES DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

O objetivo das DF é o 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 *stakeholders* nas suas tomadas de decisões económicas (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2009, §12). Tal objetivo encontra-se vertido – como não podia deixar de ser – no ponto 3.1.3 das bases para a apresentação das DF (BADF) para ESNL (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011a, Anexo II).

A fim de satisfazerem os seus objetivos, as DF são preparadas de acordo com o pressuposto de continuidade e segundo o regime contabilístico do acréscimo (periodização económica). As DF são geralmente preparadas tendo por base a ideia de que uma entidade continuará a operar no futuro previsível, ou seja, que prosseguirá a sua atividade sem necessidade de liquidar ou diminuir significativamente o nível das suas transações. Com o pressuposto do acréscimo, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos sempre que estes ocorram (e não quando esses acontecimentos sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas DF dos períodos com os quais se relacionem. Portanto, as DF são preparadas e elaboradas na mesma base económica, salvo a Demonstração dos Fluxo de Caixa que, pelo seu objetivo, é preparada numa base de caixa. Estes dois pressupostos subjacentes encontram-se expressos nos pontos 3.1.8, 3.2 e 3.3 da BADF para as ESNL (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011a, Anexo II).

O caráter particular destas entidades revela-se, por um lado, nos interessados da informação financeira. Um dos *stakeholders* são os doadores/financiadores/associados que pretendem acompanhar o cumprimento dos objetivos da entidade. Tem-se também os credores, que querem obter informação sobre a capacidade da entidade de desenvolver os seus compromissos; os seus membros, que estão interessados em acompanhar a utilização dos seus donativos e outros fundos; os voluntários, que desejam saber os resultados da sua dedicação; e o Estado, uma vez que ao facultar recursos para a atividade destas entidades, tem necessidade de controlar os fluxos/meios que possibilitem o cumprimento dos fins sem diminuir o património. Naturalmente inclui-se o público em geral, dos quais fazem parte contribuintes, grupos de interesse ou pressão, associações de defesa do consumidor e todos os interessados, direta ou indiretamente, no futuro da atividade da ESNL. Este último grupo deve ter a possibilidade de avaliar o contributo da entidade no seu bem-estar ou no desenvolvimento económico do setor onde está inserida. (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011a, Anexo II, §2.3).

## 2.2\_CARATERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

No que respeita às características qualitativas não existe qualquer alteração. Deste modo os atributos que tornam a informação financeira útil aos utentes das ESNL são a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2009).

## 2.3\_ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

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

Dadas as especificidades das ESNL, as definições dos elementos da posição financeira apresentados na EC têm de ser adaptados para este tipo de organizações. Assim, 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. Por outro lado, 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.

Nas ESNL o fundo patrimonial é constituído pelos fundos atribuídos pelos fundadores da entidade ou terceiros, pelos fundos acumulados e outros excedentes, bem como 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, 2011b,§ 3.5).

Por força da alteração do conceito de ativo, com a eliminação da expectativa de obtenção de benefícios económicos futuros, os conceitos de rendimento e gasto também têm de ser adaptados à situação. Deste modo, 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. Gastos são diminuições nos recursos económicos na forma de exfluxos ou diminuição de ativos ou no aumento de passivos que, conseqüentemente, resultam numa diminuição do fundo patrimonial (pela via do resultado).

No quadro n.º 1 evidenciamos as definições dos elementos das DF atendendo à EC do SNC e à sua adaptação para as ESNL.

**Quadro 1 – Comparação dos elementos das Demonstrações Financeiras: EC vs. EC adaptada**

	<b>EC – SNC</b>	<b>EC ADAPTADA – ESNL</b>	<b>DIFERENÇAS</b>
<b>Ativo</b>	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>expetativa de obter benefícios económicos futuros</i> , sendo exigido que haja <i>expetativa de permitir atividades presentes e futuras</i> .
<b>Passivo</b>	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 económicos</i> , dando origem à condição de <i>atividades futuras</i> para as ESNL.
<b>Capital Próprio/Fundo Patrimonial</b>	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.
<b>Rendimentos</b>	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> .
<b>Gastos</b>	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.	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: Elaboração própria

Em relação aos elementos das DF, a grande diferença reside no facto de na EC utilizar-se o termo benefícios económicos (futuros) e na EC adaptada para as ESNL essa expressão ser substituída por permitir atividades presentes e futuras (elementos do Balanço) ou por recursos económicos (elementos da Demonstração dos Resultados). Em conclusão, as definições da EC estão direccionadas para os benefícios económicos porque se dirige para as entidades com finalidade lucrativa, enquanto no caso das ESNL está em causa, não a obtenção de benefícios económicos, mas sim, que possam permitir atividades presentes e futuras para a entidade.

## **2.4 CONSIDERAÇÕES GERAIS DE RECONHECIMENTO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS**

A adaptação dos conceitos dos elementos das DF para as ESNL exigiu que as condições gerais de reconhecimento desses elementos fossem moldadas em conformidade, conforme exposto nos §3.3 a 3.7 da NCRF-ESNL (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011b). O reconhecimento dos elementos das DF pode ser observado de um modo comparativo entre “as duas EC” no quadro n.º 2.



**Quadro 2 – Comparação dos critérios de reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras: EC vs. EC adaptada**

	<b>EC – SNC</b>	<b>EC ADAPTADA – ESNL</b>	<b>DIFERENÇAS</b>
<b>Ativo</b>	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.
<b>Passivo</b>	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.
<b>Rendimentos</b>	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.
<b>Gastos</b>	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: Elaboração própria

Da análise do quadro n.º2, a principal diferença nas condições gerais de reconhecimento é consequência, em primeira linha, da alteração do conceito de ativo. Mantendo-se o requisito da mensuração fiável, nos elementos do Balanço, foi eliminado a condição de probabilidade de obtenção de benefícios económicos futuros, passando a ser condição permitir atividades presentes e futuras. Relativamente aos elementos do desempenho, o termo benefícios económicos é alterado para recursos económicos.

## 2.5 CRITÉRIOS DE MENSURAÇÃO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

A EC do SNC prevê diferentes bases de mensuração, sendo o custo histórico geralmente adotado, podendo contudo, ser utilizado critério de mensuração diferente ou de modo combinado. 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, 2009). Todas estas bases de mensuração estão presentes de algum modo na NCRF-ESNL.

Destacamos 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, 2011b, § 11.1). Assim, estes 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.

Dadas as particularidades do setor, a NCRF-ESNL prevê a mensuração ao custo considerado. Este critério será utilizado quando a entidade obtenha a título gratuito um ativo fixo tangível, em que o seu custo é desconhecido. Neste caso, o ativo é mensurado ao justo valor, ou ao valor pelo qual se encontram segurados, ou ao valor pelo qual figuravam na contabilidade (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011b, § 7.5).

## 3 ESTRUTURA CONCEPTUAL PARA AS ESNL DE ESPANHA

Nesta secção efetuamos uma abordagem idêntica à do ponto 2, mas para o caso espanhol.

### 3.1 OBJETIVO E UTENTES DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

A informação financeira deve ser útil para um conjunto de utentes que necessitam dela para as suas tomadas de decisões. Logo, o principal objetivo das DF é fornecer informações que permita aos utentes avaliar: o comportamento económico e financeiro da entidade, a sua estabilidade e vulnerabilidade e sua eficácia na consecução dos seus objetivos e a capacidade da entidade para manter os seus recursos correntes e não correntes, para financiá-los de forma adequada 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 usufruir de recursos (tais como, quotas, legados ou doações), as pessoas singulares ou coletivas que realizem prestações gratuitas (como por exemplo, trabalho em regime de voluntariado), o Governo e outras entidades pública, os credores, os diretores e trabalhadores, entre outros, os beneficiários das atividades das ESNL (AECA, 2008).

### 3.2 CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

A EC (Marco Conceptual – MC) para as ESNL espanholas estabelece que as principais características qualitativas da informação financeira são a relevância e a fiabilidade, porque são estas características que só por si ou em conjugação dão origem às outras características. Assim sendo, são a base de tudo (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, artigo 2.º).

### 3.3 DEFINIÇÃO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Os utilizadores das DF das ESNL fazem a avaliação da informação financeira na capacidade que a entidade possui para obter recursos e gerar liquidez. A capacidade de obter recursos ou a necessidade de libertá-los é, portanto, o suporte da definição dos elementos das DF. Esses elementos são os mesmos que os estabelecidos no normativo português.

De acordo com o MC, os ativos são “bens, direitos e outros recursos controlados economicamente pela entidade como resultado de acontecimentos passados, dos quais se espera que no futuro a entidade obtenha benefícios para a sua atividade”. O MC esclarece que cumprirão esta definição os itens que incorporem potencial de serviço para os utilizadores ou beneficiários. Por sua vez, os passivos são “obrigações da entidade, surgida como consequência de acontecimentos passados, para cuja liquidação seja provável que a entidade tenha uma saída de recursos económicos”. O fundo patrimonial constitui a parte residual dos ativos da entidade uma vez deduzidos todos os passivos, resultando da diferença entre o valor contabilístico dos ativos com o dos passivos. Nas ESNL o fundo patrimonial é constituído

por contribuições feitas através de doações, quer no momento da sua constituição ou posteriormente, pelos fundadores ou parceiros, pelos excedentes acumulados e por outras variações (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, artigo 4.º, n.º 1 a 3). Quanto aos elementos relacionados com o desempenho, consideram-se rendimentos os “incrementos do património líquido da entidade durante o exercício, na forma de influxos ou aumentos de valor dos ativos, ou diminuição dos passivos, sempre que não estejam relacionados com novas contribuições, monetárias, ou não, 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” (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, artigo 4.º, n.º 4 e 5).

### **3.4 CONDIÇÕES GERAIS DE RECONHECIMENTO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS**

A definição dos elementos das DF é condição necessária, mas não suficiente para a sua inclusão nas mesmas. Para tal inclusão ser possível é necessário que satisfaça os critérios gerais de reconhecimento.

Assim, um ativo deve ser reconhecido no balanço quando for provável que permite atividades atuais e futuras para a entidade e também tenha um valor que possa ser mensurado de forma fiável. Um elemento será reconhecido como passivo quando, o seu valor possa ser determinado com fiabilidade no momento presente e a sua liquidação implique a obrigação de ter que prescindir de recursos, que permitiriam atividades. O reconhecimento de um rendimento ocorre com a consequência de um aumento dos recursos da entidade, sempre que a quantia possa ser mensurada com fiabilidade. Por outro lado, o reconhecimento de um gasto ocorre como consequência de uma diminuição dos recursos da entidade e a sua quantia possa ser mensurada com fiabilidade (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, artigo 5.º, n.ºs 1 a 4).

### **3.5 CRITÉRIOS DE MENSURAÇÃO**

O MC para as entidades sem fins lucrativos espanholas prevê explicitamente um conjunto critérios de mensuração mais alargado que a EC para as entidades portuguesas. Estão contemplados como critérios de mensuração o custo histórico, o justo valor, o valor realizável líquido, o valor atual, o valor de uso, o custo amortizado, o valor contabilístico, o valor residual, o custo de venda, o custo de transação atribuível a um ativo ou passivo financeiro e o custo de substituição de um ativo (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, artigo 6.º).

## 4\_COMPARAÇÃO

Analisando os objetivos das DF das ESNL dos dois países, podemos concluir que em ambos os espaços geográficos o principal objetivo é a informação ser útil para os vários utentes de informação financeira. Relativamente a estes podemos dizer que, de um modo geral, os utentes da informação financeira coincidem. A diferença mais visível é que para as ESNL de Portugal o público em geral também é considerado utente, designadamente todas as pessoas que direta ou indiretamente tenha interesse nestas entidades. No quadro n.º 3 podemos verificar tais situações.

**Quadro 3 – Objetivos e utentes da informação financeira das ESNL**

PAÍS		DIFERENÇAS/ SEMELHANÇAS
PORTUGAL	ESPANHA	
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 uma 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: 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: Elaboração própria

O quadro n.º 4 explora as características qualitativas das DF das ESNL de Portugal e de Espanha. Em Portugal existem claramente quatro características, enquanto que em Espanha as principais são a relevância e a fiabilidade, sendo a comparabilidade e a compreensibilidade características adicionais.

**Quadro 4 - Características qualitativas das Demonstrações Financeiras das ESNL**

PAÍS		DIFERENÇAS/ SEMELHANÇAS
PORTUGAL	ESPANHA	
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: Elaboração própria

Depois de analisar os elementos das DF das ESNL, tanto de Portugal como de Espanha, concluímos que em ambos os países a definição dos elementos é a mesma, assim sendo, não há nenhuma diferença, neste aspeto, entre os países ibéricos. Tal situação pode ser confirmada no quadro n.º 5.

#### Quadro 5 - Elementos das Demonstrações Financeiras das ESNL

PAÍS		DIFERENÇAS/ SEMELHANÇAS
PORTUGAL	ESPAÑHA	
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 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 efluxos 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: Elaboração própria

O reconhecimento dos elementos das DF das ESNL dos países ibéricos é igual nos dois casos. Note-se que, em ambos o reconhecimento de elementos no Balanço está condicionado aos recursos capazes de realizar atividades presentes e futuras e ao custo ou valor ser mensurado com fiabilidade. O quadro n.º 6 traduz a comparação entre os dois países.

#### Quadro 6 - 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: Elaboração própria

Por fim, temos os critérios de mensuração dos elementos das DF das ESNL nos dois países. De uma forma aparente, em Espanha, existem mais critérios de mensuração do que em Portugal. No entanto, uma análise mais detalhada permite-nos afirmar que os critérios espanhóis correspondem de forma direta e indireta aos critérios portugueses e em alguns casos, como por exemplo, o valor contabilístico e o valor residual não são, no nosso entender, critérios de mensuração. Acresce que em Portugal está previsto o custo considerado, algo que não ocorre em Espanha. No quadro n.º 7 comparamos os critérios de mensuração estabelecidos para as entidades do terceiro setor dos dois países.

#### Quadro 7 - Critérios de mensuração dos elementos das Demonstrações Financeiras das ESNL

PAÍS		DIFERENÇAS/ SEMELHANÇAS
PORTUGAL	ESPANHA	
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. Em Portugal está previsto o custo considerado e em Espanha não.

Fonte: Elaboração própria



## 5 CONCLUSÃO

As características das ESNL têm implicações nos utentes das DF. Os principais interessados na informação financeira são os doadores/financiadores/associados, os seus membros e o Estado. A adaptação fundamental da EC para as ESNL é o conceito de ativo. O requisito da *expectativa de obtenção de benefícios económicos futuros* é eliminado, sendo exigido *atividades presentes e futuras* através do recurso controlado. Consequentemente, os conceitos de passivo, gasto e rendimento sofreram a respetiva adaptação, assim como os requisitos gerais de reconhecimento desses elementos. O conceito de ativo para as ESNL é mais abrangente, permitindo o reconhecimento de, por exemplo, ativos do património histórico, artístico e cultural. Em termos de mensuração, aos critérios estabelecidos pela EC acrescenta-se o custo considerado, para os casos da aquisição de ativos fixos tangíveis a título gratuito.

Comparativamente com a EC para as ESNL de Espanha, verificámos que os utentes das DF, de uma forma geral, são os mesmos. Apesar de tudo, em Portugal o “público em geral” está referenciado como utente, situação que não ocorre em Espanha. Nos dois espaços geográficos o conceito dos elementos das DF foram adaptados no mesmo sentido, com o devido *transfer* para as condições gerais de reconhecimento. Relativamente aos critérios de mensuração constatámos que o MC apresenta um arsenal mais alargado. Porém, por um lado consideramos que essas bases de valorimetria têm correspondência nas apresentadas pela EC portuguesa e, por outro lado entendemos que alguns não são verdadeiramente critérios de mensuração. No entanto, o MC não contempla, ao contrário do que ocorre em Portugal, o custo considerado.

Em suma, concluímos que, apesar de existirem algumas diferenças, a EC para as ESNL de Portugal e de Espanha são na sua essência idênticas, pelo que podemos inferir que ao nível dos pilares da estrutura contabilística deste tipo de entidades existe, pelo menos a nível ibérico, harmonização contabilística. Será relevante, em estudos futuros, analisar se, de facto, o processo de harmonização contabilística internacional se está a estender a estas entidades.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AECA – Marco Conceptual de la Información Financiera para Entidades Sin Fines Lucrativos. Documento n.º 1, Madrid: AECA, 2008. ISBN: 978-84-96648-16-6;

GONÇALVES, Clara, *et al.* – Estudo comparativo entre o normativo contabilístico português e espanhol. Trabalho da disciplina de Auditoria. Escola Superior de Tecnologia e Gestão – Instituto Politécnico de Beja, 2005;

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

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

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

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



