

REVISTA PORTUGUESA DE CONTABILIDADE

NCRF – ESNL — COMPARAÇÃO ENTRE PORTUGAL E ESPANHA

2012 | vol. II | nº 008 | pág. 000-000

Andreia Manuela Dias Ferreira

Mestranda em Contabilidade – Ramo Fiscalidade ISCA - UA

Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz

Doutorado em Contabilidade

Docente ISCA - UA

Graça Maria do Carmo Azevedo

Doutorada em Gestão - Especialidade Contabilidade

Docente ISCA - UA

GOVCOPP

Os textos deste artigo encontram-se redigidos no âmbito do novo acordo ortográfico

NCRF—ESNL — COMPARAÇÃO ENTRE PORTUGAL E ESPANHA

ÍNDICE

Resumo _____	00
1_Introdução _____	00
2_ Normativo Contabilístico Aplicável às ESNL em Portugal _____	00
3_ Normativo Contabilístico Aplicável às ESNL em Espanha _____	00
4_Comparação do NCRF-ESNL de Portugal e Espanha _____	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.

NIIPC: 501 736 026

Sede de Redacção

Rua Eng.º Ferreira Dias, 370 - 1.º

Apartado 8012 • 4100-246 Porto

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

www.revistadecontabilidade.com

encomendas@revistadecontabilidade.com

Propriedade

Ginocar Produções, S.A.

Execução Gráfica/Impressão

www.Ginocar.pt

Rua Eng.º Ferreira Dias, 370 - 1.º

Apartado 8012 • 4100-246 Porto

Tiragem

2000 Exemplares

Periodicidade Trimestral

DEZEMBRO/2012

ERC 126037

ISSN 2182-2042

DEP. LEGAL 327583/11

NCRF—ESNL — COMPARAÇÃO ENTRE PORTUGAL E ESPANHA

RESUMO

Este artigo apresenta-se particularmente relevante e atual, dado o nível do crescimento e diversificação das Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL). Este trabalho tem como objetivo a comparação do normativo contabilístico aplicável às ESNL entre Portugal e Espanha. Creemos 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. Ao contrário do concluído em estudo anterior sobre as Estruturas Concetuais vigentes para este tipo de entidades, nos dois países, consideramos que ainda não existe harmonização ao nível do normativo contabilístico entre Portugal e Espanha.

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, e têm como principais fontes de financiamento as doações, contribuições, quotizações, subsídios e patrocínios. Estas organizações realizam uma atividade económica que pode e deve ser objeto da Contabilidade (Ferreira *et al.*, 2012).

Em Portugal, em 2011, foi aprovado o regime de normalização contabilística para as ESNL integrado no Sistema de Normalização Contabilística (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 Concetual (EC) de cada um dos dois novos normativos são idênticas, pelo que se entende que ao nível dos pilares da estrutura contabilística existe, pelo menos no espaço ibérico, harmonização contabilística (Ferreira *et al.*, 2012). Esta constatação deriva do facto de ambas basearem-se na EC do normativo contabilístico aplicável às entidades com fins lucrativos, que foi elaborada tendo como referência a EC do IASB.

No presente trabalho exploramos o normativo contabilístico aplicável às ESNL em Portugal e em Espanha. A motivação subjacente está relacionada com a importância económica e com a grande heterogeneidade destas entidades no nosso país, tal como demonstram os estudos de Franco *et al.* (2005), do INE (2011) e de Salamon *et al.* (2012). O artigo foi realizado tendo como ponto de comparação Espanha, pelo seu desenvolvimento contabilístico nesta área e por integrar com Portugal uma região europeia — a Península Ibérica. O nosso objetivo é comparar o normativo aplicável em cada país, de modo a identificar os pontos de contato e afastamento.

2_NORMATIVO CONTABILÍSTICO APLICÁVEL ÀS ESNL EM PORTUGAL

O DL 36-A/2011 aprovou o regime de normalização contabilística para as ESNL, tendo posteriormente sido publicada a Portaria 105/2001 — modelos de demonstrações financeiras (DF) — a Portaria 106/2011 — código de contas — e o Aviso 6726-B/2011 — norma contabilística e de relato financeiro para estas entidades (NCRF-ESNL).

2.1 ESTRUTURA E CONTEÚDO DAS DF

Para as entidades que apliquem a NCRF—ESNL estão previstas as seguintes DF: Balanço, Demonstração dos Resultados por Naturezas, Demonstração dos Resultados por Funções, Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Anexo. De acordo com o artigo 11.º do DL 36-A/2011, só é obrigatório uma das duas Demonstrações dos Resultados e, em relação à Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais esta é opcional ou elaborada por exigência de entidades públicas financiadoras.

Relativamente ao *Balanço*, este deve apresentar ativos e passivos correntes e não correntes. No ativo não corrente de algumas ESNL existem bens do património histórico e cultural, tais como, arquivos, bibliotecas e museus (Ministério das Finanças e da Administração, 2011c, §4.5 e 4.6).

Quanto à *Demonstração dos Resultados*, “todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período devem ser incluídos nos resultados a menos que um outro capítulo o exija de outro modo” (§4.13). A sua classificação atenderá à sua natureza e não devem apresentar itens extraordinários (§4.15 e 4.16). A entidade terá que apresentar uma Demonstração dos Resultados por Natureza ou uma Demonstração dos Resultados por Funções (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011a, artigo 11.º). Atendendo ao estabelecido, é nossa opinião que a NCRF-ESNL direciona para uma informação por natureza, sendo facultativa a por funções.

O objetivo da *Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais* é o de refletir todas as alterações nos fundos patrimoniais entre dois períodos contabilísticos. Corresponde aos incrementos positivos ou negativos do fundo patrimonial da entidade, sendo apresentadas todas as variações ocorridas: as alterações que são geradas pelas atividades da entidade mas que não passam pela Demonstração dos Resultados; o resultado líquido do período, que representa a diferença entre rendimentos e gastos em cada período; e as que resultam das operações com instituidores (ANTÃO, 2011).

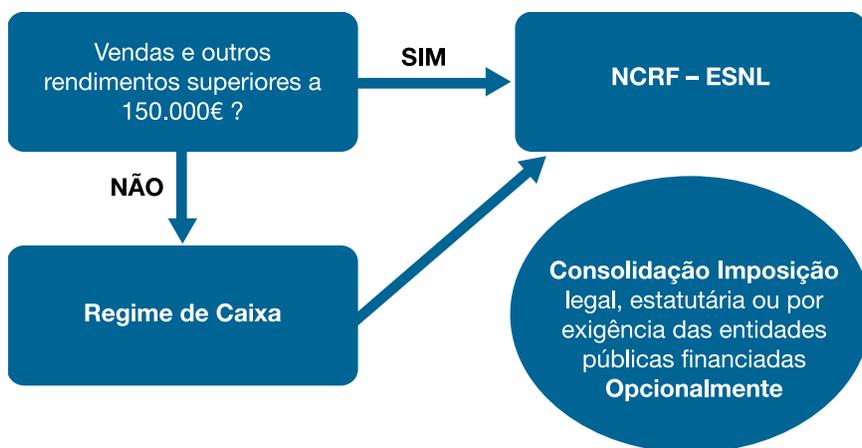
A *Demonstração dos Fluxos de Caixa* visa divulgar os fluxos monetários que a entidade incorreu durante um dado período, proporcionando um efeito de comparabilidade entre as entidades. Esta DF apresenta o apuramento dos fluxos gerados nas atividades operacionais, de investimento e de financiamento (ANTÃO, 2011).

Por fim, o *Anexo*, cujas divulgações a efetuar correspondem às publicadas através do anexo 10 da Portaria 986/2009 para as *pequenas entidades*, constando na Portaria 105/2011 apenas as alterações que decorrem das especificidades das ESNL (§4.17 e 4.18).

2.2_REGIME DE CAIXA

O legislador entendeu dispensar de um conjunto de obrigações contabilísticas as ESNL de pequena dimensão e atividade, criando, para efeito de prestação de contas, o *regime de caixa*. Conforme mencionado no artigo 10.º do DL 36-A/2011, ficam dispensadas da aplicação da NCRF—ESNL as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam 150.000 € em nenhum dos dois exercícios anteriores, salvo quando estas integrem o âmbito de consolidação de contas ou estejam obrigadas à apresentação de qualquer uma das DF referidas anteriormente, seja por disposição legal ou estatutária ou por exigência das entidades públicas financiadoras. As entidades dispensadas, e que não optem pela sua aplicação ficam obrigadas à prestação de contas em regime de caixa (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011a) — *vide* figura 1.

Figura 1 – Condições de aplicação do regime de caixa pelas ESNL



Fonte: Elaboração própria

De frisar, a articulação entre normativo contabilístico e o fiscal (artigo 124.º, n.º 3 do CIRC), com a fixação do limite de 150.000€.

Para estas entidades foram aprovados os seguintes modelos de mapas financeiros: Pagamentos e Recebimentos, Património Fixo e Direitos e Compromissos Futuros (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011a, artigo 11.º, n.º 3 e Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011b, artigo 1.º, n.º 2 e Anexo II).

No *Mapa de Recebimentos e Pagamentos* os recebimentos são agrupados pelas suas atividades próprias comerciais, capitais ou prediais, enquanto os pagamentos estão agrupados por funcionamento e por investimento. No *Mapa de Património Fixo* podem de ser criadas colunas extras para a identificação da data de aquisição, identificação do fornecedor e o número do documento. Na primeira parte do mapa deve constar o custo do património que existia no ano anterior, sendo que a segunda parte do mapa (ano corrente) só é preenchida se houver aquisições. No *Mapa de Direitos e Compromissos*

Futuros pretende-se que sejam elaboradas relações discriminativas de cada uma das rubricas e, no caso de compromissos de natureza plurianual na coluna “Ano Previsto de Pagamento” deve-se indicar o período respetivo.

De notar que a Contabilidade é um sistema de informação e que estes quadros são apenas meros modelos base. Assim sendo, os mapas devem e podem ser alterados. A entidade que utilizar o regime de caixa pode adaptar os mapas à sua realidade, adicionando linhas ou colunas, nomeadamente em relação a informações com interesse para a área fiscal.

2.3_NCRF-ESNL

A NCRF-ESNL tem como objetivo estabelecer os principais aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação para as ESNL (§1).

Adoção pela primeira vez da NCRF-ESNL

A primeira adoção da NCRF-ESNL implica a elaboração de um Balanço de abertura, o qual servirá de comparativo nas primeiras DF elaboradas de acordo com esta norma. Para o efeito, a entidade deve: manter reconhecidos pela quantia escriturada todos os ativos e passivos cujo reconhecimento se mantenha a ser exigido pela norma; reconhecer itens como ativos e passivos cujo reconhecimento passe a ser obrigatório pela 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 ativos ou passivos se a presente norma não permite o seu enquadramento como tal; e efetuar as reclassificações necessárias, seja por alterações do plano de contas ou de conteúdo do normativo aplicável.

As diferenças de transição devem ser reconhecidas no fundo patrimonial, atendendo aos seguintes aspetos: as ESNL que, à data da publicação do DL 36-A/2011, não tivessem contabilidade organizada ou que não estivessem dispensadas da aplicação do normativo utilizariam como contrapartida a conta de dotação inicial dos fundos patrimoniais (51-Fundos); no caso de entidades que tinham contabilidade organizada, a rubrica de contrapartida seria “resultados transitados” (§5.2, 5.6 e apêndice).

Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros

Referente às políticas contabilísticas, a NCRF-ESNL estabelece que as políticas contabilísticas a aplicar decorrem do estabelecido em cada capítulo que trate da transação, acontecimento ou condição em causa (§6.1).

Também se exige a consistência na aplicação das políticas contabilísticas, essencialmente para que a informação financeira seja comparável. Porém, é permitida alterações, desde que exigida por uma Norma ou Interpretação, ou voluntariamente, de forma retrospectiva ou prospetiva se dela resultarem DF com informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transações, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade (§6.4 e 6.5).

Quanto às alterações das estimativas foi estabelecido o princípio geral da aplicação prospetiva. Assim, os efeitos dessas alterações serão incluídos nos resultados do período de alteração, se a alteração afeta apenas esse período; ou do período de alteração e futuros, se a alteração afetar mais que um período.

A norma estabelece que a correção de um erro material de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é detetado, sendo registada diretamente em resultados transitados (§6.7 a 6.9); no caso dos erros não materialmente relevantes são registados na conta de gastos ou rendimentos “correções relativas a períodos anteriores”.

Ativos fixos tangíveis

Um bem do ativo fixo tangível deve ser mensurado pelo seu custo, pelo que será escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (§7.8 e 7.9).

Nestas entidades existem bens desta natureza obtidos a título gratuito, em que o custo pode ser desconhecido. Nesta situação aplica-se o critério do custo considerado. Nesta base valorimétrica os bens são mensurados ao justo valor, ao valor pelo qual se encontram segurados, ou ao valor pelo qual figuravam na contabilidade da anterior entidade (§7.5).

No entanto, caso existam diferenças significativas entre a quantia escriturada segundo o modelo do custo e o justo valor dos ativos, a entidade poderá, alternativamente, utilizar o modelo de revalorização, devendo aplicar essa política a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis (§7.8 e 7.10).

No que se refere à depreciação, atente-se que os bens do património histórico, artístico e cultural não são objeto de depreciação (§7.15), pois são bens que pela sua natureza não perdem valor – inclusivamente podem ter um aumento de valor. Os métodos de depreciação usados podem ser o da linha reta, o do saldo decrescente e o das unidades de produção (§7.21). Embora a NCRF-ESNL não regule as imparidades, uma entidade deverá avaliar se o bem está ou não em imparidade recorrendo para o efeito às disposições da NCRF 12 (§7.23).

Ativos intangíveis

Um ativo intangível deve ser mensurado, inicialmente, pelo seu custo. Os itens intangíveis gerados internamente só são reconhecíveis como ativos quando se encontram na fase de desenvolvimento e após serem preenchidas as condições que traduzam um grau de certeza razoável quanto à sua contribuição para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade (§8.4, 8.6 e 8.7).

Após o reconhecimento inicial, os ativos intangíveis mensuram-se pelo modelo de custo, não sendo permitido a mensuração pelo modelo de revalorização (§8.11 e 8.12).

Um ativo intangível pode ter vida útil finita ou indefinida. Assim, no primeiro caso deve ser imputada a quantia depreciável numa base sistemática durante a sua vida útil e a amortização deverá terminar quando o ativo for desreconhecido. Por outro lado, tem uma vida útil indefinida quando, com assento numa análise de todos os fatores importantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o ativo proporcione influxos de caixa líquidos para a entidade (§8.13 e 8.14). Deste modo, se a vida útil for finita, o ativo será reconhecido ao custo menos as depreciações menos as perdas por

imparidade; caso a vida útil seja indefinida, o ativo será reconhecido pelo custo deduzido das perdas por imparidade.

Quando alguma das condições de reconhecimento não se verificam, todos os dispêndios incorridos devem ser considerados como gasto do período, salvo se fazem parte do custo de um ativo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento. É de salientar que, no caso dos dispêndios com um ativo intangível terem sido reconhecidos em primeiro lugar como gastos, então não podem ser posteriormente capitalizados (§8.8 e 8.10).

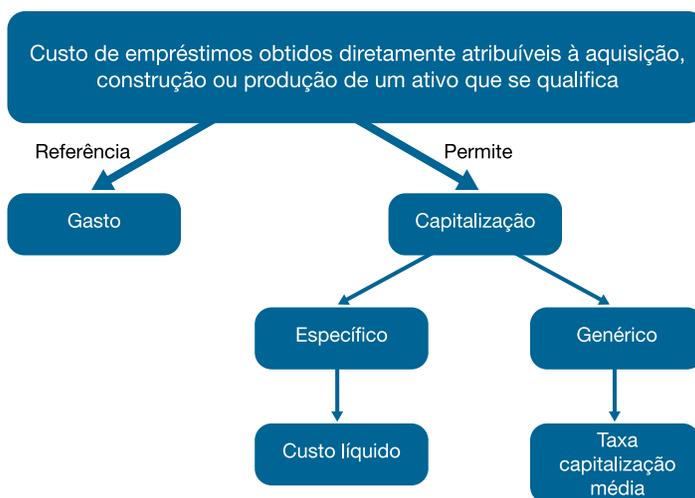
Locações

A NCRF-ESNL classifica as locações como financeiras ou operacionais, enquadrando-se na primeira se o locador transferir substancialmente para o locatário todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade – substância sobre a forma. A norma centra-se unicamente nas locações nas DF do locatário: na locação financeira o bem é reconhecido como ativo e na locação operacional os dispêndios são reconhecidos como gastos (§9).

Custo de empréstimos obtidos

Os custos de empréstimos obtidos são reconhecidos como gasto no período em que sejam incorridos, permitindo-se que, em circunstâncias excecionais, os mesmos possam ser capitalizados. Estão neste caso, os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica, que podem ser capitalizados como parte do custo desse ativo, quando seja provável que deles resultarão benefícios para o desenvolvimento de atividades futuras da entidade e tais custos possam ser fiavelmente mensurados (§10.3). A figura 2 esquematiza o referido anteriormente.

Figura 2 – Custo de empréstimos obtidos



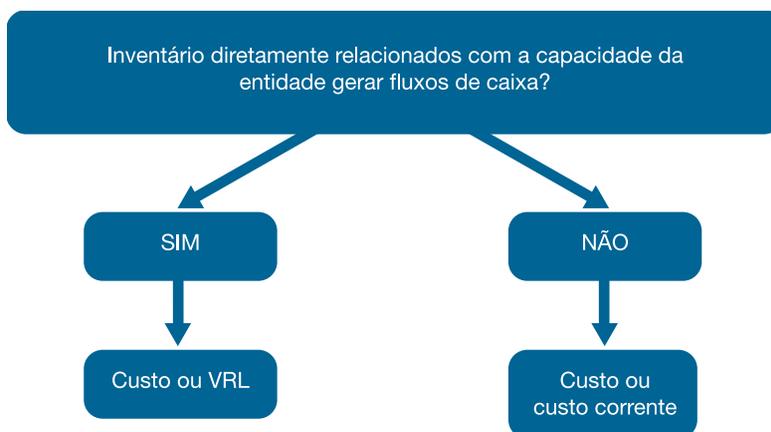
Fonte: Elaboração própria

Segundo o §10.8, a capitalização deve começar quando os dispêndios com o ativo estejam a ser incorridos, os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos e as atividades que sejam necessárias para preparar o ativo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso. A capitalização deve cessar quando essencialmente todas essas atividades estejam concluídas (§10.11).

Inventários

O princípio geral é que os inventários devem ser mensurados inicialmente ao custo histórico (aquisição/ produção) e subsequente ao custo histórico ou valor realizável líquido (VRL), dos dois o mais baixo. Em relação aos bens para distribuir gratuitamente devem ser mensurados inicialmente ao custo e subsequentemente ao mais baixo de entre o custo histórico ou custo corrente. Os bens obtidos a título gratuito para distribuir gratuitamente são mensurados ao custo corrente, mas se forem para vender aplica-se valor realizável líquido. Se os bens forem produto agrícola colhido proveniente de ativos biológicos, estes são mensurados inicialmente pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda na altura da colheita e subsequentemente serão mensurados pelo mais baixo do custo (resulta da mensuração inicial) ou valor realizável líquido (§11.1 e 11.11). A figura 3 ilustra o referido anteriormente.

Figura 3 – Mensuração dos inventários



Fonte: Elaboração própria

Rédito

O rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, a qual, geralmente, é determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utente do ativo, tendo em conta a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidade concedidos pela entidade (§12.2). Note-se que no âmbito destas entidades não têm expressão o valor presente.

Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes

A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do Balanço (§13.13).

Este capítulo da norma contempla matéria específica das ESNL, mais concretamente, sobre as provisões do setor mutualista.

“As responsabilidades assumidas relativamente a períodos futuros com as modalidades complementares de Segurança Social subscritas pelos Associados, resultarão de estudos atuariais anualmente efetuados. Nestas modalidades incluem-se, nomeadamente, subsídios de funeral, subsídios por morte, subsídio de sobrevivência, pensões de reforma, capital de reforma, rendas vitalícias, subsídios a prazo, planos de poupança e capitais de previdência.

Deve ser construída informação de resultados relativa aos fundos permanentes relacionados com cada uma das modalidades acima referenciadas, destinados a garantir as responsabilidades assumidas e que não deve ser inferior ao valor das provisões criadas para o efeito” (§13.30 e 13.31).

Esta situação teve reflexo no plano de contas. Para efeito encontram-se destinadas as contas 298 — *Provisões específicas do setor* e 678 - *Provisões específicas do setor* (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011d).

Subsídios e outros apoios

Começamos por realçar a alteração da designação relativamente à norma de referência denominada “*Subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo*”, deixando a NCRF-ESNL de utilizar a expressão “Governo”, uma vez que esta norma tem um âmbito mais alargado para estas entidades, os financiadores são diferenciados e existe com alguma predominância a figura das doações. Estas se relacionadas com ativos fixos tangíveis ou intangíveis são registadas na conta 59 — *Outras variações nos fundos patrimoniais*, ou seja são equiparadas aos subsídios, tendo o processo de imputação igual a estes.

Os subsídios relacionados com ativos, incluindo os não monetários, devem ser inicialmente reconhecidos no Balanço como componente dos Fundos Patrimoniais. Subsequentemente são imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, ou seja, na proporção das amortizações efetuadas em cada período, tal como referido no §14.9 da NCRF—ESNL — princípio do balanceamento. Os subsídios não monetários mensuram-se pelo justo valor; caso esse valor não possa ser determinado com fiabilidade utiliza-se o valor nominal (§14.8).

Os subsídios relacionados com o rendimento são atribuídos a determinada entidade para garantir uma rentabilidade mínima ou para compensar *deficits* de exploração de um exercício económico. Estes são reconhecidos como rendimento desse exercício (§14.10), podendo ser necessário reparti-los por mais do que um período económico, atendendo ao pressuposto do acréscimo.

Alterações em taxas de câmbio

A NCRF-ESNL determina que uma transação em moeda estrangeira regista-se inicialmente na moeda funcional, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transação. Subsequentemente, à data de cada balanço: os itens monetários em moeda estrangeira mensuram-se pelo uso da taxa de fecho, determinando-se os respetivos ganhos ou perdas originados pelas variações das taxas de câmbio; os itens não monetários são mensurados pela aplicação da taxa de câmbio à data da transação, não havendo, portanto, lugar ao apuramento e reconhecimento de diferenças de câmbio (§15.1 a 15.4).

Impostos sobre o rendimento

Os impostos sobre o rendimento são tratados segundo o método do imposto a pagar. 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. As ESNL que tiverem operações que originem impostos diferidos devem abandonar este tratamento e aplicar integralmente a norma do modelo geral. 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, se os factos patrimoniais são reconhecidos nos resultados, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido nos resultados. Se porventura, o facto patrimonial é reconhecido diretamente no fundo patrimonial, então o efeito fiscal também deverá sê-lo (§16).

Instrumentos financeiros

Dado o cariz destas entidades, o fundo patrimonial não está neste âmbito, ao contrário do que acontece com o capital próprio para o modelo geral ou das pequenas entidades.

De acordo com o §17.3 da NCRF—ESNL, estas entidades devem mensurar ao custo menos perda por imparidade instrumentos tais como clientes, fornecedores, outras contas a receber, outras contas a pagar ou empréstimos bancários, incluindo os em moeda estrangeira e contratos para conceder ou contrair 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, mensuram-se ao justo valor, reconhecendo-se as variações no valor destes instrumentos por contrapartida de resultados do período (§17.5). Verificamos, portanto, que a norma não contempla o custo amortizado.

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 (§ 17.6).

Benefícios aos empregados

A contabilização dos benefícios a curto prazo é normalmente linear, uma vez 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 mensuram-se numa base não descontada e reconhecem-se de acordo com o pressuposto do acréscimo. Uma entidade deve reconhecer um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a pagar no futuro e um

gasto quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca desses benefícios (§18.1 e 18.5).

3_NORMATIVO CONTABILÍSTICO APLICÁVEL ÀS ESNL EM ESPANHA

Seguidamente abordamos os princípios adotados pelo PGC para ESNL, seguindo, no aplicável, a abordagem apresentada no ponto 2.

3.1 ESTRUTURA E CONTEÚDO DAS DF

As contas anuais compreendem Balanço, Demonstração dos Resultados e Anexo. Relativamente à estrutura, encontra-se previsto um modelo normal de DF para as ESNL. Todavia, estas podem utilizar o modelo reduzido das DF nos seguintes casos:

- *Balanço e Anexo reduzidos*, pelas entidades em que à data de encerramento do exercício apresentem pelo menos duas das seguintes circunstâncias: que o total de ativos não exceda 2,85 milhões de euros; o valor do rendimento total anual não exceda 5,7 milhões de euros; e o número médio de empregados durante o ano não exceda 50;
- *Demonstração dos Resultados reduzida*, pelas entidades em que à data de encerramento do exercício apresentem pelo menos duas das seguintes circunstâncias: que o total de ativos não exceda 11,4 milhões de euros; o valor do rendimento total anual não exceda 22,8 milhões de euros; e o número médio de empregados durante o ano não exceda 250 (Ministerio de Economía Y Hacienda, 2011, Tercera Parte, art.º 3.º).

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

A *Demonstração dos Resultados* — que consideramos englobar a *Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais* — reflete as variações no fundo patrimonial ao longo do ano, para os seguintes itens: resultado do exercício; montante dos rendimentos ou gastos reconhecidos diretamente no fundo patrimonial; transferências ou reclassificações efetuadas para o resultado do exercício; ajustes devido às alterações nas políticas contabilísticas e às correções de erros; alterações no fundo social; e todas as outras alterações que ocorrem no património líquido (art.º 6.º).

De acordo com o art.º 7.º, o modelo do *Anexo* contém as informações mínimas, pelo que será possível, desde que relevante, disponibilizar informação adicional à exigida. O normativo contempla três tipos de Anexos: o normal, o abreviado e o simplificado. O Anexo normal integra a *Demonstração dos Fluxos de Caixa*.

As entidades que realizam conjuntamente atividades sem fins lucrativos com atividades lucrativas de natureza comercial devem diferenciar dentro dos ativos fixos, dos inventários, bem como dos gastos e rendimentos operacionais, os destinados a atividades próprias e os referentes a atividades comerciais,

determinando inclusivamente o resultado operacional correspondente a cada uma dessas atividades. Para o efeito encontra-se criada uma seção especial, no Anexo denominada de “*Elementos patrimoniais pertencentes à atividade comercial*”.

3.2_NCRF-ESNL

Seguidamente exploramos a norma contabilística para as entidades do 3.º setor espanhol, que inclui algumas das matérias focadas pela norma portuguesa, mas sendo outras áreas exclusivas do normativo espanhol.

Ativos fixos tangíveis

A norma apresenta princípios aplicáveis aos bens que não geram fluxos de caixa. Estes são aqueles que não têm finalidade de gerar um retorno comercial, como por exemplo os fluxos económicos sociais gerados por esses ativos e que possam beneficiar a entidade.

Estes ativos mensuram-se inicialmente pelo seu custo. No caso de recebidos 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. Se obtidos a título gratuito mensuram-se pelo seu justo valor.

Normalmente, os terrenos têm uma vida infinita, logo não são depreciáveis. No entanto, se no início do projeto forem incluídos custos de reabilitação incorridos com frequência para manter a capacidade do serviço, essa parte do valor do terreno é depreciável, na medida que consomem o potencial de serviço do ativo.

Quando a quantia recuperável for inferior à quantia escriturada deve ser reconhecida uma perda por imparidade (Ministerio de Economía Y Hacienda, 2011, Segunda Parte, art.º 2.º).

Ativos intangíveis

Centramo-nos nos dispêndios de investigação e desenvolvimento que satisfazem a definição de ativos que não geram fluxos de caixa. Os gastos de investigação serão gastos do exercício em que se realizarem. No entanto, podem ser considerados como ativos intangíveis desde que cumpram com as seguintes condições: estar especificamente discriminados pelo projeto, o seu custo esteja claramente estabelecido de modo que possa ser distribuído no tempo e haja expectativa fundada de sucesso técnico e da criação de um potencial de serviço na atividade futura da entidade do(s) projeto(s) em questão. Os dispêndios de investigação que figuram no ativo devem ser depreciados durante a sua vida útil, com limite máximo de cinco anos. Os dispêndios de desenvolvimento, quando cumpram as condições atrás indicadas, são reconhecidos como ativo e devem ser depreciados durante a sua vida útil, que, salvo prova em contrário, não excede cinco anos (art.º 3.º).

Os ativos intangíveis são mensurados segundo o modelo de custo (Ministerio de Economía Y Hacienda, 2007, Segunda Parte, art. 5.º).

Bens do património histórico

Contempla os elementos indicados na Lei 16/1985 de 25 de junho, do património histórico espanhol. São ativos que a comunidade considera necessário preservar por razões de natureza cultural ou artística, caracterizados por serem insubstituíveis.

Os critérios estabelecidos para os ativos fixos tangíveis são aplicáveis aos bens do património histórico, sem prejuízo dos seus aspetos particulares. Assim:

- Na determinação do preço de compra será levado em conta o impacto dos dispêndios relacionados com grandes reparações. Neste sentido, a quantia equivalente a estas despesas será depreciada de forma diferente do resto dos elementos, durante o período para as grandes reparações. Se esses dispêndios não foram especificados na compra ou construção, para efeitos de identificação, pode-se usar o preço atual de mercado de uma reparação semelhante.
- Quando se realizam grandes reparações, o custo é reconhecido na quantia escriturada do bem como uma substituição, desde que cumpra com as condições para o reconhecimento. Deste modo, qualquer montante associado a uma reparação anterior incorporada na quantia escriturada desse bem é desreconhecida.

As obras de arte e artigos de coleções que não tenham a qualificação de ativos do património histórico devem ser depreciados, a menos que a organização possa demonstrar que a vida de tais ativos também seja indefinida (Ministerio de Economía Y Hacienda, 2011, Segunda Parte, art.º 4.º).

Instrumentos financeiros

Neste ponto enquadram-se as dívidas a receber, que se mensuram pelo valor nominal, se de curto prazo, ou pelo valor presente, se o vencimento for superior. A diferença entre o valor presente e o valor nominal reconhece-se como rendimento financeiro, de acordo com o critério do custo amortizado. Os empréstimos concedidos no exercício da atividade própria a taxas de juros zero ou abaixo das taxas de mercado mensuram-se pelo justo valor. A diferença entre o justo valor e o valor entregue reconhece-se no momento inicial, como um gasto de acordo com sua natureza e, posteriormente, a reversão do desconto praticado reconhece-se como rendimento financeiro.

Também se enquadram nesta disposição as dívidas a pagar. Se a maturidade é de curto prazo, o passivo mensura-se pelo valor nominal, mas se ultrapassar este prazo, mensura-se pelo valor presente. A diferença entre o valor presente e o valor nominal é reconhecido como um gasto financeiro, de acordo com o critério do custo amortizado (art.º 5.º).

Inventários

Este ponto aplica-se 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 gratuitamente pela entidade mensuram-se pelo justo valor e os bens adquiridos pelo custo. As entregas realizadas em cumprimento com as finalidades da entidade reconhecem-se como gasto pela quantia escriturada dos bens entregues (Ministerio de Economía Y

Hacienda, 2011, Segunda Parte, art.º 6.º e Ministerio de Economía Y Hacienda, 2007, Segunda Parte, art.º 10.º).

Impostos sobre o rendimento

As ESNL reconhecem como gasto o imposto sobre o rendimento aplicando os critérios estabelecidos para as entidades com finalidades lucrativas: método do imposto a pagar e método do imposto diferido (Ministerio de Economía Y Hacienda, 2011, Segunda Parte, art.º 7.º e Ministerio de Economía Y Hacienda, 2007, Segunda Parte, art.º 13.º).

Gastos e rendimentos

Os gastos incorridos pela entidade são reconhecidos no exercício em que são incorridos, independentemente da data em que ocorra o fluxo financeiro. Em particular, as ajudas concedidas pela entidade são reconhecidas no momento em que esta foi concedida.

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

Subsídios, doações e legados recebidos

Os subsídios, doações e legados não reembolsáveis reconhecem-se, de modo geral, diretamente no fundo patrimonial da entidade e posteriormente como rendimentos, de uma forma sistemática e racional correlacionando com os custos dessa concessão. Quando obtidos a fundo perdido sem atribuição para uma finalidade específica reconhecem-se diretamente nos resultados do período. Os obtidos para financiar gastos específicos reconhecem-se diretamente nos resultados, considerando o pressuposto do acréscimo.

Os subsídios, doações ou legados concedidos pelos membros, fundadores ou empregadores seguirão a mesma abordagem anterior, exceto se forem a título de verba fundacional ou fundo social, casos em que se reconhecem diretamente no fundo patrimonial da entidade. Tratamento idêntico se a contribuição for efetuada por um terceiro.

No caso de serem reembolsáveis são reconhecidos como passivos até adquirir o estatuto de não reembolsável.

Os subsídios, doações e legados de caráter monetário mensuram-se ao justo valor da quantia recebida e os não monetários ou em espécie pelo justo valor dos bens ou serviços recebidos, desde que determinado com fiabilidade (art.º 9.º).

Fusões entre ESNL

Os elementos patrimoniais da entidade resultantes da fusão mensuram-se pela quantia escriturada que apresentavam em cada entidade antes desta operação. Da mesma forma, a entidade resultante

irá transferir para o seu fundo patrimonial todas as rubricas que compunham o fundo patrimonial das entidades que participam na fusão. Os honorários pagos a advogados ou outros profissionais envolvidos na transação reconhecem-se como gasto do período.

Relativamente 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 essa perda. Na data da ocorrência da transferência do património para a entidade resultante da operação, as contas a receber e as contas a pagar serão canceladas na contabilidade desta última (art.º 10.º).

4_COMPARAÇÃO DO NCRF—ESNL DE PORTUGAL E ESPANHA

Apesar de em ambos os países as ESNL elaborarem as mesmas DF, estas não são apresentadas da mesma forma, podendo, eventualmente, se justificar que o seu grau de importância é diferente no espaço geográfico analisado. Enquanto em Portugal apresenta-se a Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais e a Demonstração dos Fluxos de Caixa como DF independentes, no caso espanhol estas são integradas em outras DF (quadro 1). Em Portugal está previsto um regime simplificado – regime de caixa – para determinadas entidades, estando em Espanha determinado a apresentação de modelos reduzidos das DF.

Quadro 1 – Demonstrações Financeiras

PAÍS		DIFERENÇAS / SEMELHANÇAS
PORTUGAL	ESPANHA	
Balanço, Demonstração dos Resultados por Natureza ou por Funções, Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Anexo	Balanço, Demonstração de Resultados (inclui Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais), Anexo (inclui Demonstração dos Fluxos de Caixa)	Apresentam as mesmas DF; diferença na autonomia da sua apresentação

Fonte: Elaboração própria

Cada país define a composição da norma de maneira diferente, como evidenciamos no quadro 2.

Quadro 2 – Áreas abordadas pela norma

ÁREA	PORTUGAL	ESPANHA	OBSERVAÇÕES
Adoção pela 1.ª vez	x		
Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros	x		
Ativos fixos tangíveis	x	x	Em Espanha, apenas para os itens que não geram fluxos de caixa.
Ativos intangíveis	x	x	
Bens do património histórico	x	x	Em Portugal, está incluído nos ativos fixos tangíveis.
Locações	x		
Custo de empréstimos obtidos	x		
Inventários	x	x	
Rédito	x		Em Espanha, o assunto é, parcialmente, abordado na área "gastos e rendimentos".
Provisões, passivos e ativos contingentes	x		
Subsídios e outros apoios / Subsídios, doações e legados	x	x	Realce para títulos diferentes.
Alterações em taxas de câmbio	x		
Impostos sobre o rendimento	x	x	
Instrumentos financeiros / Dívidas a receber e a pagar	x	x	Realce para títulos diferentes.
Benefícios aos empregados	x		
Gastos e rendimento		x	Abordagem na ótica de reconhecimento. Em Portugal encontra-se resumido no pressuposto do acréscimo.
Fusões		x	

Fonte: Elaboração própria

No quadro 3 apresentamos as semelhanças e diferenças entre o estabelecido pelas duas normas. A comparação encontra-se limitada, por força de não existir coincidência entre todas as áreas abordadas pelas normas (*vide* quadro 2). Relativamente às diferenças destacamos que está previsto o modelo de revalorização, como solução alternativa, na norma portuguesa e que os obtidos gratuitamente são mensurados pelo custo considerado, critério não contemplado no normativo espanhol, segundo o qual a mensuração será efetuada ao justo valor. Outro ponto é a possibilidade de, segundo o normativo espanhol, os dispêndios com a investigação serem capitalizáveis caso se cumpra um conjunto de requisitos, enquanto em Portugal serão sempre gasto do período. A nível dos inventários, em Portugal há várias bases de mensuração dependendo da sua finalidade, tendo-se verificado que em Espanha os critérios foram estabelecidos de acordo com as condições de aquisição. Por fim, no que respeita aos instrumentos financeiros, em Portugal, os modelos de mensuração encontram-se estabelecidos consoante os instrumentos financeiros sejam ou não negociados em mercado. Em Espanha, os modelos

de mensuração das dívidas a receber e a pagar estão definidos atendendo aos diferentes prazos dos instrumentos. Note-se que, em Portugal, o custo amortizado não é aplicável.

Quadro 3 – Conteúdo da NCRF-ESNL

ÁREA	PORTUGAL	ESPAÑA
Adoção pela 1.ª vez	Ativos e passivos que se mantêm reconhecidos: quantia escriturada à data; novos itens reconhecidos são mensurados de acordo com o estabelecido pelo capítulo respetivo; não permitido, nesta data, a utilização do justo valor	N/A
Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros	- alteração política contabilística: retrospectiva ou prospetiva - alteração das estimativas: prospetiva - correção de erros sem reexpressão	N/A
Ativos fixos tangíveis	Mensuração: - geral: modelo de custo - bens recebidos a título gratuito: custo considerado - alternativo: modelo de revalorização	Mensuração: - geral: modelo de custo - troca: quantia escriturada do bem entregue mais a quantia paga ou a pagar, sem exceder o justo valor dos ativos recebidos - bens recebidos a título gratuito: justo valor
Ativos intangíveis	Mensuração: - modelo de custo Reconhecimento: - investigação: gasto - desenvolvimento: capitalizável se preencher os requisitos	Mensuração: - modelo de custo Reconhecimento: - investigação: gasto, podendo ser considerado como ativo intangível desde que cumpram as condições exigidas - desenvolvimento: capitalizável, após preencher requisitos
Bens do património histórico	Mesmo tratamento dos ativos fixos tangíveis	
Locações	- locação financeira: bem reconhecido como ativo - locação operacional: dispêndios reconhecidos como gastos	N/A
Custo de empréstimos obtidos	- Regime de referência: gasto - Regime de exceção: capitalização	N/A

ÁREA	PORTUGAL	ESPAÑA
Inventários	<p>Mensuração (regra geral):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Inicial: custo histórico - Subsequente: custo histórico ou VRL (o mais baixo) <p>Mensuração de bens adquiridos/produzidos que não geram fluxos de caixa:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Inicial: custo histórico - Subsequente: custo histórico ou custo corrente (o mais baixo) <p>Mensuração de bens obtidos a título gratuito:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Não geram fluxos de caixa: custo corrente - Geram fluxos de caixa: VRL <p>Produto agrícola colhido proveniente de ativos biológicos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Mensuração inicial: justo valor menos custos estimados no ponto de venda na altura da colheita - Mensuração subsequente: custo (valor de mensuração inicial) ou VRL (o mais baixo) 	<p>Mensuração de bens adquiridos: modelo de custo</p> <p>Mensuração de bens obtidos a título gratuito: justo valor</p>
Rédito	Mensuração: justo valor	N/A
Provisões, passivos e ativos contingentes	Mensuração: a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do Balanço	N/A
Gastos e rendimentos	N/A	Reconhecimento dos elementos segundo o pressuposto do acréscimo
Subsídios e outros apoios / Subsídios, doações e legados recebidos	<p>Relacionados com ativos, incluindo os não monetários:</p> <ul style="list-style-type: none"> - inicialmente reconhecidos no Balanço como componente dos Fundos Patrimoniais - subsequentemente são imputados numa base sistemática como rendimentos <p>Relacionados com rendimentos: reconhecidos como rendimento desse exercício (podendo existir necessidade de diferimentos)</p> <p>Reembolsáveis são reconhecidos como Passivo</p> <p>Mensuração dos subsídios não monetários: justo valor; caso não possa ser determinado com fiabilidade, pela quantia nominal.</p>	<p>Não reembolsáveis e atribuídos com finalidades específicas: reconhecidos diretamente no fundo patrimonial e posteriormente como rendimentos</p> <p>Não reembolsáveis e sem atribuição para uma finalidade específica: reconhecido no resultado do período</p> <p>Mensuração:</p> <ul style="list-style-type: none"> - monetário: justo valor do montante pago - não monetário: justo valor dos bens ou serviços recebidos, se determinado com fiabilidade

ÁREA	PORTUGAL	ESPAÑA
Alterações em taxas de câmbio	Mensuração: - inicial: taxa de câmbio à data da transação; - subsequente: à taxa de fecho (itens monetários) e à taxa de câmbio à data da transação (itens não monetários)	N/A
Impostos sobre o rendimento	Mensuração: - Método do imposto a pagar - Aplicável na íntegra a NCRF 25 se há lugar ao reconhecimento de impostos diferidos	Mensuração: - Imposto a pagar - Impostos diferidos
Instrumentos financeiros / Dívidas a receber e a pagar	Mensuração: - regra geral: modelo do custo - negociados em bolsa: modelo do justo valor	Mensuração das dívidas a receber e a pagar: - curto prazo: valor nominal - médio e longo prazo: valor presente - aplicação do método do custo amortizado para o reconhecimento como rendimento ou gasto, respetivamente, da diferença entre o valor presente e o valor nominal Mensuração dos empréstimos a taxa zero ou inferior à de mercado: justo valor
Benefícios aos empregados	Reconhecidos como: - gasto, quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço prestado por um empregado em troca desses benefícios - passivo, quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a pagar no futuro Mensuração numa base não descontada (valor nominal)	N/A
Fusões entre ESNL	N/A	Elementos mensurados pela quantia escriturada que apresentavam no Balanço de cada entidade antes da operação

Fonte: Elaboração própria

5 CONCLUSÃO

Após a análise do regime contabilístico das ESNL dos dois países podemos concluir que, no que respeita ao modelo geral, em Portugal as cinco DF são apresentadas individualmente, 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. Assim sendo, apesar de ambos os países apresentarem as mesmas DF, a autonomia na apresentação é diferente, o que pode traduzir um grau de importância diferenciado destas DF nos dois países em estudo.

Quanto à NCRF-ESNL, os ativos fixos tangíveis são mensurados pelo custo em ambos os países, residindo a diferença nos bens adquiridos a título gratuito — custo considerado em Portugal, justo valor em Espanha. Ainda nesta área, em Portugal, existe a opção do modelo de revalorização, enquanto 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. Os bens do património histórico são tratados de forma idêntica que os ativos fixos tangíveis. Em Espanha, os inventários podem ser mensurados pelo custo ou pelo justo valor, dependendo do tipo de bens. Em Portugal, há várias bases de mensuração dependendo da finalidade dos inventários. Frisamos que na área dos subsídios e outros apoios, não existem diferenças relevantes. Os instrumentos financeiros têm um tratamento diferenciado. Por um lado, em Portugal, os modelos de mensuração variam consoante os instrumentos financeiros tenham ou não sido negociados em mercado. Por outro lado, em Espanha os modelos são estabelecidos tendo em atenção o prazo de vencimento desses instrumentos.

Face às conclusões expostas, consideramos que não existe uma verdadeira harmonização contabilística ao nível do normativo contabilístico aplicável a estas entidades. Este facto poderá eventualmente ser justificado pelo carácter recente das normas e por características distintas entre este tipo de entidades da Península Ibérica.

Todavia, cremos 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.

Julgamos que possibilidades futuras de investigação ou linhas de interesse a explorar poderão incidir sobre temas tão particulares como:

- Comparação do normativo contabilístico das ESNL de Portugal com outros países da UE e fora da UE.
- Impacto da adoção do normativo contabilístico para as ESNL: ao nível da transição, das contas destas entidades e da análise económico-financeira.
- Impacto da adoção deste normativo específico na ótica de vários utentes das DF e dos Técnicos Oficiais de Contas e Revisores Oficiais de Contas sobre, nomeadamente, a qualidade do relato financeiro destas entidades.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Antão, Avelino; Tavares, Armando; Marques, João — *Regime da Normalização Contabilística para Entidades do Setor Não Lucrativo*. CNIS — Confederação Nacional das Instituições de Solidariedade, 2011.

Código do Imposto sobre o Rendimento (CIRC).

Ferreira, A.; Cruz, S.; Azevedo, A. — Estrutura conceitual 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; 2012.

Franco, Raquel C., Sokolowski, *et al.* — *O Setor não lucrativo Português numa perspetiva comparada*. Universidade Católica Portuguesa e Johns Hopkins University, 2005.

INE — *Conta Satélite das Instituições sem fins lucrativos 2006: projeto piloto*. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística, I.P; 2011.

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 — Portaria n.º 105/2011 de 14 de março, Diário da República n.º 51, Série I, 2011b.

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, 2011c.

Ministério das Finanças e da Administração Pública — Portaria n.º 106/2011 de 14 de março, Diário da República n.º 51, Série I, 2011d.

Ministerio de Economía Y Hacienda — Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, BOE n.º 278.

Ministerio de Economía Y Hacienda — Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, BOE n.º 283, Sec. I.

Salamon, L.; Sokolovsky, S.; Haddock, M.; e Tice, H. — *Portugal's nonprofit sector in comparative context* — Johns Hopkins Center, 2012.

