

**EVOLUÇÃO DO NORMATIVO CONTABILÍSTICO PARA ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO
NA PENÍNSULA IBÉRICA**

Andreia Manuela Dias Ferreira

Mestranda em Contabilidade no Instituto Superior de Contabilidade e
Administração da Universidade de Aveiro
andreia.ferreira@ua.pt

Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz

Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro
sérgio.cruz@ua.pt

Graça Maria do Carmo Azevedo

Instituto Superior de Contabilidade e Administração (ISCA), Unidade de Investigação em
Governança, Competitividade e Políticas Públicas (GOVCOPP), Universidade de Aveiro
graca.azevedo@ua.pt

ABSTRACT

The non-profit organizations, in Portugal and Spain, used for many years the accounting standards of the profit entities to prepare and elaborate the financial statements. Nearly since the last decade of the twentieth century, some accounting plans for specific sectors were created, adapting the ones applied to profit entities. The second decade of the current century is marked by the creation and implementation of the accounting standards for the Nonprofit Sector Entities. This paper analyzes the evolution of accounting standards for these entities, over time, in the Iberian Peninsula.

Key words: non-profit organizations, accounting standard, Portugal, Spain

RESUMO

As organizações sem fim lucrativo, de Portugal e Espanha, utilizaram durante muitos o referencial contabilístico próprio das entidades com objectivos lucrativos na preparação e elaboração das demonstrações financeiras. Sensivelmente a partir da última década do século XX começaram a existir alguns planos para determinados sectores, adaptados do referencial aplicável às entidades lucrativas. A segunda década do século XXI fica marcada pela criação e aplicação de um regime normativo para as Entidades do Setor Não Lucrativo. Neste artigo analisamos a evolução do normativo contabilístico que foi vigorando para estas entidades, ao longo dos tempos, na Península Ibérica.

Palavras chave: entidades do sector não lucrativo, normalização contabilística, Portugal, Espanha

1. INTRODUÇÃO

As organizações sem fim lucrativo desempenham um papel muito importante na sociedade nas áreas de atividade social, contribuindo para a criação de emprego, para a cidadania ativa e democracia do país, visto que oferecem uma vasta gama de serviços, representam os interesses dos cidadãos junto dos poderes públicos, promovem e salvaguardam os direitos humanos, bem como as políticas de desenvolvimento.

Estas entidades enquadram-se no setor não lucrativo, também designado de terceiro setor da atividade económica. O terceiro setor funciona como complemento ou substituto do setor público, em várias áreas da sociedade. Assim, o seu domínio verifica-se do ponto de vista económico – produção de bens e serviços em muitas áreas de atividade económica e empresas sociais com novas áreas de atividade, novos produtos e mercados –, do emprego e da luta contra o desemprego – setor empregador e que se dedica, igualmente, à formação e inserção socioprofissional –, da luta contra a exclusão social – luta contra a pobreza e exclusão social e criação de respostas para a satisfação das necessidades sociais – e do desenvolvimento local – com novas soluções de forma a desenvolver organizações económicas mais plurais, democráticas e participativas (QUINTÃO, 2004).

A definição de organização sem fim lucrativo que reúne maior consenso foi apresentada por Salamon e Anheier (1997) e ficou conhecida por definição estrutural-operacional, porque define as instituições do terceiro setor com base em cinco pontos que referenciam as características estruturais e a forma de operação dessas instituições: organizadas, privadas, não distribuidoras de lucros, autogovernadas e voluntárias.

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

Durante muitos anos as ESNL não tiveram grandes exigências de informação e controlo, não tendo existido necessidade de requerer da contabilidade alterações ou adaptações substanciais. 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. Por isso, a criação do normativo contabilístico próprio ou adaptado, mas adequado às especificidades das entidades integrantes do setor não lucrativo, é objetivo defensável e amplamente reconhecido, por vários tipos de razões. Deste modo, num período em que começam a vigorar normativos contabilísticos específicos para este tipo de entidades, entendemos relevante o estudo da evolução dos normativos aplicáveis às ESNL, limitando o espaço geográfico à Península Ibérica.

2. DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO DO NORMATIVO CONTABILÍSTICO EM PORTUGAL

A utilização do método da partida dobrada (método digráfico), em Portugal, remonta ao século XVIII, altura em que o país se converteu numa importante potência marítima e comercial. Seria, porém, apenas no século XIX, mais concretamente nos anos de 1833 e 1888, sob a influência dos códigos comerciais franceses, que surgiriam os primeiros Códigos de Comércio em Portugal e, com eles, a obrigatoriedade da preparação e apresentação de um conjunto de livros de contabilidade (diário, razão e inventários) e da sua conservação por um período mínimo de 10 anos. Assim, não faz muito sentido falar-se de contabilidade antes do século XIX, momento a partir do qual se assistiu à transformação da escrituração em contabilidade, ou seja, a consagração da contabilidade como um sistema de informação verdadeiramente integrado (PIRES, 2010).

Segundo Pires (2010), a contabilidade converte-se em sistema de informação, não só em resposta a uma necessidade crescente de controlo mas também para responder da melhor maneira às necessidades dos seus utilizadores. Assim sendo, o desenvolvimento da contabilidade ocorre em simultâneo com o desenvolvimento das sociedades e com o aumento das necessidades dos utilizadores.

Durante muito tempo, a normalização contabilística portuguesa aplicável a qualquer tipo de entidade sem fim lucrativo não atendeu às suas especificidades e necessidades de informação, regendo-se estritamente pelos princípios, conceitos, regras e estrutura do Plano Oficial de Contabilidade (POC). Portanto, baseava-se num normativo contabilístico concebido exclusivamente para entidades com objetivo lucrativo (VIÇOSO, 2008).

Seguidamente expomos a evolução do normativo contabilístico aplicável às ESNL.

2.1. CÓDIGO CONTRIBUTIVO INDUSTRIAL

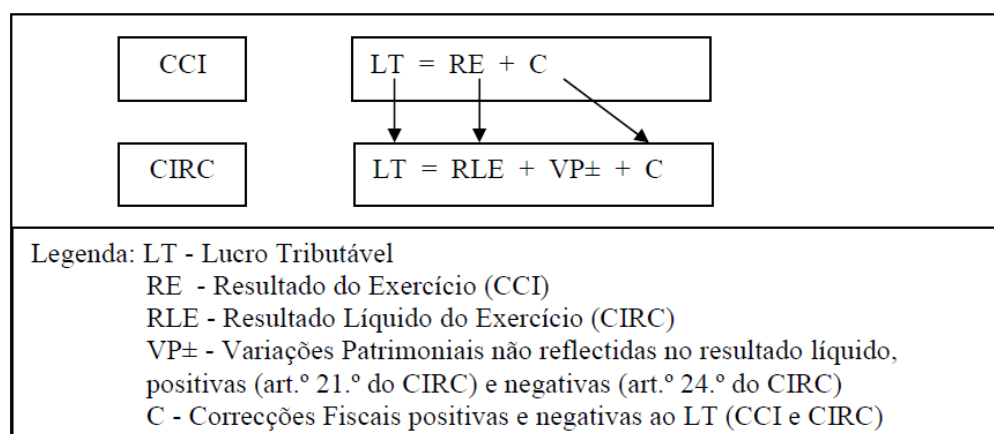
O Código Contributivo Industrial (CCI) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45.103, de 1 de julho de 1963¹, é considerado o motor de arranque, o ponto de partida da normalização contabilística em Portugal, pois constitui a primeira referência legislativa à normalização contabilística portuguesa (GUIMARÃES, 2009). No entanto, o CCI não constituía uma norma contabilística, apenas um diploma fiscal.

Na verdade, essa importância do CCI afere-se, nomeadamente, pelo disposto no seu art.º 22.º que preceituava: “O lucro tributável reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a são princípios de contabilidade (...)” (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1963). De notar que esse artigo foi, posteriormente, transposto, com adaptações, para o art.º 17.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), cujo n.º 1 prevê²:

“O lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”.

Para uma melhor perceção, apresentamos na figura n.º 1 o resumo estipulado no artigo citado.

Figura n.º 1 – O Lucro Tributável no CCI e no CIRC



Fonte: Guimarães (2010: 13)

2.2 PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE 1977

Em 1976 foi criada a Comissão de Normalização Contabilística (CNC)³, em 1977, é aprovado o primeiro POC – o POC/77 – fortemente influenciado pela normalização contabilística francesa.

O Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro, que o aprovou, aplicava-se à generalidade das empresas não financeiras, previa a publicação de planos setoriais, que não chegaram a ser publicados, contemplava a criação da CNC, previa 10 classes de contas – sendo a classe 9 destinada 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 previa normas de consolidação de contas (MINISTÉRIO DO PLANO E COORDENAÇÃO ECONÓMICA E MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1977). Na vigência do POC 77 foram emitidas 12 Notas Interpretativas, sendo a primeira em 29 de dezembro de 1987 e a última em 19

¹ Entrou em vigor em 1 de janeiro de 1964 e vigorou até 31 de dezembro de 1988, tendo sido revogado pelo Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1998).

² De notar que esta redação se manteve com as alterações ao Código do IRC pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, em virtude da adaptação do SNC.

³ CNC é o principal organismo português de normalização contabilística. É tecnicamente independente, no qual estão representadas, a nível nacional, as entidades públicas e privadas interessadas no domínio da contabilidade, e funciona administrativamente e financeiramente no âmbito do Ministério das Finanças e da Administração Pública.

de dezembro de 1988. Também 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).

A inexistência de outros normativos contabilísticos, direcionou as ESNL a aplicarem o POC/77 na preparação e elaboração das suas Demonstrações Financeiras (DF).

2.3 PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE 1989

Com a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE), agora União Europeia, em 1 de janeiro de 1986, passou a haver obrigatoriedade de incluir no normativo nacional algumas diretivas comunitárias. Para o efeito foi revogado o POC/77 e aprovado o POC/89, pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro, que entrou em vigor a partir de 1 de janeiro de 1990.

O POC/89 era aplicável às entidades não financeiras, nomeadamente as abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais (CSC), não sendo aplicável aos bancos, empresas de seguros 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 ultrapassasse, dois dos três limites referidos no art.º 262.º do CSC⁴. Porém, havia dispensa de aplicação daqueles que, exercendo a título individual qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios superior a 150.000 euros. O POC/89 previa 8 classes de contas, não contemplando classes para a contabilidade de custos, contabilidade orçamental e contas extrapatrimoniais, tal como acontecia no POC anterior (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1989).

Durante a sua vigência, foram publicadas 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 5.ª em 18 de maio de 2007). Foram, igualmente, publicados diplomas complementares, dos quais destacamos 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).

A inexistência de normativos contabilísticos específicos para as ESNL fez com que estas tivessem de aplicar o POC/89 na preparação e elaboração das suas DF com as adaptações necessárias. No entanto, começava a aparecer as primeiras exceções de aplicação do POC para as ESNL, dada a criação de planos setoriais, tendo o primeiro sido o destinado às Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS).

2.4. PLANOS SETORIAIS APLICÁVEIS ÀS ESNL

Simultaneamente com a vigência do POC coexistiram alguns planos de contas setoriais que procuravam dar resposta às especificidades do setor não lucrativo, nomeadamente:

- i) O Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social (PCIPSS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 78/89, de 3/03 (MINISTÉRIO DO EMPREGO E DA SEGURANÇA SOCIAL, 1989);
- ii) O Plano de Contas das Associações Mutualistas (PCAM), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 295/95, de 17/11 (MINISTÉRIO DO EMPREGO E DA SEGURANÇA SOCIAL, 1995);
- iii) O Plano Oficial de Contabilidade para as Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes (POCFAAC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 74/98, de 27/03 (PRESIDÊNCIA DO CONSELHO DE MINISTROS, 1998).

Note-se que, em certas circunstâncias, acrescia a obrigatoriedade de aplicação de outros planos setoriais baseados no POC Pública, conforme art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 232/97: “O Plano Oficial de Contabilidade Pública é também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos que do POC” (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1997). Acresce referir que o PCIPSS contemplou desde a sua

⁴ Total do balanço: 1 500 000€; total das vendas líquidas e outros proveitos: 3 000 000€; números de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

criação as alterações a introduzir no POC pela adaptação à 4.^a Diretiva do Conselho das Comunidades Europeias.

Este plano tinha como principais objetivos uniformizar critérios, normalizar procedimentos contabilísticos, prover as instituições de informação contabilística que possibilitasse as análises de custos relativas às várias atividades desenvolvidas e contribuir para que as contas das IPSS se apresentassem de mais fácil leitura, quer para os seus órgãos gestores, quer para os utilizadores dos seus serviços e entidades interessadas nos resultados da sua atividade (MINISTÉRIO DO EMPREGO E DA SEGURANÇA SOCIAL, 1989).

Portanto, o PCIPSS resultou da necessidade destas instituições beneficiarem de uma organização contabilística que permitisse a apresentação das suas contas segundo conceitos e procedimentos uniformes, aceites e praticados por todas.

O Decreto-Lei n.º 422/93, de 28 de dezembro, aprovou o PCAM, no seguimento do novo regime destas associações, instituído pelo Decreto-Lei n.º 72/90, de 3 de março. O PCAM inspirou-se nos princípios e na estrutura do POC, ajustando-se à especificidade das entidades a que se dirige. Para a sua elaboração foi ouvida a CNC, tendo também participado a União das Mutualidades Portuguesas. Ficaram sujeitas à aplicação deste Plano as associações mutualistas e as IPSS constituídas sob forma de fundação com o intuito exclusivo de gerir regimes profissionais complementares (MINISTÉRIO DO EMPREGO E DA SEGURANÇA SOCIAL, 1995).

O aparecimento do POCFAAC derivou da adaptação do POC a este setor de atividade, tendo sido elaborado por um grupo de trabalho constituído por economistas e técnicos de contas do Instituto Nacional do Desporto e da Confederação do Desporto de Portugal, liderado superiormente por estas instituições, com o objetivo de contribuir para uma melhor gestão dos meios financeiros que envolvem a atividade desportiva em geral e particularmente as federações e agrupamentos de clubes (PRESIDÊNCIA DO CONSELHO DE MINISTROS, 1998).

Este plano setorial pretendia ser um instrumento eficaz, que permitisse uma análise detalhada por critérios, tendo em vista o estabelecimento de prioridades de desenvolvimento da atividade desportiva, bem como suportasse qualitativamente as tomadas de decisão sempre inerentes a processos de gestão dinâmicos, sejam eles correntes ou estratégicos. Este plano foi encarado como a oportunidade de modernizar e relançar as estruturas associadas ao desporto, no caminho do desenvolvimento e do potenciar de todos os esforços, em proveito do êxito do desporto nacional. Deste modo, pretendeu-se que o POCFAAC fosse uma poderosa «ferramenta» estruturante para a gestão dos organismos responsáveis pelo desenvolvimento do fenómeno desportivo em Portugal (PRESIDÊNCIA DO CONSELHO DE MINISTROS, 1998).

Em suma, o POCFAAC tinha como finalidade que todas as estruturas que coordenavam, organizavam e lideravam o desporto federado assegurassem uma gestão criteriosa quer das receitas provenientes da sua atividade corrente quer das que são postas à sua disposição pelo Estado, a fim de se cumprirem critérios de racionalidade e transparência, para além do rigor, colocados na gestão e organização de uma tão importante atividade económica como tem sido o desporto.

2.5 SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Em 2009, o Decreto-Lei n.º 158/2009, em 13 de junho (corrigido pela Declaração de Retificação n.º 67-B/2009, do Conselho de Ministros, 2009), revogou o POC/89 e aprovou o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), o qual entrou em vigor em janeiro de 2010.

A criação do SNC foi motivada pela adaptação das Normas Internacionais de Contabilidade/Normas Internacionais de Relato Financeira (NIC/NIRF) do *International Accounting Standards Board* (IASB), face ao estabelecido no Regulamento (CE) 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de julho. Este normativo contemplou, inicialmente, dois níveis de normalização contabilística aplicáveis às empresas em função da sua dimensão e necessidades de relato financeiro:

- 28 Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) e 2 Normas Interpretativas – modelo geral;
- 1 Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE).

De acordo com o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, o SNC é obrigatoriamente aplicável às: sociedades abrangidas pelo CSC; empresas individuais reguladas pelo Código Comercial; estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada; empresas públicas; cooperativas; e agrupamentos

complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico⁵ (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2009).

A NCRF-PE apenas pode ser adotada, em alternativa ao modelo geral, pelas entidades do âmbito de aplicação do SNC que não ultrapassem dois dos três limites seguintes total do balanço: 1.500.000 euros; total de vendas líquidas e outros rendimentos: 3.000.000 euros; número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50 (ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA, 2010a: art.º 9.º). Todavia, caso as entidades se enquadram nos parâmetros referidos, mas por razões legais ou estatutárias as DF estiverem sujeitas a certificação legal de contas, as respetivas entidades aplicarão obrigatoriamente o modelo geral do SNC.

O legislador determinou a dispensa de aplicação do SNC às pessoas que, exercendo a título individual qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios superior a 150.000 euros. DE realçar que ficou, igualmente, estabelecido as diretrizes relativas à consolidação de contas (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2009).

Da mesma forma que os POC anteriores, não se preveem classes para contabilidade de custos, contabilidade orçamental e contas extrapatrimoniais (ou contas de ordem), tendo ficado padronizado 8 classes de contas.

O SNC tem como principal característica ser um modelo de relato financeiro mais baseado em princípios (conceitos) do que em regras, contendo uma Estrutura Conceptual comum aos dois níveis de normalização contabilística. A sua estruturação permite que haja intercomunicabilidade horizontal e vertical entre as NIC/NIRF, as NCRF e a NCRF-PE. Refira-se que se mantém a hierarquização de aplicação das normas já previstas na Diretriz Contabilística n.º 18, isto é, primeiro são aplicáveis as normas nacionais (SNC) e, a título supletivo, as NIC constantes do Regulamento (CE) 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho, e, em último lugar, as NIC/NIRF e respetivas Interpretações do *Standing Interpretations Committee/International Financial Reporting Interpretations Committee* (SIC/IFRIC) do IASB (GUIMARÃES, 2010).

O legislador teve o cuidado de definir que até que fossem publicadas normas para as ESNL, estas ficariam abrangidas pelo SNC, desde que no momento de transição se encontrassem sujeitas ao POC. Porém, as ESNL que, à data da entrada em vigor do SNC, preparassem e elaborassem as DF de acordo com os planos setoriais aplicáveis manteriam esse regime normativo, visto que o Decreto-Lei n.º 158/2009 apenas revogou o POC⁶, mantendo-se em vigor os planos setoriais (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2009).

O normativo contabilístico específico para as ESNL ficou estabelecido, em Portugal, durante o ano de 2011, conforme abordamos no ponto seguinte.

2.6 SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA – ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO

A Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro, instituiu um regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas aplicáveis às designadas microentidades, tendo por objetivo reduzir a carga administrativa por elas suportados, mas assegurando uma informação considerada adequada⁷ (ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA, 2010b). A concretização do mesmo operou-se pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9/03 (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011), tendo resultado da atividade desenvolvida pelo grupo de trabalho designado pelo Despacho 9.292-A/2001, que complementarmente à aprovação do regime de normalização para essas entidades (NCM). Este diploma também estabelece no seu Capítulo III o regime de normalização contabilística para as ESNL.

Fazendo parte integrante do 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

⁵ Com exceção das entidades abrangidas pelo n.º 1 do artigo 4.º e pelo artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho, que aplicarão as normas internacionais de contabilidade ou as normas estabelecidas pelas entidades de supervisão do setor financeiro.

⁶ Revoga o Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro, os diplomas complementares (exceto os artigos 1.º a 3.º, 5.º, 6.º e 8.º a 10.º do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro), as 29 Diretrizes Contabilísticas e as 5 Interpretações Técnicas, conforme dispõe o art.º 15.º do Decreto-Lei n.º 158/2009.

⁷ A normalização contabilística para as microentidades não é parte integrante do SNC.

confederações” (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011: Preâmbulo).

A criação de regras contabilísticas próprias e adequadas às especificidades das entidades integrantes do setor não lucrativo é objeto defensável e amplamente reconhecido, por várias razões. Desde logo, e no dizer do legislador nacional:

“a disseminação que estas entidades têm vindo a conhecer ao importante papel e peso que desempenham na economia, justifica que se reforcem as existências 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 suas atividades. Seguidamente, porque as entidades que integram o setor não lucrativo respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a atividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços” (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011: Preâmbulo).

Conforme consta no ponto 2.2 do Anexo II do DL 36-A/2011, as ESNL apresentam três características básicas distintivas relativamente às entidades com finalidades lucrativas, que devem ser refletidas e explicam a importância de um regime de normalização contabilística próprio:

a) O seu financiamento pode resultar do seu próprio património ou de recursos atribuídos por pessoas singulares ou coletivas. Em caso algum os recursos atribuídos estão sujeitos ou condicionados a contraprestações derivadas da obtenção de benefícios por parte da entidade;

b) Respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a atividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços, o que se traduz numa interpretação não económica do conceito «benefício»;

c) Ausência de títulos de propriedade-controlo que possam ser comprados, cedidos, trocados ou de que se espere algum tipo de contraprestação económica no caso de a entidade cessar as suas atividades e ser objeto de liquidação” (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011).

Apresenta-se com especial relevância o enquadramento do setor cooperativo, pois no seguimento do tratamento que lhe era dado no âmbito do anterior POC, também o Decreto-Lei n.º 158/2009 dispõe no n.º 1 da alínea e) do seu artigo 3.º que o SNC é obrigatoriamente aplicável às cooperativas (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2009). Em conformidade, o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011 exclui-as também da aplicação do Sistema de Normalização Contabilística – Entidades do Setor Não Lucrativo, remetendo-as (implicitamente) para os diversos enquadramentos contabilísticos possíveis (geral, pequenas entidades ou, eventualmente, microentidades) nomeadamente em função da respetiva dimensão económica (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011). Assim, é claro a aplicação do SNC às cooperativas ⁸.

De referir ainda que, também se excetuam da aplicação deste regime as entidades que se encontrem abrangidas pela aplicação das normas internacionais da contabilidade (IAS/IFRS) ou pela supervisão dos setores financeiros ou segurador.

De acordo com as regras que resultam do regime aplicável às ESNL, as entidades a ele sujeitas são obrigadas à elaboração de diversas peças contabilísticas, nomeadamente, o balanço, a demonstração dos resultados por natureza ou por funções, a demonstração dos fluxos de caixa e o anexo, podendo ainda apresentar a demonstração das alterações nos fundos patrimoniais, quer por opção, quer por exigência das entidades públicas financiadoras. Encontra-se previsto um regime especial para as ESNL cujas vendas e outros rendimentos seja igual ou inferior a 150 000€ – regime especial de caixa. O relato financeiro destas entidades assenta em mapas financeiros em detrimento de DF, não aplicando a NCRF-ESNL, salvo se optarem, ou integrarem o perímetro de consolidação ou por imposição legal, estatutária ou de terceiros. Salientamos ainda que estas entidades ficam sujeitas a certificação legal das contas sempre que apresentem contas consolidadas ou ultrapassem os limites referidos no artigo 262.º do CSC, nos termos nele previsto (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011b).

⁸ No caso das Cooperativas de Solidariedade Social, cujo regime foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 7/98 de 15/01, estas acompanham em regra o regime das IPSS, pelo que estas deverão aplicar o regime de normalização para as ESNL (MINISTÉRIO DO TRABALHO E DA SOLIDARIEDADE, 1998).

Tais exigências decorrem das já identificadas anteriormente, natureza, características, objetivos e formas de intervenção das ESNL, bem como da diversidade dos “atores” interessados na utilização da respetiva informação financeira, nomeadamente, as entidades que entregam recursos (quotas, legados, donativos), os credores, as pessoas que realizam prestações gratuitas (assistência ou trabalhos de voluntariado), o Governo e a Administração Pública, entre outros.

Nesta conformidade: os doadores/financiadores/associados pretendem conhecer o grau de cumprimento dos objetivos desenvolvidos; os credores pretendem obter informação acerca da capacidade da entidade solver os seus compromissos; os membros das ESNL pretendem conhecer o modo como os donativos e outros fundos são aplicados nas atividades; os voluntários pretendem conhecer os resultados da sua dedicação, bem como os programas realizados e as necessidades de recursos; o Estado, na medida em que proporciona os recursos para a atividade de diversas entidades do setor não lucrativo, tem necessidade de controlar os fluxos/meios que permitam cumprir os fins sem diminuir o património; o público em geral, de entre os quais cumpre referir os contribuintes, grupos de interesse ou pressão, associações de defesa do consumidor e todos os interessados, direta ou indiretamente, no futuro da atividade da ESNL. Este grupo deve ter a possibilidade de avaliar o contributo da entidade no seu bem-estar ou no desenvolvimento económico do setor em que se insere (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011: ponto 2.3 do Anexo II).

A nível temporal, a normalização contabilística estatuída para as ESNL aplica-se a partir do exercício que se iniciou em, ou após, 1 de janeiro de 2012 ou por opção da entidade, no período com início em, ou após, 1 de janeiro de 2011. O Decreto-Lei n.º 36-A/2011 revoga no seu artigo 6.º, os planos de contas setoriais aplicáveis, até esse momento, a determinadas ESNL (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011).

Na sequência deste Decreto-Lei foram posteriormente publicados outros diplomas em Diário da República, ficando o ordenamento jurídico assim constituído:

- Decreto-Lei n.º 36-A/2011: Base para a Apresentação das Demonstrações Financeiras (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011a);
- Portaria 105/2011: Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF): Balanço; Demonstração dos Resultados por Natureza; Demonstração dos Resultados por Funções; Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa e Anexo (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011b);
- Portaria 106/2011: Código de Contas: quadro síntese de contas e notas de enquadramento ao código de Contas (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011c);
- Portaria 105/2011: Mapas para Entidades Sujeitas ao Regime de Caixa: Mapa de Recebimentos e Pagamentos; Mapa de Património Fixo e Mapa de Direitos e Compromissos Futuros (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011b);
- Aviso 6726-B/2011: Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL) (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d).

Prosseguimos a apresentação da evolução do normativo contabilístico aplicável às ESNL, centrando o estudo no espaço geográfico espanhol.

3. DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO DO NORMATIVO CONTABILÍSTICO EM ESPANHA

Um dos motivos para as ESNL terem um normativo próprio é o facto de a informação preparada de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites não ser suficiente para a gestão interna de uma empresa. Este é um forte argumento para a necessidade de adaptação dos princípios e técnicas da contabilidade de gestão às ESNL (ARROYO, 1990). Neste seção abordamos a evolução da normalização contabilística em Espanha tendo-se definido três períodos: até finais do século XIX, do século XX e do século XXI.

3.1 ATÉ FINAIS DO SÉCULO XIX

Antes do século XVIII, o principal utilizador da informação contabilística das ESNL, em Espanha, eram as pessoas responsáveis pelo registo e fiscalização da informação contabilística. Com a evolução destas entidades, houve uma proliferação dos utilizadores, designadamente, doadores, utentes de serviços

prestados, credores e a sociedade em geral. Deste modo, era importante tornar a informação financeira cada vez mais transparente (PARADÍS, 2002).

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

No século XIX, precisamente em 1829, foi aprovado o primeiro diploma legal, o Código de Comércio. Esta legislação criou algumas regras formais para a prática da contabilidade, como por exemplo, a elaboração de três livros: diário, inventários e razão. Alguns anos depois, em 1885, surgiu um novo Código de Comércio onde passou a ser regulamentado as regras fundamentais e normas gerais da contabilidade, tais como os livros obrigatórios (conteúdo, legislação, conservação) e as contas anuais (composição, elaboração, princípios contabilísticos) (SANTOS, 2010).

3.2 SÉCULO XX

Uma importante reforma mercantil foi realizada, em 1951, com a aprovação da Lei das Sociedades Anónimas com o objetivo de apresentar todas as questões comerciais relacionadas com este tipo de sociedade. Dois anos mais tarde, em 1953, foi aprovada a Lei do Regime Jurídico das Sociedades de Responsabilidade Limitada (SANTOS, 2010).

Segundo Santos (2010), a primeira fase do processo de normalização contabilística ocorreu, em 1973, com a aprovação do *Plano General de Contabilidad* (PGC) pelo Real Decreto 530/1973. O plano contabilístico espanhol, tal como aconteceu com o português, estava inspirado no plano contabilístico francês de 1957. Apesar de não ter sido de aplicação obrigatória, 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 emite princípios e normas de contabilidade geralmente aceites e estudos sobre boas práticas em gestão empresarial.

À semelhança de Portugal, a adesão de Espanha à atual União Europeia, em 1986, fomentou a necessidade de harmonizar a legislação contabilística espanhola face às exigências da Comunidade, o que obrigou a adotar no normativo contabilístico interno as 4.^a e 7.^a Diretivas Comunitárias. Assim, surgiu a Lei 19/1988 de 12 de julho, de Auditoria das Contas Anuais que conteve alterações importantes no sentido de introduzir um progresso contabilístico mais recente, cobrir algumas lacunas existentes do plano anterior, habilitar de soluções adequadas sobre novas operações e novas formas de operar no mundo dos negócios (GONÇALVES, 2005 e SANTOS, 2010).

Posteriormente, mediante 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, assim, uma nova fase do processo de normalização contabilística. O PGC/90, como designado, foi de aplicação obrigatória, ou seja, todas as empresas comerciais ou não comerciais – como as ESNL – tinham, a obrigação de, no momento da preparação, elaboração e apresentação da informação económico-financeira, adotar o conteúdo do plano. O PGC/90 era visto como um plano flexível, uma vez que, a sua aplicação delimitava-se às situações concretas de cada empresa. Por exemplo, cada empresa poderia usar as contas que se adaptavam melhor à sua atividade. O decreto mencionado anteriormente realizou as primeiras adaptações setoriais, mas sem grande relevância para a contabilidade das ESNL (SANTOS, 2010).

Porém, as fundações, a partir de 1994, tiveram um modelo legal adaptado às suas características com a aprovação da Lei 30/1994, de 24 de novembro. 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), foi aprovado, em 1998, pelo Governo espanhol uma adaptação do PGC e também foram publicadas normas de informação orçamental para aquelas organizações⁹. No entanto, o normativo contabilístico das ESNL continuou, a ser sustentado pelas normas contabilísticas das entidades lucrativas.

⁹ Conferir Ministerio de Economía y Hacienda - Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, BOE nº 115.

3.3 SÉCULO XXI

Contudo, os anos de 2002 e 2003 foram períodos de grandes mudanças. A *Comisión de Principios y Normas de Contabilidad* da AECA elaborou, em janeiro de 2002 e posteriormente publicado em 2003, o tão desejado 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: 11).

De referir que, também em 2003, foi aprovado o Real Decreto 1270/2003 de 10 de outubro, que aprova o Regulamento para a aplicação da tributação das entidades sem fins lucrativos e incentivos fiscais para o mecenato (MINISTERIO DE HACIENDA, 2003). Contudo, em 2007, todo o normativo contabilístico existente referente às ESNL foi afetado com a aprovação da Lei 16/2007, de 4 de julho (JEFATURA DEL ESTADO, 2007), que provocou uma reforma e adaptação da legislação contabilística de acordo com a harmonização internacional e que derivou da aprovação do Real Decreto 1514/2007, que deu origem ao PGC 2007 (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA, 2007a). Seguidamente, 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 ECONOMIA Y HACIENDA, 2007b).

A implementação de um novo *Plano General de Contabilidad* (PGC 2007) obrigou à transição e implementação do novo padrão. Para as instituições sujeitas à adaptação setorial a situação tornou-se complexa, porque tiveram de esperar pela aprovação de uma nova adaptação setorial, e durante esse período a preparação e elaboração das DF destas entidades teve que prosseguir. 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 entrar em conflito com o conteúdo do PGC 2007 (ARTHÚS, 2009 e CORRALES, 2010).

Em dezembro de 2010, o Instituto de Contabilidade e Auditoria (ICAC) criou um grupo de trabalho para elaboração 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 ECONOMIA Y HACIENDA, 2011). No entanto, o contexto de aplicação do normativo contabilístico dependerá do tamanho da entidade, em que será aplicada uma das duas situações seguintes:

- PGC 2007 e PGC ESNL 2011; ou
- PGC PME 2007 e PGC ESNL 2011

Sem dúvida, as normas recentemente aprovadas significam um passo importante na homogeneização e adaptação das normas de contabilidade para as ESNL. A partir do exercício económico 2012 as adaptações para este setor de referência contribuirá para a melhoria da qualidade do relato financeiro destas entidades, esperando-se alcançar a qualidade da transparência, indispensável em organizações desta índole.

4. CONCLUSÕES

As 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.

Constatámos que 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 POC (POC/77 e POC/89) e em Espanha o PGC (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 IPSS, 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) e também foram publicadas normas de informação orçamental para as ESNL, apesar de o normativo contabilístico aplicável a estas entidades continuar a ser sustentado pelas normas contabilísticas das entidades lucrativas.

Os anos de 2002 e 2003, em Espanha, foram períodos de grandes mudanças com a elaboração e publicação de um documento sobre a contabilidade aplicável às ESNL. Porém, em 2007, todo o normativo contabilístico referente às ESNL foi afetado pelo processo de harmonização internacional, sendo estabelecido um novo PGC (PGC/2007) e uma adaptação para as pequenas e médias empresas (PGC 2007 PYMES). Consequentemente, as ESNL espanholas tiveram de adotar na preparação e elaboração das 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. Assim, atualmente, em Espanha, as ESNL, atendendo à sua dimensão, aplicam o normativo contabilístico de uma das duas formas seguintes: PGC 2007 e PGC ESNL 2011; ou PGC PME 2007 e PGC ESNL 2011.

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.

Concluimos que as normas recentemente aprovadas significam um passo importante na homogeneização e adaptação das normas de contabilidade para as ESNL e julgamos que contribuirão para a melhoria da qualidade e da transparência da informação financeira destas entidades. Cremos relevante, em estudo futuro, comparar os dois normativos vigentes na Península Ibérica, evidenciando os pontos de contacto e de afastamento e inferindo sobre a possibilidade do processo de harmonização contabilística internacional se estar a estender as estas entidades.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AECA – **Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos**. Documento n.º 23, Madrid: AECA, 2003. ISBN: 84-89959-57-9.
- ARTHÚS, E. – Las entidades sin finalidad lucrativa ante el nuevo PGC 2008, *Técnica Contable*, n.º 719, maio 2009, pg. 40-49.
- ARROYO, G. - **La contabilidad en las entidades sin finalidad lucrativa**. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, 1990.
- Assembleia da República - Lei 20/2010, de 23 de agosto, Diário da República n.º 163, Serie I. 2010a.
- Assembleia da República - Lei 35/2010, de 2 de setembro, Diário da República n.º 171, Serie I. 2010b.
- Conselho de Ministros - Declaração de Retificação n.º 67-B/2009, Diário da República n.º 177, Serie. 2009.
- CORRALES, E. R. A. - Incidência da reforma contabilística nas Entidades sem fins lucrativos: Fundações e Associações, *APOTEC*, janeiro, 2010, pg. 11-19.
- GONÇALVES, C., *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.
- GUIMARÃES, J. - Fluxos de Caixa e Dinâmica Patrimonial (O caso português). *Congresso Internacional de Contabilidade do Mundo Latino*, Brasil, 2009.
- GUIMARÃES, J. - História da Normalização Contabilística em Portugal. *Revista Eletrónica INFOCONTAB*, n.º 49, de janeiro de 2010.
- Ministério das Finanças - Decreto-Lei n.º 45.103, de 1 de julho de 1963, Diário da República n.º 153, Serie I. 1963.
- Ministério das Finanças - Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, Diário da República n.º 277, 2.º Suplemento, Serie I. 1988.
- Ministério das Finanças - Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro, Diário da República n.º 268, Serie I. 1989.
- Ministério das Finanças - Decreto-Lei n.º 232/97, de 03 de setembro, Diário da República n.º 203, Serie I-A. 1997.

- Ministério das Finanças - Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, Diário da República n.º 277, 1ª Série. 2009.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública - Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho de 2009, Diário da República n.º 133, Serie I. 2009.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública - DL 36-A/2011, de 9 de março, Diário da República n.º 48, Serie I. 2011a.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública - Portaria n.º 105/2011, de 14 de março, Diário da República n.º 51, Serie I. 2011b.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública - Portaria n.º 106/2011, de 14 de março, Diário da República n.º 51, Serie I. 2011c.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública - Aviso 6726-B/2011, de 14 de março, Diário da República n.º 51, Serie I. 2011d.
- Ministerio de Hacienda - Real Decreto 1270/2003 de 10 de outubro, BOE n.º 254. 2003.
- Ministerio de Economía y Hacienda - Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, BOE n.º 278. 2007a.
- Ministerio de Economía y Hacienda - Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, BOE n.º 279. 2007b.
- Ministerio de Economía y Hacienda - Real Decreto 1491/2011 de 24 de outubro, BOE n.º 283. 2011.
- Ministério do Emprego e da Segurança Social - Decreto-Lei n.º 78/89, de 3 de março. Diário da República n.º 52, Serie I. 1989.
- Ministério do Emprego e da Segurança Social - Decreto-Lei n.º 295/95, de 17 de novembro. Diário da República n.º 266, Serie I-A. 1995.
- Ministério do Plano e Coordenação Económica e Ministério das Finanças - Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro, Diário da República n.º 31, Serie I. 1977.
- Ministério do Trabalho e da Solidariedade - Decreto-Lei n.º 7/98 de 15 de janeiro, Diário da República n.º 12, Serie I-A. 1998.
- Jefatura del Estado - Ley 16/2007, de 4 de julio, BOE n.º 160. 2007.
- PARADÍS, A. – **La Contabilidad de las entidades sin finalidad lucrativa: especial referencia a las fundaciones**. Dissertação de Doutoramento. Castellón, Universitat Jaume I: Facultat de Ciències Jurídiques i Econòmiques Departament de Finances i Comptabilitat, 2002.
- PIRES, A. M. M. - Os efeitos e implicações da atual reforma contabilística (SNC) no quadro das relações de coexistência entre a contabilidade e a fiscalidade [Em linha]. *Encuentro AECA.XIV*. Coimbra, 2010. [Consult. 18 de maio de 2012]. Disponível na internet: <http://hdl.handle.net/10198/2626>.
- Presidência do Conselho de Ministros - Decreto-Lei n.º 74/98, de 27 de março, Diário da República n.º 73, Serie I-A. 1998.
- QUINTÃO, C. – Terceiro Sector – elementos para referenciação teórica e conceptual [Em linha]. *V Congresso Português de Sociologia*, 2004, [consult. 18 de maio de 2012]: http://isociologia.pt/App_Files/Documents/working5_101019094100.pdf.
- SANTOS, C. - **Análise do Sistema de Normalização Contabilística em Espanha**. Dissertação de Mestrado. Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, 2010.
- SALAMON, L. e ANHEIER, H., *et al.* – **Defining the nonprofit sector – A cross-anational analysis** [Em linha]. Manchester: Manchester University Press, 1997. [Consult. 18 de maio de 2012]. Disponível na internet: http://books.google.pt/books?id=ffY_NY3EpYcC&printsec=frontcover&num=100&hl=pt-PT#v=onepage&q&f=false.
- VIGUERA, M. – Nueva normativa contable para las entidades sin fines de lucro, *Técnica Contable*, n.º 745, outubro 2011, pg. 16-25.
- VIÇOSO, D. - A normalização contabilística das organizações sem fins lucrativos. *Revista de Contabilidade e Finanças*, n.º 94, 2008, pg. 29-36.