

***A ACCOUNTABILITY NAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS  
LUCRATIVOS: O caso particular de algumas Fundações em  
Portugal***

**Ana Lúcia de Jesus Costa**

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de  
Mestre em Contabilidade

Orientador:

Professora Doutora Maria Antónia Jorge de Jesus  
Professora Auxiliar, ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade

Abril 2011



## RESUMO

A crescente importância das Organizações Sem Fins Lucrativos (OSFL) na actividade económica das sociedades modernas tem levado a um aumento da procura de informação financeira e não financeira sobre estas entidades.

Cada vez mais as OSFL devem dar ênfase à *accountability*, atendendo às especificidades da sua actividade, de modo a que os seus documentos de prestação de contas garantam uma imagem fidedigna e apropriada do seu desempenho, devendo, portanto, afastar-se das normas e regras aplicadas a entidades com finalidade de lucro.

Este trabalho visou elaborar uma proposta de normativo contabilístico de referência para o terceiro sector português, destinada a constituir uma *best practice* para o *reporting* das OSFL, tendo como suporte a realização de um estudo comparativo dos normativos contabilísticos para o terceiro sector em Portugal, Espanha e Reino Unido, no qual se aferiram as tendências dominantes relativamente aos seus pontos fortes e fragilidades.

Foi ainda avaliado o grau de conformidade do *reporting* financeiro de dezassete fundações portuguesas relativamente à *best practice* proposta. Os resultados desta análise apontam para um nível médio de conformidade e para o facto de a informação financeira divulgada não apresentar aderência aos requisitos específicos que devem ser observados numa OSFL, seguindo a matriz aplicável às entidades orientadas para o lucro.

Constata-se que o terceiro sector português tem ainda um longo caminho a percorrer no que concerne ao actual normativo contabilístico aplicado às OSFL e quanto à utilidade e qualidade da informação actualmente divulgada nos documentos de *accountability* destas entidades.

**Palavras-Chave:** Organizações sem fins lucrativos, terceiro sector, fundações, prestação de contas, normalização contabilística no terceiro sector

**Classificação JEL:** M41 - Accounting

## ABSTRACT

The growing importance of not-for-profit organisations (NPOs) in nowadays developed economies has led to an increasing demand for financial and non-financial information.

More and more, NPOs should give emphasis to accountability, considering the particular characteristics of their activities, in order to provide a reliable and accurate picture of their performance in the annual reports. Therefore, these entities' annual disclosures should not be prepared based on business accounting standards.

This study aims to present a proposal for accounting rules to be applied at the Portuguese third sector's entities, considered as a best practice for the NPOS' reporting, supported in a comparative study of not-for profit organisations accounting standards in Portugal, Spain and the United Kingdom, having been identified main trends regarding their strengths and weaknesses.

Furthermore, it was assessed the conformity level between seventeen Portuguese foundations' practices and the best practice proposed. The findings point out to an average level of compliance and to non accomplishment with the specific requirements of NPOs financial information, since those entities financial statements are mostly based on business accounting rules.

It was verified that the Portuguese third sector still has a long way to run regarding the current accounting framework applied to the NPOs, namely regarding usefulness and quality financial information disclosed for accountability purposes.

**Key-Words:** Not-for-profit organisations, third sector, foundations, accountability, not-for-profit accounting standards

JEL Classification: M41 - Accounting

# ÍNDICE GERAL

Introdução.....	1
1. Justificação e relevância do tema .....	1
2. Objectivos e delimitação do âmbito da investigação.....	2
3. Estrutura da Dissertação .....	3
1 Caracterização genérica do terceiro sector .....	5
1.1 Enquadramento geral .....	5
1.2 O modelo de negócio e a <i>accountability</i> das OSFL.....	7
1.3 Sistema de classificação das OSFL .....	10
1.4 O terceiro sector em números .....	11
2 O terceiro sector em Portugal .....	13
2.1 Enquadramento geral .....	13
2.2 A diversidade e a estrutura do sector não lucrativo português .....	13
2.2.1 A classificação ICNPO aplicada à realidade portuguesa .....	13
2.2.2 Os principais tipos de OSFL em Portugal .....	15
2.3 A <i>accountability</i> nas OSFL portuguesas.....	22
2.4 O terceiro sector português em números .....	24
3 Normativos contabilísticos para o terceiro sector: Um estudo comparativo .....	29
3.1 Introdução .....	29
3.2 Países seleccionados para análise comparativa.....	29
3.3 Enquadramento geral dos normativos contabilísticos em análise .....	30
3.3.1 Reino Unido.....	30
3.3.2 Espanha.....	32
3.3.3 Portugal.....	33
3.4 Estudo comparativo .....	34
3.4.1 Enquadramento geral.....	34
3.4.2 Estrutura e conteúdo do Balanço .....	40
3.4.3 Estrutura e conteúdo da Demonstração dos Resultados .....	44
3.4.4 Notas Anexas às Demonstrações Financeiras .....	48
3.4.5 Outras características específicas .....	52
3.5 Síntese conclusiva.....	54

4	Proposta de normativo contabilístico para as OSFL portuguesas .....	57
4.1	Enquadramento geral .....	57
4.2	Conteúdo do Relatório de Actividades .....	58
4.3	Estrutura e conteúdo do Balanço .....	59
4.4	Estrutura e conteúdo da Demonstração dos Resultados .....	61
4.5	Estrutura e conteúdo da Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais 63	
4.6	Notas Anexas às Demonstrações Financeiras.....	63
4.7	Outras questões específicas.....	65
5	Estudo empírico.....	67
5.1	Questões metodológicas .....	67
5.1.1	Enquadramento e estudos semelhantes .....	67
5.1.2	Objectivos e questão de investigação .....	69
5.1.3	Delimitação do âmbito e caracterização da amostra .....	69
5.2	Desenvolvimento do estudo.....	74
5.2.1	Procedimentos adoptados .....	74
5.2.2	Apresentação e análise dos resultados.....	79
	Conclusões.....	85
	Bibliografia.....	91
	Anexos.....	97

## ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1.1 - Características das OSFL .....	6
Tabela 1.2 – Classificação internacional das OSFL .....	10
Tabela 2.1- A tabela INCPO aplicada a Portugal .....	14
Tabela 2.2 – Natureza dos objectivos das IPSSs .....	19
Tabela 2.3 – Exemplos de IPSSs de natureza associativa vs fundacional .....	19
Tabela 2.4 – Comparação do sector nacional das OSFL com a realidade internacional	28
Tabela 3.1 - Justificação da escolha dos países para o estudo comparativo dos normativos .....	30
Tabela 3.2 – Estudo comparativo dos normativos contabilísticos aplicados a OSFL – Enquadramento geral .....	36
Tabela 3.3 - Estudo comparativo dos normativos contabilísticos aplicados a OSFL – Estrutura e conteúdo do Balanço .....	41
Tabela 3.4 - Estudo comparativo dos normativos contabilísticos aplicados a OSFL – Estrutura e conteúdo da Demonstração dos Resultados .....	45
Tabela 3.5 - Estudo comparativo dos normativos contabilísticos aplicados a OSFL – Notas Anexas às Demonstrações Financeiras .....	49
Tabela 3.6 - Estudo comparativo dos normativos contabilísticos aplicados a OSFL – Outras características específicas .....	53
Tabela 3.7- Síntese dos principais pontos fortes e fragilidades dos normativos em análise .....	56
Tabela 4.1 - Proposta de normativo contabilístico para as OSFL – Enquadramento geral .....	57
Tabela 4.2 - Proposta de normativo contabilístico para as OSFL – Conteúdo do Relatório de Actividades .....	59
Tabela 4.3 - Proposta de normativo contabilístico para as OSFL – Estrutura e conteúdo do Balanço .....	60
Tabela 4.4 - Proposta de normativo contabilístico para as OSFL – Estrutura e conteúdo da DR .....	61
Tabela 4.5 - Proposta de normativo contabilístico para as OSFL – Estrutura e conteúdo da DAFP .....	63
Tabela 4.6 - Proposta de normativo contabilístico para as OSFL – Notas anexas às demonstrações financeiras .....	64
Tabela 4.7 - Proposta de normativo contabilístico para as OSFL – Outras questões específicas .....	66
Tabela 5.1- Estudos de suporte à investigação .....	68
Tabela 5.2 – Resultados na pesquisa na Internet .....	70

Tabela 5.3 – Caracterização da amostra .....	71
Tabela 5.4 – Caracterização da amostra (características gerais) .....	73
Tabela 5.5 – Informação e práticas a medir nos documentos de <i>accountability</i> das fundações .....	75
Tabela 5.6 – Tabela de frequências (Conformidade parcial).....	81

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1 - Modelo de negócio das OSFL e os principais <i>stakeholders</i> .....	7
-----------------------------------------------------------------------------------	---

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 2.1 - Força de trabalho das OSFL no contexto nacional .....	25
Gráfico 2.2 - Composição da força de trabalho do sector nacional de OSFL .....	26
Gráfico 2.3 - Origem dos fundos das OSFL.....	26
Gráfico 5.1 - Caracterização da amostra (Sector de actividade e número de colaboradores) .....	73
Gráfico 5.2 - Gráfico de frequências (Conformidade total) .....	79
Gráfico 5.3 - Gráficos de frequências (Conformidade parcial) .....	80

## LISTA DE ABREVIATURAS

ASB - *Accounting Standards Board*

AECA - *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*

Charity SORP - *Charity Statement of Recommended Practice*

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CPF – Centro Português de Fundações

CR – *Cuenta de Resultados*

DAFP – Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais

DR – Demonstração dos Resultados

ETI – Equivalência a Tempo Inteiro

FASB - *Financial Accounting Standards Board*

IAS - *International Accounting Standards*

ICNPO - *International Classification of Nonprofit Organizations*

ICP - Índice de Conformidade Parcial

ICT – Índice de Conformidade Total

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IGC – Índice Global de Conformidade

IFRIC - *International Financial Reporting Interpretations Committee*

IPSS – Instituições Particulares de Solidariedade Social

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

ISIC – *International Standard Industrial Classification*

NCRF-ESNL – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Sector Não Lucrativo

NCRF-PE – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

ODL – Organizações de Desenvolvimento Local

ONGD – Organizações Não Governamentais de Cooperação para o Desenvolvimento

OSFL – Organização Sem Fins Lucrativos

PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

RA – Relatório de Actividades

SIC – Sistema de Normalização Contabilística

SoFA – *Statement of Financial Activity*

SORP – *Statement of Recommended Practice*

TIC - Tecnologias de Informação e Comunicação

## Introdução

### 1. Justificação e relevância do tema

A crescente importância das Organizações Sem Fins Lucrativos (OSFL) na actividade económica das sociedades modernas tem levado a uma procura crescente de informação financeira e não financeira sobre estas entidades, quer por parte dos seus órgãos de gestão, quer por parte dos restantes *stakeholders*.

Acresce que, o facto de as OSFL estarem isentas de impostos coloca-as numa posição de “dívida” perante o público em geral, pagador de impostos, e com direito de saber qual o fim dado às suas contribuições fiscais.

Com efeito, a responsabilidade de *accountability* destas organizações, não orientadas para o lucro, perante os diversos *stakeholders* é mais complexa do que numa entidade com fins lucrativos, dada a sua maior relevância socioeconómica e a sua dependência de entidades externas. Deste modo, as suas estruturas contabilísticas internas e externas devem ser capazes de dar uma resposta adequada a necessidades informativas próprias, pelo que as demonstrações financeiras aplicadas às entidades com finalidade de lucro não dão, de *per si*, uma imagem fidedigna e apropriada acerca das OSFL e das respectivas *performances*.

Apesar do crescente interesse por mais e melhor informação por parte das OSFL, na maioria dos casos não existem mecanismos adequados para aferir se os fundos ou bens alocados a estas entidades estão a ser canalizados da melhor forma possível, motivo pelo qual a responsabilidade de prestar contas (*accountability*) desempenha aqui um papel fundamental.

Na verdade, verifica-se alguma dificuldade na aplicação de normativos contabilísticos específicos às OSFL, derivado do facto de estas entidades terem, entre si, diferentes finalidades, diferentes modos operatórios, sendo guiadas por uma missão específica, o que se torna difícil a elaboração e aplicação de um modelo de prestação de informação financeira e não financeira transversal a todas as OSFL.

Não obstante, verifica-se já nalguns países a implementação de normativos contabilísticos especificamente direccionados para estas entidades, como seja o caso de Espanha, Itália, Canadá, EUA, Austrália, entre outros.

Relativamente à realidade portuguesa, embora tenha sido recentemente publicado um projecto de Decreto-Lei, pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC), com o objectivo de criar um regime de normalização contabilística adaptado às OSFL, os documentos de prestação de contas destas entidades são, à data de realização do presente trabalho, elaborados nos moldes da contabilidade empresarial.

Perante o exposto, parece justificada a necessidade de desenvolver um estudo que explore esta temática.

## **2. Objectivos e delimitação do âmbito da investigação**

Após justificada a escolha do tema do presente estudo, apresentam-se os objectivos que se pretende alcançar:

1. Realizar-se um estudo comparativo do projecto de normativo divulgado para Portugal, com os normativos contabilísticos do terceiro sector de outros países, de forma a analisar os seus principais pontos fortes e fragilidades;
2. Elaborar uma proposta de normativo contabilístico de referência para as OSFL, considerada como uma *best practice* para o *reporting* das entidades não orientadas para o lucro em Portugal, tendo como suporte os normativos analisados no ponto anterior; e
3. Avaliar a conformidade das práticas das OSFL com as práticas definidas no referencial normativo proposto, o qual medirá o grau de adequação e implementação desta *best practice*.

No que concerne ao primeiro objectivo, vão ser considerados os normativos contabilísticos actualmente aplicados às entidades sem fins lucrativos a vigorar em dois países distintos, Espanha e Reino Unido, para além do normativo português, em fase de projecto à data do início da elaboração do presente trabalho.

A pesquisa com vista a alcançar resposta para o terceiro objectivo centra-se nos documentos de *accountability*, referentes ao ano de 2009, de 17 fundações.

das fundações objecto de análise terá por base aquelas que simultaneamente (i) estejam inscritas no Centro Português de Fundações e (ii) divulguem a sua informação financeira na Internet.

### **3. Estrutura da Dissertação**

Com vista a atingir os objectivos propostos, esta dissertação compreende cinco capítulos, para além da Introdução e da Conclusão.

Nos Capítulos 1 e 2 é realizada uma caracterização do terceiro sector. O Capítulo 1 concretiza uma caracterização de âmbito mais genérico, sendo definido o conceito de organização sem finalidade de lucro e apresentadas as especificidades subjacentes ao modelo de negócio, *accountability* e sistemas de classificação destas entidades. Complementarmente, o Capítulo 2 reporta à caracterização do terceiro sector português, nomeadamente no que respeita às suas especificidades histórico-culturais, diversidade e estrutura, *accountability* e relevância na economia nacional.

O Capítulo 3 abrange o estudo comparativo de normativos contabilísticos do terceiro sector de três países distintos. Para o efeito, é realizada, em primeira instância, a selecção dos países para análise, bem como exposta a razão justificativa para escolha dos mesmos. Foram seleccionados, para além de Portugal, a Espanha e o Reino Unido. Após realizado um enquadramento geral de cada um dos normativos, é realizado o estudo comparativo propriamente dito, bem como apresentada uma breve síntese conclusiva acerca dos pontos fortes e fragilidades dos referenciais contabilísticos examinados.

No Capítulo 4 é elaborada uma proposta de normativo contabilístico de referência, tendo como suporte os normativos analisados para os três países em comparação. Esta proposta materializa uma sugestão de normativo que deverá ser considerada uma *best practice* para o *reporting* das entidades não orientadas para o lucro em Portugal.

O Capítulo 5 concretiza o estudo empírico. Primeiro são abordados os principais aspectos metodológicos subjacentes a esta investigação, sendo posteriormente definido o objectivo do estudo e delineada a questão de investigação. Segue-se a delimitação do âmbito da análise, com a caracterização da amostra utilizada e, por último, apresenta-se

o desenvolvimento do estudo propriamente dito, contemplando a descrição dos principais procedimentos observados e a apresentação e análise dos resultados.

Por último, apresentam-se as principais conclusões deste estudo e respectivas limitações, não deixando de assinalar algumas sugestões para pesquisas futuras neste domínio.

# **1 Caracterização genérica do terceiro sector**

## **1.1 Enquadramento geral**

Em termos gerais, o sector no qual se inserem as OSFL é composto por entidades nas quais não há apropriação do excedente gerado pela organização (Carvalho, 2008), existindo um património impessoal a favor de um determinado fim ou missão.

Este sector tem assumido várias denominações ao longo do tempo: terceiro sector, sector da economia social, sector não lucrativo, entre outras (Carvalho, 2008).

Pese embora tenham sido apontadas limitações às diversas classificações que têm proliferado, a designação de terceiro sector tem conhecido uma ampla utilização pela sua simplicidade e por remeter imediatamente para uma visão simples da organização da actividade de um país em três sectores: o sector público, o sector privado empresarial e o terceiro sector. A expressão terceiro sector advém do facto de, apesar de ser um sector cujas origens são antigas, a sua visibilidade na sociedade ter sido quase inexistente durante muito tempo (Andrade e Franco, 2007).

Contudo, a definição deste tipo de organizações como pertencendo ao terceiro sector, em contraponto com o sector privado e o sector público, também não é precisa, na medida em que este sector apresenta organizações quer de carácter privado, quer de carácter público.

Face à multiplicidade de definições que têm surgido para designar o sector composto pelas OSFL e à dificuldade de alcançar um consenso sobre qual a melhor denominação para o mesmo, Salamon e Anheier (1992, 1997) desenvolverem a chamada definição estrutural-operacional. Para tal, os dois investigadores estudaram diversas organizações no que respeita ao seu âmbito de actuação, estrutura, posição legal e papel no sector em 44 países, o que permitiu identificar cinco características chave que este tipo de instituição deve partilhar, conforme Tabela 1.1.

**Tabela 1.1 - Características das OSFL**

<b>Característica</b>	<b>Explicação</b>
<b>Organizada</b>	Devem ser formalmente registadas ou, caso sejam informais, deverão ter algum grau de permanência organizacional, <i>i.e.</i> , terão de apresentar alguma estrutura, a qual se reflecte através da existência de membros, realização de reuniões regulares, e uma estrutura de procedimentos de tomada de decisão que os participantes reconhecem como legítimos.
<b>Privada</b>	Devem ser institucionalmente separadas do Governo, <i>i.e.</i> , não fazem parte do Governo, nem são controladas pelo mesmo, pese embora possam receber apoio financeiro desta entidade.
<b>Não distribuidora de lucros</b>	Não são comerciais no seu propósito, não existindo a noção de propriedade, pelo que não distribuem lucros aos directores, accionistas ou gestores. Acresce referir que estas entidades podem gerar lucros no decorrer da sua actividade, contudo estes excedentes devem ser reinvestidos na organização, no investimento nos recursos humanos, na melhoria de infra-estruturas, etc, <i>i.e.</i> , nos seus objectivos.
<b>Auto-governada</b>	Governam-se <i>per si</i> , ou seja, têm os seus mecanismos de governação interna, controlando a sua própria actividade, sem o envolvimento de qualquer entidade externa.
<b>Voluntária</b>	Esta característica pode ser interpretada de duas formas: (i) por um lado, significa que ser membro e participar ou contribuir com recursos (tempo, dinheiro e /ou bens) não é exigido por lei, nem uma condição determinada por nascença, ou por outras razões que contrariem a liberdade na adesão; (ii) por outro lado, pode significar que as organizações deverão ter algum grau de contribuições voluntárias, seja sob a forma de mão-de-obra voluntária, seja sob a forma de doações de dinheiro e/ou bens.

Fonte: Salamon e Anheier (1992, 1997).

Naturalmente algumas organizações cumprirão com mais facilidade uns critérios do que outros, contudo, para serem consideradas do terceiro sector, as organizações deverão demonstrar uma razoável correspondência aos cinco critérios aqui apresentados.

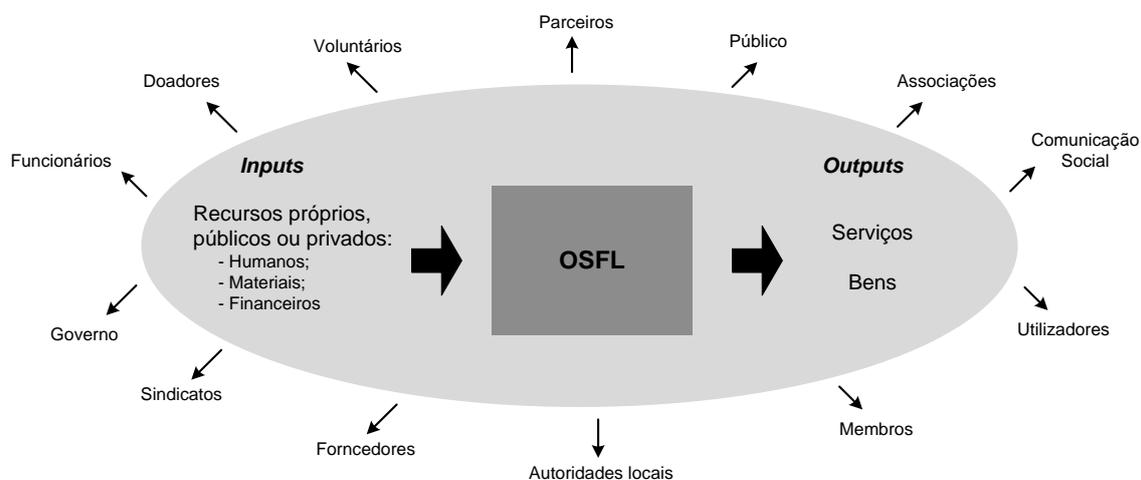
Acresce referir que a definição estrutural-operacional acima apresentada, ainda que amplamente divulgada internacionalmente, não é a única. No entanto, na medida em que a mesma foi desenhada no seio de um projecto internacional de levantamento de dados sobre o terceiro sector, com vista à comparabilidade de dados entre países com

realidades muito distintas<sup>1</sup>, é reconhecida, em termos gerais, como uma definição muito útil.

## 1.2 O modelo de negócio e a *accountability* das OSFL

Conforme já referido, as OSFL distinguem-se, por um lado, das empresas (entidades privadas), e por outro das instituições públicas, pelo que também a sua forma de actuar é distinta daquelas. A Figura 1.1 ilustra, em termos gerais, o modelo de negócio das OSFL, bem como os seus principais *stakeholders*.

Figura 1.1 - Modelo de negócio das OSFL e os principais *stakeholders*



Fonte: Elaboração própria com suporte em Andrade e Franco (2007).

Conforme se pode observar na figura supra, as OSFL recorrem a recursos próprios, públicos ou privados, para desenvolverem a sua actividade. Estes recursos, por sua vez, subdividem-se em recursos humanos, materiais e financeiros.

No que respeita aos recursos humanos, as OSFL integram colaboradores remunerados, bem como colaboradores em regime em voluntariado.

Ao nível dos recursos materiais e financeiros, as OSFL estão quase sempre, em maior ou menor medida, dependentes do apoio de entidades externas – os financiadores ou doadores (Andrade e Franco, 2007).

<sup>1</sup> Esta definição, que serve de base ao projecto internacional *The Johns Hopkins Comparative Nonprofit sector project (2005)*, é sugerida como o referencial a utilizar na implementação da Conta Satélite das Instituições Sem Fins Lucrativos nas Contas Nacionais dos Institutos Nacionais de Estatística, por referência ao Manual sobre as Organizações Sem fins Lucrativos no Sistema das Contas Nacionais (Andrade e Franco, 2007).

Através da utilização destes recursos humanos, materiais e financeiros, as OSFL prestam serviços que visam o bem comum, pelo que, cada OSFL *per si*, tal como as outras organizações, se relaciona e interage com um conjunto de interessados na mesma – os *stakeholders* – que são afectados ou podem afectar a realização dos objectivos da organização (Freeman e McVea, 2001; Friedman e Miles, 2006).

No caso de uma OSFL, os *stakeholders* têm entre si diversas perspectivas sobre essa organização, pelo que cada um interage com determinada OSFL em função de interesses específicos que tem sobre a mesma. São exemplos de *stakeholders* de uma OSFL o Governos, os financiadores/doadores, os voluntários, os parceiros, a comunicação social e até o público em geral (Clarkson, 1995; Mitchell *et al.*, 1997; Herman e Renz, 2004; Barrett, 2001; Friedman e Miles, 2002; Wisniewski e Stewart, 2004).

A crescente importância que as OSFL têm assumido nos últimos tempos, consubstanciada no alargamento da sua dimensão, impacto social e montante de recursos geridos (Salamon *et al.*, 1999, 2003; Torres e Pina, 2003 e Franco *et al.*, 2005), tem levado a uma procura de informação financeira e não financeira sobre estas entidades, quer por parte dos seus órgãos de gestão, quer por parte dos restantes *stakeholders* (Torres e Pina, 2003).

Apesar do interesse dos *stakeholders* por mais e melhor informação por parte das OSFL, na maioria dos casos não existem mecanismos para se saber se os fundos ou bens estão a ser canalizados da melhor forma possível, motivo pela qual a *accountability*, *i.e.*, a responsabilidade de prestar contas, desempenha um papel fundamental<sup>2</sup> (Andrade e Franco, 2007).

Pese embora os financiadores sejam, de forma mais directa, os maiores interessados na prestação de contas das OSFL, a *accountability* é do interesse de todos os seus *stakeholders* em geral. De acordo com Belkaoui (1997), podem ser distinguidos quatro grupos interessados na prestação de contas a nível financeiro: "(i) os fornecedores de recursos (financiadores, fornecedores propriamente ditos, empregados – incluindo os

---

<sup>2</sup> Nos Estados Unidos o acesso à informação e à forma como os fundos e bens doados são utilizados foi transformado em direito, através da criação de uma Carta dos Direitos dos Doadores (Andrade e Franco, 2007).

assalariados e os voluntários –, contribuintes fiscais, membros e doadores), (ii) os constituintes que usam e beneficiam dos serviços prestados pela organização, (iii) os órgãos de governação e (iv) os gestores”.

Adicionalmente, o facto de as OSFL estarem isentas de impostos coloca-as numa posição de “dívida” perante o público em geral, pagador de impostos, e com direito de saber qual o fim dado às suas contribuições fiscais.

Apesar da crescente importância da *accountability* nas OSFL, tem-se verificado, de acordo com Jegers (2002) e Helming *et al.* (2004), que estas entidades evidenciam alguma aversão em atribuir relevo à produção de informação contabilística e à sua actualização, o que é explicado:

- Por questões relacionadas com a teoria da agência, *i.e.*, pela inexistência de claros interesses de propriedade;
- Pelo facto de os recursos humanos destas entidades não dominarem, muitas vezes, as técnicas e matérias contabilísticas, sobretudo nas de menor dimensão, cuja prossecução da sua actividade vive do voluntariado, sendo difícil recorrer ao apoio de recursos técnicos especializados; e
- Pelo facto de as demonstrações financeiras usuais, desenhadas para medir lucros, não darem, *per si*, uma imagem fidedigna e apropriada sobre as OSFL e sobre as suas *performances*.

Este último aspecto é também enfatizado por outros autores, na medida em que os objectivos da informação financeira das empresas e das OSFL são distintos, por terem destinatários diferentes, e em ambos os casos essa informação deverá ser capaz de se mostrar útil e satisfazer os seus utilizadores (Hyndman e Anderson, 1998; Torres e Pina, 2003; Connolly e Hyndman, 2000, 2004).

Por este facto, a recomendação das normas emitidas pelo *Financial Accounting Standard Board* (FASB, 1978) e pelo *International Accounting Standard Board* (IASB, 1989) no sentido da informação financeira estar orientada para satisfazer as necessidades informativas dos accionistas e investidores, não terá sentido ser aplicada às OSFL.

Na verdade, a responsabilidade de prestar contas aos diversos *stakeholders* das OSFL é mais complexa do que numa empresa privada (com fins lucrativos) e é cada vez maior dada a relevância socioeconómica das OSFL e da sua dependência de entidades externas, pelo que as estruturas contabilísticas, internas e externas destas organizações, devem ser capazes de dar uma resposta adequada a esta necessidade. Para isso, em muitos casos, devem abandonar os modelos tradicionais de avaliação estabelecidos para as organizações empresariais (Francisco e Alves, 2010)

Contudo, verifica-se alguma dificuldade na aplicação de normativos contabilísticos específicos às OSFL, derivado do facto de estas entidades terem, entre si, diferentes finalidades, diferentes modos operatórios, sendo guiadas por uma missão específica, pelo que se torna difícil a elaboração e aplicação de um modelo de prestação de informação financeira e não-financeira transversal a todas as OSFL (Drucker, 1990; Herman e Renz, 1998; Kaplan, 2001; Sawhill e Williamson, 2001; Niven, 2003).

Não obstante, verifica-se já nalguns países a implementação de normativos contabilísticos especificamente direccionados para as OSFL, como seja o caso de Espanha, Itália, Canadá, EUA, Austrália, Reino Unido, entre outros.

### 1.3 Sistema de classificação das OSFL

Com o objectivo de se poder proceder à classificação das OSFL, foi desenvolvido, pela Universidade Johns Hopkins, um sistema de classificação internacional: o *International Classification of Nonprofit Organizations* (ICNPO). Este sistema baseia-se no *International Standard Industrial Classification* (ISIC) Revisão 3, mas engloba alguns detalhes para campos com grandes concentrações de OSFL. É um sistema baseado, fundamentalmente, em actividades, tal como é o ISIC, incluindo todavia alguns critérios de finalidade, justificados pela similaridade entre actividades. O ICNPO identifica doze diferentes categorias de actividade das OSFL, conforme se pode observar na Tabela 1.2.

**Tabela 1.2 – Classificação internacional das OSFL**

Código	Área	Código	Área
1	Cultura e Lazer	7	Participação cívica e defesa de causas
2	Educação e investigação	8	Intermediários Filantrópicos
3	Saúde	9	Internacional

Código	Área	Código	Área
4	Serviços Sociais	10	Congregações Religiosas
5	Ambiente	11	Empresariais e Profissionais, Sindicatos
6	Desenvolvimento e habitação	12	Outros

Fonte: *The Johns Hopkins Comparative Nonprofit sector project* (2005)

#### 1.4 O terceiro sector em números

Em termos gerais, e de acordo com Franco (2005), a *Johns Hopkins University*, no doravante denominado *The Johns Hopkins Comparative Nonprofit sector project* (2005), o sector das OSFL é a oitava força económica mundial, movimentando cerca de 1,1 trilião de dólares anualmente, e gerando aproximadamente 10,4 milhões de empregos.

Com efeito, o sector das OSFL tem cada vez mais importância e o seu crescimento tem sido assinalável, sobretudo nos países desenvolvidos, desde a Segunda Guerra Mundial. Nas economias modernas, o seu peso é crescente, nomeadamente nos orçamentos dos Estados e no emprego (Carvalho, 2008).

Existe um número crescente de programas de apoio social e de mudança comportamental, visando o aumento do bem-estar das populações mais desfavorecidas, e as preocupações com o apoio a cidadãos em situação de vulnerabilidade ou de exclusão social.

Assim, perspectiva-se que o futuro passará por um terceiro sector com um peso cada vez maior nas economias, devido à crescente procura de bens e serviços fornecidos por entidades fora dos chamados sector privado lucrativo e sector público, as quais terão um contributo importante na criação de emprego e na distribuição do rendimento.



## **2 O terceiro sector em Portugal**

### **2.1 Enquadramento geral**

As características do sector não lucrativo português, que teve as suas origens há mais de um milénio, reflectem a longa história de desenvolvimento de sociedade civil do país. Esta história foi influenciada essencialmente: (i) pela herança da Igreja Católica Romana, (ii) pela longa tradição de mutualismo, (iii) pela longa história de controlo político autoritário e (iv) pela recente transição democrática, que conduziu a uma crescente confiança do Estado nas organizações privadas não lucrativas (Franco *et al.*, 2005).

De acordo com estes autores, estes factos explicam que o terceiro sector em Portugal seja inferior ao de outros países da Europa Ocidental, mas maior do que o dos países da Europa Central e do Leste. Assim, o sector nacional das OSFL não deverá ser comparado aos países da Europa Ocidental, mas antes aos países vizinhos da Europa do Sul (Espanha e Itália), que partilham influências da Igreja e tradições de solidariedade social semelhantes à realidade portuguesa.

### **2.2 A diversidade e a estrutura do sector não lucrativo português**

A diversidade do sector não lucrativo português é patente nas actividades levadas a cabo pelas OSFL portuguesas, bem como nos seus públicos, dimensão, grau de (in) formalidade das suas estruturas, grau de profissionalismo da sua gestão, entre outros aspectos (Andrade e Franco, 2007).

Para uma melhor compreensão desta diversidade, passa-se a analisar a classificação ICNPO aplicada a Portugal, bem como as principais tipologias de OSFL nacionais.

#### **2.2.1 A classificação ICNPO aplicada à realidade portuguesa**

Tendo por base a classificação ICNPO acima referida, a Tabela 2.1 identifica, para a realidade portuguesa, as principais OSFL por referência às suas áreas de actividade, de acordo com as 12 categorias individualizadas por este sistema.

**Tabela 2.1- A tabela INCPO aplicada a Portugal**

<b>Código</b>	<b>Área</b>	<b>Tipos de organizações em Portugal</b>
1	Cultura e Lazer	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Associações culturais, recreativas e desportivas</li> <li>• Casas do Povo</li> <li>• Clubes sociais e recreativos</li> <li>• Museus</li> <li>• Jardins zoológicos e aquários</li> <li>• Sociedades históricas e literárias</li> <li>• Associações de artes performativas e companhias (teatro, dança, etc)</li> <li>• Associações de Estudantes e Associações Juvenis</li> </ul>
2	Educação e Investigação	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Escolas (por exemplo ligadas a congregações religiosas)</li> <li>• Universidade Católica</li> <li>• Centros de Investigação</li> </ul>
3	Saúde	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hospitais e casa de saúde</li> </ul>
4	Serviços Sociais	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS)</li> <li>• Outras associações de solidariedade social (dedicadas às crianças, jovens, idosos, deficientes, famílias, sem-abrigo, entre outros)</li> <li>• Santas Casa da Misericórdia</li> <li>• Cooperativas de solidariedade social</li> <li>• Associações mutualistas</li> <li>• Associações de Bombeiros Voluntários</li> </ul>
5	Ambiente	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Associações Não Governamentais de Ambiente</li> <li>• Associações de Protecção dos Animais</li> </ul>
6	Desenvolvimento e Habitação	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Organizações de desenvolvimento local</li> <li>• Cooperativas de habitação e construção</li> <li>• Associações de moradores</li> </ul>
7	Leis, defesa de causas e política	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Associações de defesas dos direitos humanos (imigrantes, anti-racismo, apoio à vítima, defesa do consumidor, doentes crónicos, infectados com HIV/Sida, família, mulheres, entre outros)</li> <li>• Partidos políticos</li> <li>• Associações de moradores</li> </ul>
8	Intermediários Filantrópicos e Promotores do Voluntariado	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fundações</li> <li>• Associações promotoras de voluntariado</li> <li>• Bancos alimentares</li> </ul>

Código	Área	Tipos de organizações em Portugal
9	Internacional	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Organizações Não Governamentais para o Desenvolvimento</li> <li>• Subsidiárias de organizações internacionais a operar em Portugal (por exemplo, Cruz Vermelha Portuguesa, Médicos do Mundo)</li> </ul>
10	Religião	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Institutos religiosos</li> <li>• Associações religiosas</li> </ul>
11	Associações empresariais, Profissionais e Sindicatos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Associações empresariais</li> <li>• Associações profissionais</li> <li>• Sindicatos</li> </ul>
12	Outros	n.a.

Fonte: Franco *et al.* (2005), alargado por Andrade e Franco (2007).

Tal como os próprios autores da tabela supra referiram, o exercício de classificação realizado deve ser analisado com algum cuidado, na medida em que muitas organizações convivem com diversos fins, categorizados individualmente na tabela acima, pelo que seria mais correcto proceder à classificação organização a organização. Contudo, tal exercício é de difícil execução dado o seu carácter dinâmico, pois o primeiro fim das OSFL hoje pode não o ser amanhã, o que demonstra a capacidade de adaptação e flexibilidade destas organizações às necessidades da população e aos fundos que conseguem captar (Andrade e Franco, 2007).

## 2.2.2 Os principais tipos de OSFL em Portugal

De seguida, identificam-se e caracterizam-se, de acordo com as tipologias definidas por Franco *et al.*, (2005), as principais categorias de OSFL em Portugal.

### Associações

As associações são organizações resultantes da reunião legal entre duas ou mais pessoas, com ou sem personalidade jurídica, para a realização de um objectivo comum.

Com diplomas legais específicos (no âmbito do Direito Privado e de certas secções do Código Civil e, nalguns casos, sob alçada do estatuto de Utilidade Pública), que confirmam o vasto leque legislativo do sector das OSFL, encontramos em Portugal: Associações de Bombeiros Voluntários, Associações de Defesa dos Consumidores, Associações de Defesa dos Utentes de Saúde, Associações de Educação Popular,

Associações de Estudantes, Associações de Família, Associações de Imigrantes, Associações Juvenis, Associações de Mulheres, Associações de Pais e Associações de Pessoas Portadoras de Deficiência.

#### Associações mutualistas

As associações mutualistas são instituições particulares de solidariedade social (IPSSs) com um número ilimitado de associados, capital indeterminado e duração indefinida que, essencialmente através da quotização dos seus associados, praticam, no interesse destes e de suas famílias, fins de auxílio recíproco (Decreto-Lei n.º 72/90, de 03 de Março de 1990).

O principal objectivo das associações mutualistas é conceder benefícios relacionados (i) com a segurança social (apoio a deficientes, idosos, atribuição de pensões de sobrevivência, e outras contribuições financeiras em casos de doença, maternidade, desemprego, acidentes de trabalho, entre outros) e (ii) com a saúde (apoio de âmbito preventivo, curativo ou de reabilitação e apoio financeiro para o pagamento do tratamento de doenças) (Franco *et al.*, 2005).

A origem das associações mutualistas em Portugal remonta ao século XIX, sendo que originalmente eram conhecidas como Associações de Socorros Mútuos, permanecendo ainda hoje essa designação na denominação de algumas destas organizações (Andrade e Franco, 2007).

Actualmente, existem cerca de 95 associações mutualistas registadas na União da Mutualidade Portuguesa, uma associação mutualista de grau superior, que representa as associações mutualistas nacionais, define as orientações estratégicas e as linhas gerais de direcção do Movimento Mutualista em Portugal (*in* [www1.seg-social.pt](http://www1.seg-social.pt)).

#### Cooperativas

As cooperativas são pessoas colectivas autónomas, de livre constituição, de capital e composição variáveis, que, através da cooperação e entreajuda dos seus membros, com obediência aos princípios cooperativos, visam, sem fins lucrativos, a satisfação das

necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais daqueles (Código Cooperativo, art.º 2, n.º 1<sup>3</sup>).

As cooperativas, na sua constituição e funcionamento, obedecem aos seguintes princípios cooperativos, previstos no art.º 3 do Código Cooperativo: adesão voluntária e livre; gestão democrática pelos membros; participação económica dos membros; autonomia e independência; intercooperação; e interesse pela comunidade.

Existem vários ramos de cooperativas em Portugal, a saber: consumo; comercialização; agrícola; crédito; habitação e construção; produção operária; artesanato; pescas; cultura; serviços; ensino e solidariedade social (Franco *et al.*, 2005).

De referir que, à excepção das Cooperativas de Solidariedade Social e Cooperativas de Habitação e Construção, todas as outras estão autorizadas a distribuir lucros aos seus membros, pelo que, de acordo com a definição estrutural-operacional anteriormente apresentada, as mesmas não são consideradas como entidades do sector das OSFL.

De acordo com o Instituto António Sérgio para o Sector Cooperativo, existem em Portugal cerca de 3.128 cooperativas dispersas pelos vários ramos de actividade (*in*, [www.inscoop.pt](http://www.inscoop.pt)).

Acresce referir que, simultaneamente ao aparecimento de organizações de primeiro nível (cooperativas), surgiram as organizações de segundo e terceiro nível, nomeadamente as uniões e federações cooperativas no primeiro caso, e as confederações cooperativas para o segundo. De acordo com o Instituto António Sérgio para o Sector Cooperativo, existem actualmente em Portugal (i) 22 Federações cooperativas em Portugal, como por exemplo a FENALAC - Federação Nacional das Uniões Coop's de Leite e Lacticínios, FCRL e a FENACERCI - Federação Nacional das Cooperativas de Solidariedade Social, e (ii) 2 confederações (CONFECOOP - Confederação Cooperativa Portuguesa, CCRL; CONFAGRI - Confederação Nacional das Cooperativas Agrícolas e do Crédito Agrícola de Portugal, CCRL).

---

<sup>3</sup> Lei 51/96 de 7 de Setembro.

## Fundações

De acordo com Marcello Caetano, uma fundação é uma organização destinada a prosseguir um fim duradouro, ao qual esteja afecto um património (*in* [www.doutrina.net](http://www.doutrina.net)).

Pese embora uma fundação prossiga sempre fins de interesse público, colectivo ou de utilidade pública, existem duas tipologias distintas de fundações: as de carácter público e as de carácter privado.

Enquanto as primeiras são constituídas por iniciativa e acto do poder administrativo, por via legislativa, com meios públicos, para a prossecução de fins altruístas e sempre no interesse público; as segundas são constituídas por iniciativa privada, através de acto formal de escritura pública para reconhecimento pelo Estado, para a prossecução dos mais variados fins de interesse colectivo, seja no âmbito cultural, educacional, recreativo, científico ou mesmo de solidariedade social (Andrade e Franco, 2007).

A fundação como tipo de organização sem fins lucrativos é um fenómeno relativamente recente em Portugal, se comparado com os outros tipos de organizações (Franco, 2005).

São associadas do Centro Português de Fundações 128 fundações (*in* [www.cpf.org.pt](http://www.cpf.org.pt)). O mundo fundacional em Portugal é muito heterogéneo, constituído por pequenas fundações (por exemplo fundações com o estatuto de IPSS (*vide* abaixo), e por um número reduzido de grandes fundações, de entre as quais podemos destacar, por exemplo, a Fundação Calouste Gulbenkian e a Fundação Champalimaud.

Por fim, cumpre referir que, segundo Dopico e Carvalho (2006), as fundações são as entidades que, no terceiro sector português, têm mostrado maior capacidade de se afirmar sucessivamente, integrando a parcela mais significativa da actividade social da economia portuguesa.

## Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSSs)

As IPSSs são instituições constituídas sem finalidade lucrativa, por iniciativa de particulares, com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre os indivíduos e desde que não sejam administradas pelo Estado ou por um corpo autárquico, caracterizando-se por prosseguirem, mediante a

concessão de bens e a prestação de serviços, os fins não lucrativos em consonância com a natureza de objectivos que a Tabela 2.2 evidencia (*in* [www1.seg-social.pt](http://www1.seg-social.pt)):

**Tabela 2.2 – Natureza dos objectivos das IPSSs**

Âmbito	Objectivos
<b>Segurança Social</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Apoio a crianças e jovens;</li> <li>• Apoio à família;</li> <li>• Apoio à integração social e comunitária; e</li> <li>• Protecção dos cidadãos na velhice e invalidez e em todas as situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho.</li> </ul>
<b>Protecção na Saúde</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Promoção e protecção da saúde, nomeadamente através da prestação de cuidados de medicina preventiva, curativa e de reabilitação.</li> </ul>
<b>Educação</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Educação e formação profissional dos cidadãos.</li> </ul>
<b>Habitação</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Resolução dos problemas habitacionais das populações.</li> </ul>

Fonte: Franco *et al.* (2005).

As IPSSs podem ser de natureza associativa ou de natureza fundacional, conforme exemplificado na Tabela 2.3:

**Tabela 2.3 – Exemplos de IPSSs de natureza associativa vs fundacional**

Natureza	Exemplos
<b>Associativa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As associações de solidariedade social (são, em geral, associações com fins de solidariedade social que não revistam qualquer das formas a seguir indicadas);</li> <li>• As associações de voluntários de acção social;</li> <li>• As associações mutualistas;</li> <li>• As irmandades da misericórdia.</li> </ul>
<b>Fundacional</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As fundações de solidariedade social;</li> <li>• Os centros sociais paroquiais e outros institutos criados por organizações da Igreja Católica ou por outras organizações religiosas.</li> </ul>

Fonte: Franco *et al.* (2005).

As IPSSs podem revestir a forma de associações de solidariedade social; associações de voluntários de acção social; associações de socorros mútuos (associações mutualistas);

fundações de solidariedade social; ou irmandades da misericórdia. Todas estas instituições podem ser agrupadas em uniões, federações e confederações<sup>4</sup>.

De acordo com o site da Segurança Social, existem actualmente mais de 5.000 IPSSs registadas em Portugal (*in* [www1.seg-social.pt](http://www1.seg-social.pt)).

### Misericórdias

As Misericórdias são associações de fiéis denominadas Irmandades da Misericórdia ou Santas Casas da Misericórdia, com personalidade jurídica canónica e civil, com o fim específico de praticar obras de misericórdia corporais e espirituais e promover o culto público a Deus, gozando de autonomia administrativa e da confiança dos seus benfeitores e beneficiando da protecção histórica da Igreja, dos Reis e do Estado (*in* [www.ump.pt](http://www.ump.pt)).

As Santas Casa da Misericórdia estão entre as mais antigas organizações sem fins lucrativos existentes em Portugal. A primeira Misericórdia – a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa – foi criada em 1498, embora seja hoje uma instituição do sector público. Dedicadas ao cumprimento das obras de misericórdia, estas Santas Casas perderam a gestão dos seus hospitais em 1975, tendo os seus hospitais sido integrados na rede pública de saúde. Em 1980 um diploma legal permitiu o pagamento de compensações financeiras às Misericórdias para compensar as perdas causadas, e em 1981 uma nova lei permitiu a devolução dos hospitais às Misericórdias numa base caso a caso (Andrade e Franco, 2007).

Actualmente, estas instituições dedicam-se a acções sociais e relacionadas com a saúde. Segundo a União das Misericórdias Portuguesas, uma associação criada de forma a representar o interesse destas instituições, existem cerca de 400 Santas Casas de Misericórdia em Portugal, incluindo nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores.

### Organizações de Desenvolvimento Local (ODL)

Sem enquadramento legal específico, as iniciativas de desenvolvimento local visam promover e rentabilizar os recursos de determinadas áreas geográficas, numa perspectiva integradora.

---

<sup>4</sup> Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Janeiro.

As ODL, cuja forma jurídica varia entre entidades públicas, entidades privadas com fins lucrativos e OSFL, recorrem a um conjunto diversificado de fontes de financiamento, incluindo programas públicos nacionais, programas da União Europeia e acordos e protocolos com o Estado ou com as autoridades públicas locais (Franco *et al.*, 2005).

Foram um fenómeno exponencial a partir da década de 1980 em Portugal, impulsionado pelo programa da União Europeia PIC-Leader. Este programa comunitário surgiu para complementar programas de desenvolvimento rurais já existentes, com formas inovadoras de intervenção através da criação de organizações da sociedade civil (Andrade e Franco, 2007).

#### Organizações Não Governamentais de Cooperação para o Desenvolvimento (ONGD)

As ONGD são associações da sociedade civil, sem fins lucrativos, que acolhem no seu interior especificidades que as diferenciam do Estado e de outras organizações e/ou instituições privadas.

Os seus objectivos consubstanciam-se na criação e apoio de programas e projectos de desenvolvimento social, cultural, ambiental, cívico ou económico em benefício dos países em desenvolvimento, pelos que as suas áreas fundamentais de intervenção são a cooperação para o desenvolvimento, a educação para o desenvolvimento e a ajuda humanitária e de emergência.

O movimento das ONGD é bastante heterogéneo, estando a sua criação relacionada com diferentes circunstâncias, reflectindo diversas tradições e culturas. As ONGD podem ser classificadas sob diferentes tipologias, de acordo com as suas actividades, a sua influência geográfica, entre outros.

Em Portugal, são actualmente 57 as associadas da plataforma das ONGD (*in* [www.plataformaongd.pt](http://www.plataformaongd.pt)). A OIKOS – Cooperação e Desenvolvimento e a UNICEF – Comité Português são duas das ONGD com maior reconhecimento em Portugal.

## Museus

Desde 2004, com a publicação da Lei - quadro dos Museus Portugueses<sup>5</sup>, os museus são legalmente reconhecidos como instituições sem fins lucrativos, sendo uma boa parte instituições públicas. Efectivamente, de acordo com este diploma legal, um museu “*é uma instituição de carácter permanente, com ou sem personalidade jurídica, sem fins lucrativos, dotada de uma estrutura organizacional que lhe permite:*

*a) Garantir um destino unitário a um conjunto de bens culturais e valorizá-los através da investigação, incorporação, inventário, documentação, conservação, interpretação, exposição e divulgação, com objectivos científicos, educativos e lúdicos;*

*b) Facultar acesso regular ao público e fomentar a democratização da cultura, a promoção da pessoa e o desenvolvimento da sociedade.”*

Actualmente, de acordo com dados do Instituto Nacional de Estatística, existem 363 museus nacionais (*in* www.ine.pt).

### **2.3 A accountability nas OSFL portuguesas**

Apesar de se ter assistido, nos últimos anos, a sucessivos desenvolvimentos na contabilidade pública nacional, em consequência de vários factores de mudança, em Portugal não existe ainda um normativo contabilístico específico para o sector das OSFL.

Não obstante, foi publicado um projecto de Decreto-Lei, pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC), no final de 2010, com o objectivo de criar um regime de normalização contabilística adaptado às OSFL, que “*se aplica às entidades cujo objecto estatutário não vise a obtenção de lucro que n possam distribuir ao seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro directo, designadamente associações, pessoas colectivas públicas de tipo associativo, fundações, clubes, federações e confederações e que faz parte integrante do Sistema de Normalização Contabilística aprovado pelo Decreto-lei n.º 158/2009, de 13 de Julho*”.

---

<sup>5</sup> Lei 47/2004 de 19 de Agosto.

Este projecto de Decreto-Lei prevê a emissão da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Sector Não Lucrativo (NCRF-ESNL), que entretanto se perspectiva que ocorra durante o ano de 2011.

Contudo, à data de realização do presente trabalho, os documentos de prestação de contas das entidades sem finalidade de lucro portuguesas são ainda elaborados nos moldes da contabilidade empresarial.

Deste modo, no que respeita às obrigações contabilísticas, as OSFL portuguesas podem optar ou não por dispor de contabilidade organizada. Contudo, de acordo com o artigo 124.º do CIRC<sup>6</sup>, caso optem por não dispor de contabilidade organizada, devem possuir obrigatoriamente os seguintes registos:

- a) Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS (rendimentos resultantes das suas actividades, rendimentos prediais, incrementos patrimoniais por donativos, mais valias, entre outros;
- b) Registo de encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global;
- c) Registo de inventário, em 31 de Dezembro, dos bens susceptíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.

Acresce referir que, de acordo com o n.º 3 do mesmo artigo, *“o disposto no número anterior não se aplica quando os rendimentos brutos resultantes das actividades aí referidas, obtidos no exercício imediatamente anterior, não excedam o montante de (euro) 75.000”*.

Caso os rendimentos brutos referidos excedam este montante em dois exercícios consecutivos, as OSFL são obrigadas, a partir do exercício seguinte, a dispor de contabilidade organizada e do apoio de um Técnico Oficial de Contas, em conformidade com as restantes entidades empresariais (n.º 4 do artigo 124).

---

<sup>6</sup> Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

## 2.4 O terceiro sector português em números

De acordo com Franco *et al.* (2005), o sector das OSFL português, embora pequeno para os padrões da Europa Ocidental, é uma força económica significativa.

Efectivamente, e de acordo com o *The Johns Hopkins Comparative Nonprofit sector project* (2005)<sup>7</sup>, o sector das OSFL em Portugal:

- É um contribuinte considerável para o rendimento e despesas nacionais, ao representar cerca de 4,2% do PIB nacional, apresentando despesas de mais de 5,4 mil milhões de euros;
- É um empregador significativo, empregando cerca de 227 milhares de trabalhadores, numa medida de equivalência a tempo inteiro (ETI), o que representa cerca de 4,2% da população activa portuguesa. De entre estes trabalhadores, 159.950 são remunerados, e os remanescentes 67.342 são voluntários.

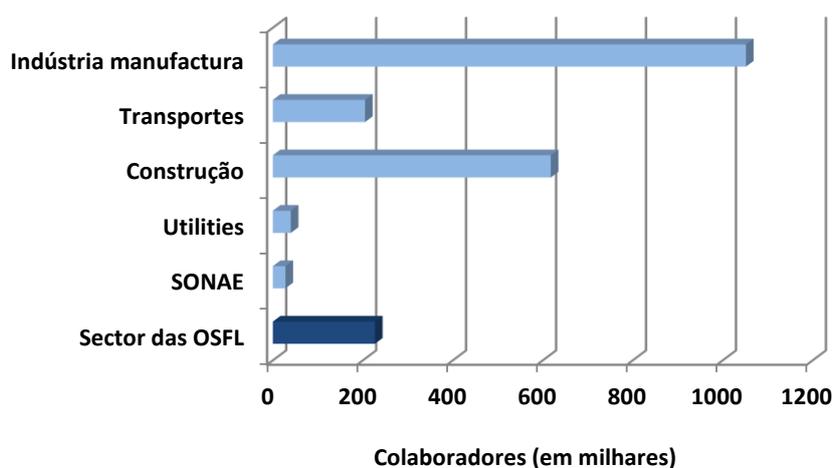
Deste modo, os colaboradores em regime de voluntariado representam apenas 29% da força de trabalho total (sendo que aqui estão englobadas as direcções de mais de 3 mil Instituições de Particularidade Social, obrigatoriamente voluntárias), enquanto nos países desenvolvidos este valor atinge uma média de 37%.

O Gráfico 2.1 enquadra a força de trabalho das OSFL no contexto nacional.

---

<sup>7</sup> Para a realidade portuguesa este estudo foi desenvolvido pela Universidade Católica Portuguesa e pela Universidade Johns Hopkins.

**Gráfico 2.1 - Força de trabalho das OSFL no contexto nacional**

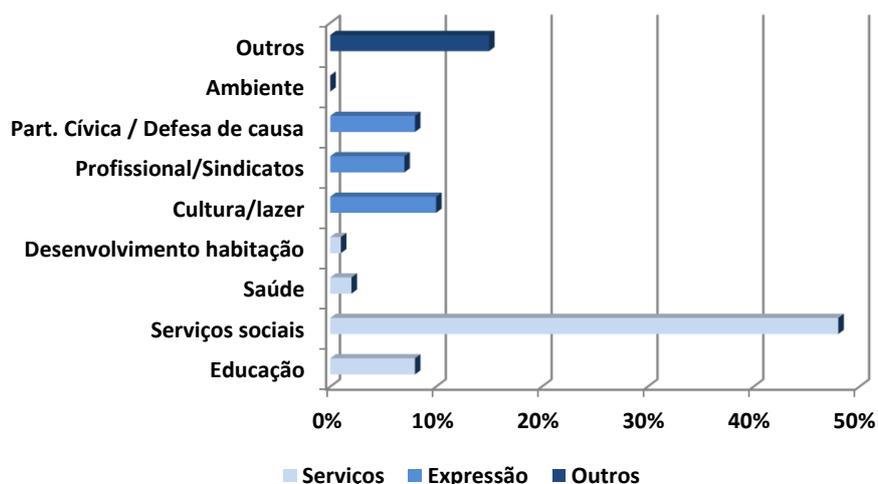


Fonte: *The Johns Hopkins Comparative Nonprofit sector project* (2005)

Conforme se pode verificar pelo gráfico supra, o sector nacional das OSFL é um empregador (*i*) mais significativo do que a maior empresa privada portuguesa (SONAE) e do que o sector nacional das *utilities* e (*ii*) tão significativo quanto o sector dos transportes. Contudo, embora empregue um número significativo de mão-de-obra, no que respeita à percentagem de população activa afectada a este sector Portugal encontra-se ainda abaixo da média dos 38 países abrangidos no *The Johns Hopkins Comparative Nonprofit sector project* (2005).

Relativamente à canalização da força de trabalho do sector das OSFL, cumpre referir que uma proporção significativa da mesma (cerca de 60%) está afectada a actividades de serviços, *i.e.*, fornecimento de serviços directos como a educação, saúde, habitação, promoção do desenvolvimento económico, entre outros, enquanto que 25% dos colaboradores estão envolvidos em actividades de expressão, ou seja, actividades culturais/lazer, ambientais, profissionais/sindicatos, defesa de direitos humanos, entre outros (*vide* Gráfico 2.2).

Gráfico 2.2 - Composição da força de trabalho do sector nacional de OSFL

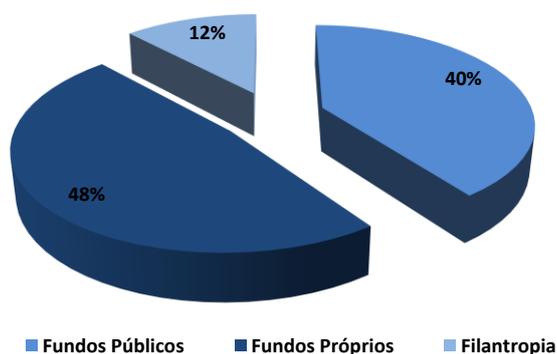


Fonte: *The Johns Hopkins Comparative Nonprofit sector project (2005)*

A este respeito, importa destacar que, embora a realidade portuguesa se assemelhe à dos restantes países objecto de estudo no que respeita à de mão-de-obra empregue em actividade de serviços, uma proporção considerável desta está concentrada nos serviços sociais, e uma proporção inferior nos serviços de educação e saúde, *a contrario* do que usualmente se verifica na realidade internacional

No que respeita à origem dos fundos das OSFL, o Gráfico 2.3 ilustra a distribuição dos mesmos.

Gráfico 2.3 - Origem dos fundos das OSFL



Fonte: *The Johns Hopkins Comparative Nonprofit sector project (2005)*

Conforme se pode observar pelo gráfico supra:

- Quase metade dos fundos das OSFL provém de receitas próprias, *i.e.*, de quotizações, vendas de bens e serviços, participações dos utentes, entre outros;
- O apoio público ou governamental, *i.e.*, os subsídios (nacionais e comunitários), os pagamentos da segurança social concretizados pelo governo, etc, representam 40% dos fundos do sector nas OSFL portuguêsas, o que reflecte a delegação do Governos nas OSFL no que concerne ao fornecimento de serviços sociais; e
- A filantropia (doações individuais, de fundações e empresariais) apresenta, ainda, um peso diminuto na estrutura de fundos das OSFL (12%), valor que seria ainda inferior se fossem excluídas as organizações religiosas.

É curioso notar que, quando o valor do voluntariado é incluído e classificado como filantropia (doação em espécie de força de trabalho), a estrutura dos fundos das OSFL altera-se substancialmente. Assim, pese embora a filantropia continue a posicionar-se em terceiro lugar, esta passa a representar cerca de 21% das fontes de fundos, contra 44% e 36% de receitas próprias e receitas públicas, respectivamente.

Acresce ainda referir que a estrutura de fundos varia segundo as áreas de actividade:

- Na saúde e educação é evidente um padrão de dominante de fundos governamentais (82% e 66%, respectivamente);
- Nas restantes quatro áreas para as quais foi possível recolher dados (participação cívica e defesa de causas, serviços sociais, desenvolvimento e habitação e cultura e lazer), dominam as receitas próprias, correspondentes a 73%, 66%, 60% e 55%, respectivamente; e
- A filantropia não é a principal fonte de fundos de qualquer área, o que novamente corrobora a sua pouca expressão entre as três fontes de financiamento, a par do que se verifica no contexto internacional.

Por fim, encontram-se elencados na Tabela 2.4 os principais indicadores analisados ao longo desta secção, numa perspectiva comparada com os *clusters* dos países em transição vs países desenvolvidos, de forma a tornar mais perceptível a realidade portuguesa do sector nas OSFL.

**Tabela 2.4 – Comparação do sector nacional das OSFL com a realidade internacional**

	Portugal	Países em transição	Países desenvolvidos	Todos os países*
<b>Força de trabalho</b>				
% da População activa	4%	1%	7%	5%
Voluntários	29%	32%	37%	38%
Trabalhadores remunerados	71%	68%	63%	62%
<b>Composição da força de trabalho</b>				
Serviço	60%	45%	65%	64%
Expressão	25%	50%	31%	31%
Outros	15%	3%	1%	1%
<b>Composição das fontes de fundos</b>				
Receitas próprias	48%	49%	44%	53%
Governo	40%	31%	48%	35%
Filantropia	12%	20%	8%	12%
<b>Composição das fontes de fundos, incluindo voluntariado</b>				
Receitas próprias	44%	43%	34%	42%
Governo	36%	25%	38%	27%
Filantropia	21%	33%	28%	31%

\* 38 países no que se refere à força de trabalho e 36 países para os restantes indicadores

Fonte: *The Johns Hopkins Comparative Nonprofit sector project (2005)*

### **3 Normativos contabilísticos para o terceiro sector: Um estudo comparativo**

#### **3.1 Introdução**

Conforme referido anteriormente, a diversidade das OSFL tem dificultado a implementação de normativos contabilísticos especificamente direccionados para estas entidades. Acresce que, os que existem, são menos desenvolvidos do que os normativos contabilísticos aplicados às entidades empresariais (Torres e Pina, 2003).

A principal razão da existência de normativos contabilísticos específicos para as OSFL prende-se com o facto de estes pretenderam fornecer informação fidedigna e útil (*i*) acerca dos recursos destas entidades: como são obtidos, e como são empregues ao longo do exercício, e (*ii*) qual a viabilidade da entidade continuar a desenvolver a sua actividade no futuro (Ives *et al.*, 2008).

Conforme referido, foi apresentado para Portugal um projecto de Decreto-Lei que cria o regime de normalização contabilística adaptada às OSFL.

Assim, neste capítulo realiza-se um estudo comparativo do projecto de normativo divulgado para Portugal, com os normativos contabilísticos do terceiro sector de outros países.

#### **3.2 Países seleccionados para análise comparativa**

Com vista à concretização do estudo comparativo, foram seleccionados, para além de Portugal, dois países distintos – Espanha e Reino Unido<sup>8</sup>, pelas razões elencadas na Tabela 3.1.

---

<sup>8</sup> Mais concretamente Inglaterra e País de Gales, conforme explicado adiante.

**Tabela 3.1 - Justificação da escolha dos países para o estudo comparativo dos normativos**

	<b>Reino Unido</b>	<b>Espanha</b>
<b>Características do sistema contabilístico</b>	<p>De influência <b>anglo-saxónica</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Os princípios e normas contabilísticas são emanados de órgãos associativos profissionais, sendo o principal objectivo da informação financeira a representação verdadeira e apropriada da realidade económica e financeira de cada entidade</li> <li>A informação financeira divulgada está orientada para um conjunto amplo de utilizadores (<i>accountability open approach</i>), privilegiando informação direccionada para a avaliação da <i>performance</i> das entidades e dos gestores, incluindo informação de natureza não financeira</li> </ul>	<p>De influência <b>européia continental</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Existência de uma concepção burocrática dos princípios e normas contabilísticas em que os organismos públicos estabelecem regras por via legal ou administrativa, sendo o principal objectivo das demonstrações financeiras aferir da conformidade com essas regras</li> <li>A informação financeira divulgada é orientada para os utilizadores internos de cada departamento (<i>accountability closed approach</i>) e não para um conjunto mais vasto de utilizadores externos (<i>accountability open approach</i>), com pouca atenção prestada aos indicadores relativos à economia, eficiência e eficácia</li> </ul>
<b>Características do normativo contabilístico do terceiro sector</b>	O mais antigo normativo contabilístico do terceiro sector, e considerado como o mais completo, pelas sucessivas actualizações e aperfeiçoamento ao longo dos anos.	Mais recente, adaptado do normativo contabilístico geral do país.

Fonte: Jesus (2008) e Travaglini (2008)

### 3.3 Enquadramento geral dos normativos contabilísticos em análise

#### 3.3.1 Reino Unido

O Reino Unido tem uma longa história de regulação do sector não lucrativo, datada de 1601, com a implementação do *Statute of Charitable Uses*, a primeira lei reguladora da actividade das OSFL.

Posteriormente, em 1853, foi criada a *Charity Commission*, com o objectivo regular e controlar o terceiro sector (Irvine e Ryan, 2010; Travaglini, 2008). Pese embora a *Charity Commission* nem sempre tenha tido um papel de destaque, o *Charities Act 1993* conferiu maior poder de actuação a esta entidade (Irvine e Ryan, 2010).

A *Charity Commission* introduziu regulamentação contabilística, pela primeira vez, em 1960 (Cordery e Baskerville, 2007); contudo, os profissionais da contabilidade não demonstraram interesse no sector não lucrativo até 1984, ano em que foi emitido o *Exposure Draft ED38 “Accounting by Charities-Exposure Draft [of a] proposed statement of recommended practice”*, pelo então *Accounting Standards Committee*, antecessor do actual *Accounting Standard Board* (Irvine e Ryan, 2010).

Importa referir que, embora o *Accounting Standards Board* (ASB) seja o organismo com autoridade legal para definição de normas contabilísticas no Reino Unido, no que concerne ao sector não lucrativo a *Charity Commission* tem poderes legais para regular este sector, através da emissão de um *Statement of Recommended Practice* (SORP)<sup>9</sup>, particularmente o *Charity Statement of Recommended Practice* (*Charity SORP*) (Irvine e Ryan, 2010).

O *Charity SORP* aplica-se á generalidade das OSFL no Reino Unido<sup>10</sup>, excepto nos casos em que se aplica um SORP com maior nível de especificidade, como é o caso do aplicado ao sector do ensino superior. O primeiro *Charities SORP* foi introduzido no Reino Unido em 1988 (Irvine e Ryan, 2010).

Na década de 1990 assistiu-se a um esforço dos dois organismos reguladores (ASB e *Charity Commission*) para aumentar a compatibilidade do *Charities SORP* com as normas contabilísticas emitidas pelo ASB. Como resultado, foi lançado, em 1995, uma nova versão do *Charities SORP*, dotado de poder legal a partir de 2000, aquando da emissão do *Charities Accounts and Reports Regulations 2000*.

Deste modo, o *Charities SORP* estabelece os requisitos contabilísticos a adoptar pelas entidades do terceiro sector, representando uma parceria entre a *Charity Commission* e o ASB: este último organismo tem o poder legal de emitir normas contabilísticas, e a *Charity Commission*, através do *Charities SORP*, de emitir um conjunto de

---

<sup>9</sup> O *Statement of Recommended Practice* (SORP) é um documento que compila um conjunto de recomendações relativamente a normas e práticas contabilísticas que devem ser aplicadas em determinado sector de actividade.

<sup>10</sup> A este respeito, cumpre referir que o *Charities SORP* fornece recomendações de boas práticas que, na Inglaterra e País de Gales são sustentadas por lei; *a contrario* da Escócia e da Irlanda do Norte, em que estas recomendações não são vinculativas (pese embora sejam consideradas como recomendações de boas práticas complementares às leis vigentes). Assim, no âmbito das diferentes jurisdições legais aplicadas no Reino Unido, o *Charities SORP* assume diferentes quadros legislativos aplicáveis às contas das OSFL no Reino Unido.

recomendações vinculativas a ser seguidas pelas OSFL, e as quais são previamente validadas pelo ASB.

Com efeito, o Reino Unido passou a ter um modelo integrado de regulação do sector não lucrativo, consubstanciado num trabalho cooperativo e de parceria entre a *Charity Commission* e o ASB, no sentido de aperfeiçoar continuamente a política contabilística a aplicar às OSFL (Irvine e Ryan, 2010). Este método não garante um sistema perfeito, mas permite a existência de uma estrutura mais sólida para o tratamento dos assuntos controversos que vão surgindo (Ainsworth, 2009).

Actualmente vigora o *Charities SORP 2005*, publicado pela *Charity Commission* para a Inglaterra e País de Gales, o qual resulta de um contínuo aperfeiçoamento face aos anteriores *Charities SORP*, com o objectivo de se ajustar às efectivas necessidades das OSFL, e permitir o seu alinhamento com as normas contabilístico-financeiras das diferentes entidades a operar no Reino Unido e, assim, permitir a sua comparabilidade (Travaglini, 2008).

### **3.3.2 Espanha**

Em Espanha, as regras de harmonização contabilística aplicadas ao sector não lucrativo foram emitidas pela *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (AECA) e surgiram em 1998, com a promulgação do Real Decreto 776/1998, em 30 de Abril, doravante designado Real Decreto.

A AECA é a única instituição espanhola responsável pela emissão de Princípios e Normas de Contabilidade Geralmente Aceites, bem como de pareceres e estudos sobre boas práticas de gestão empresarial.

O grupo de trabalho responsável pela emissão das normas e princípios contabilísticos aplicados às OSFL (*Comisión de Entidades Sin Fines Lucrativos*) é constituído por profissionais em representação de diversas instituições sem finalidade de lucro, incluindo associações, fundações, ONG, entre outras.

O Real Decreto impõe um modelo derivado do *Plan General de Contabilidad*, o qual deriva das directivas europeias, sendo aplicado à generalidade das entidades espanholas com finalidade de lucro.

O normativo espanhol aplicado às OSFL, estrutura-se em cinco partes, antecedidas por (i) uma introdução que explica a principal actividade das OSFL, (ii) as modificações introduzidas para realizar a adaptação face ao *Plan General de Contabilidad* e (iii) a respectiva justificação.

### **3.3.3 Portugal**

O processo de normalização contabilística do sector não lucrativo português está actualmente a dar os primeiros passos, através da emissão do anteriormente referido projecto de Decreto-Lei, que prevê a emissão da NCRF-ESNL.

O reconhecimento da disseminação das OSFL em Portugal, bem como o seu importante peso e papel na economia nacional justificaram a necessidade de reforço da transparência relativamente às actividades que realizam e aos recursos que utilizam, nomeadamente através da necessidade de prestação informação sobre os recursos que lhes são confiados, e dos resultados alcançados no desenvolvimento das suas actividades (projecto de Decreto-Lei, 2010).

Foi neste contexto que a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) emitiu o Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, doravante designado Decreto-Lei 2011, que cria o regime de Normalização Contabilística adaptada às OSFL<sup>11</sup>.

Este documento foi preparado por um grupo de trabalho, no âmbito da actuação da CNC, que teve como missão estudar e preparar a edição de normas contabilísticas aplicáveis às OSFL, bem como de formular as propostas que em matéria fiscal se mostrem em consequência pertinentes (Decreto-Lei 2011).

O normativo emitido tem por base o SNC, mais concretamente a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE), com as adaptações inerentes às especificidades do sector, nomeadamente o mutualista. O SNC foi instituído pelo

---

<sup>11</sup> Pese embora à data de início do presente trabalho o normativo se encontrasse em fase de projecto, o mesmo entrou em vigor em Março de 2011.

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho e é inspirado nas NIC<sup>12</sup> adoptadas na União Europeia<sup>13</sup>.

A União das Mutualidades colaborou com o grupo de trabalho, através do fornecimento dos contributos considerados indispensáveis, atendendo à especificidade do sector mutualista (Decreto-Lei 2011).

### **3.4 Estudo comparativo**

Nas secções seguintes é realizado o estudo comparativo relativamente aos normativos seleccionados para análise. Particularmente, foram seleccionadas para estudo um conjunto de características, a saber:

- Enquadramento geral dos normativos seleccionados;
- Estrutura e conteúdo das principais demonstrações financeiras, nomeadamente:
  - Balanço;
  - Demonstração dos Resultados; e
  - Notas Anexas às Demonstrações Financeiras
- Outras características relacionadas com as especificidades do terceiro sector.

#### **3.4.1 Enquadramento geral**

Nesta secção são enquadrados, em termos gerais, os normativos contabilísticos seleccionados para análise. As características seleccionadas para estudo comparativo consubstanciam-se (i) na identificação dos organismos reguladores e dos respectivos documentos emitidos para o efeito; (ii) no âmbito de aplicação das normas; (iii) no regime de prestação de contas aplicado e nas demonstrações financeiras e outros documentos de *reporting* exigidos (iv) na necessidade de consolidação de contas e de realização de auditorias; e (v) na incorporação das NIC e dos Princípios Contabilísticos

---

<sup>12</sup> As NIC referem-se às *International Accounting Standards (IAS)* e *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, bem como às suas interpretações conexas: *Standing Interpretations Committee / International Financial Reporting Interpretations Committee (SIC/ IFRIC)*.

<sup>13</sup> E pelas empresas portuguesas cotadas em bolsa, no que respeita à elaboração das suas contas consolidadas.

Geralmente Aceites (PCGA) vigentes em cada país analisado. A Tabela 3.2 resume estes aspectos.

Tabela 3.2 – Estudo comparativo dos normativos contabilísticos aplicados a OSFL – Enquadramento geral

	Reino Unido	Espanha	Portugal
<b>Organismos reguladores</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Governo do Reino Unido</li> <li>• <i>Charity Commission</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Governo de Espanha</li> <li>• <i>Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Governo de Portugal</li> <li>• Comissão de Normalização Contabilística</li> </ul>
<b>Documentos reguladores da contabilidade das OSFL</b>	<i>Charities Statement of Recommended Practice, 2005</i>	<i>Real Decreto 776/1998, de 30 de Abril</i>	Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março
<b>Âmbito de aplicação nas normas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Charities/Charitable companies</b> (instituições de caridade formadas e registadas pelo Companies Act 2006 e as quais foram estabelecidas com o objectivo único de prosseguir actividades não lucrativas); e</li> <li>• <b>Non-company Charities</b> (instituições de caridade que não são classificadas como empresas).</li> </ul>	<p>Fundações de competência estatal e associações de utilidade pública.</p> <p>Exceptuam-se as federações desportivas espanholas, as federações territoriais e as associações e clubes desportivos de utilidade pública.</p>	<p>“Entidades que não prossigam, a título principal, fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro directo (...) associações, pessoas colectivas públicas de tipo associativo, fundações, clubes, federações e confederações. Exceptuam-se as cooperativas e as entidades que aplicam as normas internacionais de contabilidade.” Decreto-Lei 2011</p>
<b>Regime de prestação de contas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Regime de caixa:</b> aplicável às <i>non-company charities</i> que obtiverem, num ano, um volume de negócios inferior ou igual a 250 mil Libras.</li> <li>• <b>Regime contabilístico de acréscimo:</b> aplicável às <i>non-company charities</i> que atinjam, num ano, um volume de negócios superior a 250 mil Libras e a todas as <i>company charitables</i>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Regime contabilístico de acréscimo</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Regime de caixa:</b> entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam os 150 milhares de Euros em nenhum dos dois exercícios anteriores (salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas, ou por disposição legal ou estatutária, ou por exigência das entidades públicas financiadoras)</li> <li>• <b>Regime contabilístico de acréscimo:</b> restantes entidades</li> </ul>

	Reino Unido	Espanha	Portugal
<b>Demonstrações financeiras exigidas e outros documentos de reporting (Annual report)</b>	<p><b>Regime contabilístico de acréscimo:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Balanço;</li> <li>• Demonstração de resultados;</li> <li>• Demonstração dos fluxos de caixa; e</li> <li>• Anexo.</li> </ul> <p><b>Regime de caixa:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Documento de evidência dos pagamentos e recebimentos do ano; e</li> <li>• Documento de evidência dos activos e do passivos da entidade no final do exercício.</li> </ul> <p>Importa referir que o <i>annual report</i> da entidade deve vir acompanhado do <i>Trustees' Annual report</i>, que contém a seguinte informação acerca da entidade: (i) referência e detalhes administrativos; (ii) administradores e consultores; (iii) estrutura e gestão; (iv) objectivos e actividades desenvolvidas; (v) performance; (vi) posição financeira da entidade; (vii) planos para os períodos futuros; e (viii) demonstração de actividades financeiras.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Balanço;</li> <li>• Demonstração de Resultados;</li> <li>• Anexo.</li> </ul> <p>Acresce referir que, as entidades que cumpram pelo menos dois dos seguintes requisitos podem apresentar um modelo abreviado das contas anuais:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Activo total igual ou inferior a 150 mil Euros;</li> <li>• Volume de negócios igual ou inferior a 150 mil Euros; e</li> <li>• Número de trabalhadores igual ou inferior a 50.</li> </ul>	<p><b>Regime contabilístico de acréscimo:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Balanço;</li> <li>• Demonstração de resultados por naturezas ou funções;</li> <li>• Demonstração dos fluxos de caixa;</li> <li>• Anexo; e</li> <li>• Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais (opcional, ou por exigência de entidades públicas financiadoras).</li> </ul> <p><b>Regime de caixa:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pagamentos e recebimentos;</li> <li>• Património fixo;</li> <li>• Direitos e compromissos futuros.</li> </ul>
<b>Consolidação de contas</b>	<p>Regra geral, quando uma entidade actua como entidade-mãe de outras entidades deverá preparar contas consolidadas, salvo algumas excepções preconizadas no <i>Charities SORP 2005</i>.</p>	<p>As entidades que (i) realizem directamente actividades com finalidades lucrativas, e/ou (ii) que detenham participações em entidades que realizem actividades desta natureza deverão preparar contas consolidadas.</p>	<p>Regra geral, quando uma entidade actua como entidade-mãe de outras entidades deverá preparar contas consolidadas, salvo algumas excepções preconizadas no Decreto-Lei 2011.</p>

	Reino Unido	Espanha	Portugal
<b>Necessidade de auditoria/ Certificação Legal de Contas</b>	<p>Para as entidades com rendimento bruto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Inferior a 10 milhares de libras:</b> a aprovação das contas é realizada pelos administradores;</li> <li>• <b>Entre 10 milhares e 250 milhares de libras:</b> a aprovação das contas é realizada pelo um examinador independente escolhido pela entidade;</li> <li>• <b>Entre 250 milhares e 500 milhares de libras:</b> a aprovação das contas é realizada pelo um examinador profissional e qualificado; e</li> <li>• <b>Acima dos 500 milhares de libras:</b> a aprovação das contas é realizada por um auditor qualificado.</li> </ul>	<p>De acordo com a <i>Ley de Fundaciones</i>, as demonstrações financeiras destas entidades devem ser validadas por auditores externos e podem inclusivamente ser auditadas por autoridades governamentais competentes.</p>	<p><i>“Ficam sujeitas a Certificação Legal de Contas as demonstrações financeiras das entidades que apresentam contas consolidadas e, bem, assim, as que ultrapassem os limites previstos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais(...).”</i> Decreto-Lei 2011.</p>
<b>Aplicação das NIC</b>	<p>O SORP considera que as NIC não são adequadas para a <i>accountability</i> das OSFL.</p>	<p>O normativo espanhol não incorpora qualquer NIC, na medida em que à data da promulgação do Real Decreto estas normas ainda não estavam em vigor.</p> <p>É expectável que, a curto-prazo, o normativo espanhol passe a integrar as NIC.</p>	<p>As entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado, deverão elaborar as suas contas de acordo com as NIC.</p> <p>As restantes entidades podem optar por elaborar as suas contas de acordo com as NIC, desde que as mesmas sejam objecto de certificação legal de contas.</p>

	Reino Unido	Espanha	Portugal
<b>Incorporação dos PCGA</b>	<p>Incorporação dos princípios e normas do ASB:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Statements of Standard Accounting Practice (SSAP)</i></li> <li>• <i>Financial Reporting Standards</i></li> <li>• <i>Urgent Issues Task Force (UITF)</i>.</li> </ul> <p>Adicionalmente, deve ser tido em consideração o documento “<i>The Interpretation for Public Benefit Entities of the Statement of Principles for Financial Reporting</i>”.</p>	<p>Incorporação dos princípios contabilísticos e normas estabelecidos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• No <i>Código de Comercio y la restante legislación mercantil</i>;</li> <li>• No <i>Plan General de Contabilidad</i> adaptado às OSFL;</li> <li>• Pelo <i>Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, e</i></li> <li>• Na restante legislação com aplicação específica.</li> </ul>	<p>Incorporação dos princípios contabilísticos e normas preconizados no SNC para as pequenas entidades.</p> <p>Acresce referir que, sempre que o normativo aplicado às OSFL não responda a aspectos particulares, ou exista alguma lacuna, deverá recorrer-se, pela ordem indicada:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ao SNC;</li> <li>• Às NIC adoptadas ao abrigo do Regulamento (CE) N.º 1606/2002, de 19 de Julho; e</li> <li>• Às NIC e IFRS, emitidas pelo IASB.</li> </ul>

Fonte: Chitty e Morgan (2001); Torres e Pina (2003); Cordery e Baskerville (2007); Travaglini (2008); Decreto-Lei (2011); Real Decreto (1998) e *Charities SORP* (2005).

### **3.4.2 Estrutura e conteúdo do Balanço**

Nesta secção o estudo comparativo incidiu *(i)* na análise da estrutura do Balanço de cada normativo, bem como *(ii)* na análise da existência de rubricas especificamente direccionadas para o reporte fiel da situação financeira de uma OSFL, tendo em conta uma correcta divulgação das especificidades dos activos, fundos e passivos destas entidades. A Tabela 3.3 evidencia as características dos três normativos relativamente a estes aspectos.

**Tabela 3.3 - Estudo comparativo dos normativos contabilísticos aplicados a OSFL – Estrutura e conteúdo do Balanço**

	<b>Reino Unido</b>	<b>Espanha</b>	<b>Portugal</b>
<b>Nome do documento (língua original)</b>	<i>Balance sheet</i>	<i>Balance</i>	<b>Balanço</b>
<b>Principais características</b>	<p>O balanço apresenta, com referência ao final do exercício contabilístico, um resumo dos activos, passivos e fundos de uma entidade, bem como a forma como os recursos de encontram distribuídos pelos diversos tipos de fundos.</p> <p>De acordo com o <i>Charities SORP 2005</i>, o objectivo do balanço é mostrar os recursos disponíveis para a prossecução de actividades não lucrativas, e se estes estão disponíveis gratuitamente ou devem ser utilizados para fins específicos, devido a restrições legais à sua utilização.</p> <p>Relativamente ao modelo e estrutura proposto pelo <i>Charities SORP 2005</i>, consubstanciado num formato de lista, importa salientar os seguintes factos:</p> <p><b>Activo</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Uma entidade deve apresentar, como classificações distintas na face do balanço, os activos fixos e os correntes.</li> <li>• Os activos são apresentados por ordem crescente de liquidez.</li> <li>• Relativamente às rubricas do activo, importa salientar as seguintes especificidades:</li> </ul>	<p>O balanço inclui a devida separação entre os bens e direitos que formam o activo de uma entidade, e os fundos próprios e obrigações que constituem o seu passivo.</p> <p>O modelo de balanço sugerido no Real – Decreto segue a mesma estrutura do modelo de balanço aplicado às entidades com fins lucrativo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Apresentação dos activos; e</li> <li>• Apresentação dos passivos.</li> </ul> <p>Contudo, relativamente ao modelo proposto para aplicação às OSFL, importa salientar as seguintes especificidades:</p> <p><b>Activo</b></p> <p>Foram introduzidas novas rubricas face ao balanço adoptado por empresas com finalidade de lucro, nomeadamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A rubrica <i>Situaciones transitorias de financiación</i>, que inclui apenas subcontas de financiamento aplicadas às OSFL;</li> <li>• <i>Bienes del Patrimonio Histórico</i>, destinada a registar os referidos bens das entidades, especialmente aquelas que desenvolvem actividades de carácter cultural;</li> </ul>	<p>O balanço apresenta, com referência ao final do exercício contabilístico, um resumo da posição financeira de uma determinada entidade, evidenciado informação acerca dos seus activos, fundos patrimoniais e passivos.</p> <p>O modelo de balanço sugerido no Decreto-Lei 2011 segue a mesma estrutura do modelo de balanço aplicado às entidades com fins lucrativo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Apresentação dos activos, classificados como correntes ou não correntes;</li> <li>• Apresentação dos fundos patrimoniais; e</li> <li>• Apresentação dos passivos, classificados como correntes ou não correntes.</li> </ul> <p>Relativamente ao modelo proposto pelo Decreto-Lei 2011 importa salientar os seguintes factos:</p> <p><b>Activo</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Para além da classificação dos activos entre correntes e não correntes, por vezes poderá revelar-se útil distinguir os activos em: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ <b>Activos com restrições permanentes</b> (apresentam limitações quanto ao destino ou ao investimento obrigatório dos activos);</li> </ul> </li> </ul>

	Reino Unido	Espanha	Portugal
	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ <u>Heritage Assets</u>: Neste campo constam os bens do património detidos por uma entidade, desde que os mesmos sejam detidos com o propósito da sua conservação ou preservação. Caso contrário, deverão ser divulgados nas notas às contas.</li> <li>○ <u>Investment Assets</u>: esta rubrica deverá discriminar explicitamente quais os investimentos afectos à prossecução da actividade não lucrativa da entidade, dos que têm como finalidade a obtenção de retorno financeiro. Para tal, os investimentos deverão ser inscritos nas rubricas <u>Programme Related Investments</u> e <u>Investments</u>, respectivamente.</li> </ul> <p><b>Passivo</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Os passivos são apresentados por grau decrescente de exigibilidade;</li> <li>• Destaca-se a rubrica <u>Defined Benefit Pension Scheme Asset /Liability</u>: destinada a registar qualquer activo ou passivo derivado de um excesso ou défice de um regime de pensões definido.</li> </ul> <p><b>Fundos</b></p> <p>Uma das especificidades do balanço adoptado no Reino Unido, assenta no facto de a sua estrutura dever evidenciar</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Destaca-se ainda a rubrica de <u>Usuarios y deudores varios</u>, na qual deverão ser registadas as dívidas de terceiros, no que respeita especificamente à actividade não lucrativa da entidade.</li> </ul> <p><b>Passivo</b></p> <p>Tendo como referência o modelo de balanço utilizado para empresas com fins lucrativos, destacam-se as seguintes diferenças:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Introduziu-se a conta <u>Dotación fundacional</u>, e <u>Fondo Social</u>, para registo das entradas de capital, para as fundações, e para as associações e outras OSFL, respectivamente;</li> <li>• A rubrica <u>Excedente del ejercicio</u> deverá ser utilizada para reconhecer o resultado positivo ou negativo do exercício;</li> <li>• A rubrica <u>Reservas</u> deverá ser utilizada especificamente para a actividade não lucrativa;</li> <li>• A rubrica <u>Subvenciones de capital</u> e as suas respectivas subcontas, distingue as subvenções afectas à actividade não lucrativas, das afectas à actividade comercial. Foi também criada a subconta <u>Otras subvenciones, donaciones y legados</u>, destinada a registar subvenções e legados, que não capital.</li> <li>• Foi criada a rubrica <u>Provisión para reparaciones y conservación de bienes del Patrimonio Histórico</u>, destinada</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ <b>Activos com restrições temporárias</b> (presentes e futuras); e</li> <li>○ <b>Activos sem restrições de uso.</b></li> <li>• Os activos, dentro das respectivas categorias de correntes e não correntes, são apresentados por ordem crescente de liquidez.</li> <li>• Relativamente às rubricas específicas deste normativo, destacam-se:</li> <li>• A rubrica <u>Bens do domínio público</u>, que deverá registar esta tipologia de bens das quais a entidade é administrante ou concessionária;</li> <li>• A rubrica <u>Bens do património histórica e cultural</u>, destinada a registar os bens do domínio privado, que cumpram as condições exigidas por lei para classificação dos bens como de património de diversas naturezas; e</li> <li>• A rubrica de <u>Fundadores / Beneméritos / Patrocinadores / Doadores / Asociados / Membros</u>, a qual substitui a rubrica de <u>Accionistas/Sócios</u> no normativo aplicado às empresas com fins de lucro. De referir que esta conta é mista, podendo figurar no passivo da entidade.</li> </ul> <p><b>Fundos Patrimoniais</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Os fundos patrimoniais são apresentados por ordem da sua constituição histórica.</li> <li>• Nos fundos patrimoniais destacam-se as seguintes rubricas: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ <u>Fundos</u>: destinada a incluir o fundo inicial e os excedentes destinados a</li> </ul> </li> </ul>

	Reino Unido	Espanha	Portugal
	<p>os fundos da entidade, classificados de acordo com, pelo menos, as seguintes três categorias principais:</p> <p><b>Unrestricted income funds:</b> Fundo destinado à actividade geral não lucrativa. Os administradores são livres para usá-lo para qualquer um dos fins da entidade.</p> <p><b>Restricted income funds:</b> Fundos que só podem ser aplicados para fins particulares; e</p> <p><b>Endowment fund:</b> é um caso particular de um <i>restricted fund</i>, i.e., é uma doação que deve ser retida para o benefício de uma OSFL, como um fundo de capital.</p>	<p>especificamente à contabilização dos montantes extraordinários incorridos para reparação e conservação dos bens desta natureza;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Adicionalmente, foi criada a conta <i>Provisión por depreciación de bienes del Patrimonio Histórico</i>, que deverá contabilizar provisões distintas das anteriores, nomeadamente as relacionadas com a depreciação destes bens.</li> <li>• Por fim, importa mencionar a rubrica <i>Provisiones por operaciones de la actividad</i>, na qual se registam as provisões por incumprimento de dívidas de terceiros. Deverão distinguir-se as provisões respeitantes à actividade lucrativa, das respeitantes às actividades com finalidade de lucro.</li> </ul>	<p>aumentar o mesmo;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ <i>Excedentes técnicos:</i> deverá ser utilizada especificamente pelas Mutualidades; e</li> <li>○ <i>Outras variações nos fundos patrimoniais:</i> deverá registar os subsídios e donativos que estejam associados a activos fixos tangíveis e intangíveis.</li> </ul> <p><b>Passivo</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Os passivos são apresentados por grau crescente de exigibilidade;</li> <li>• Nos passivos não correntes, destaca-se a rubrica <i>Provisões específicas do sector</i>, destinada a contabilizar as provisões específicas do sector em que a entidade se insere.</li> <li>• Destaca-se ainda a rubrica de <i>Instituidores e beneméritos</i>, subconta da rubrica financiamentos obtidos, destinada a registar os financiamentos dos instituidores da entidade.</li> </ul>

Fonte: Chitty e Morgan (2001); Torres e Pina (2003); Cordery e Baskerville (2007); Travaglini (2008); Decreto-Lei (2011); Real Decreto (1998) e *Charities SORP* (2005).

### **3.4.3 Estrutura e conteúdo da Demonstração dos Resultados**

Relativamente à Demonstração dos Resultados, o estudo comparativo visou fundamentalmente analisar *(i)* a estrutura das referidas demonstrações e *(ii)* a existência de rubricas especificamente direccionadas para o reporte fiel da performance de uma OSFL, tendo em conta uma correcta divulgação das especificidades dos rendimentos e gastos destas entidades. A Tabela 3.4 sintetiza as características em confronto.

Tabela 3.4 - Estudo comparativo dos normativos contabilísticos aplicados a OSFL – Estrutura e conteúdo da Demonstração dos Resultados

	Reino Unido	Espanha	Portugal
Nome do documento (língua original)	<i>Statement of Financial Activity (SoFA)</i>	<i>Cuenta de Resultados (CR)</i>	<b>Demonstração dos Resultados (DR)</b>
Principais características	<p>No SoFA deverão ser demonstrados todos os rendimentos auferidos e gastos incorridos no ano pela entidade, por tipologia de fundos que os originou.</p> <p>O objectivo é evidenciar como a entidade tem canalizado os seus recursos para a prossecução dos seus objectivos não lucrativos. Assim, mostra se houve uma entrada ou saída líquida de recursos, incluindo os ganhos e perdas em activos, e fornece uma reconciliação de todos os movimentos nos fundos da entidade.</p> <p>A estrutura do SoFA está desenhada de forma a permitir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Uma clara distinção entre os recursos recebidos provenientes de actividades de geração de fundos, por um lado, e os rendimentos recebidos a partir das actividades não lucrativas por outro;</li> <li>• A divulgação dos custos com base na actividade realizada; e</li> <li>• Que as entidades demonstrem uma clara ligação entre a entrada e saída de recursos, <i>i.e.</i>, entre os rendimentos e gastos afectos às suas actividades.</li> </ul>	<p>A CR deverá incorporar, regra geral, todos os rendimentos e gastos reconhecidos num período contabilístico, que deverão ser distinguidos e apresentados em lados opostos, de modo a avaliar-se a <i>performance</i> da entidade.</p> <p>Os rendimentos e os gastos são classificados, contabilizados e apresentados na demonstração de resultados por natureza, sem atender à actividade que os gerou.</p> <p>Relativamente ao modelo de CR por naturezas sugerido no Real Decreto, o mesmo segue a estrutura aplicada às entidades com fins lucrativo.</p> <p>Assim, no que respeita às especificidades dos itens a apresentar na CR aplicada às OSFL, importa salientar os seguintes factos:</p> <p><b>Gastos</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Na esfera dos gastos, a principal diferença face à CR aplicada às entidades com finalidade de lucro, centra-se na rubrica <i>Ayudas monetarias de la entidad y otros gastos de gestión</i>.</li> </ul>	<p>A DR deverá incorporar, regra geral, todos os rendimentos e gastos reconhecidos num período contabilístico, de modo a avaliar-se a <i>performance</i> da entidade.</p> <p>Tal como no normativo espanhol, o modelo de DR previsto no Decreto-Lei 2011 prevê a classificação, contabilização e apresentação dos rendimentos e custos por natureza, sem atender à actividade que os gerou, estruturados de acordo com um formato de lista.</p> <p>Contudo, as regras portuguesas estabelecem que as OSFL podem optar por apresentar um DR por funções:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Discriminando os rendimentos por vendas e prestação de serviços e outros rendimentos; e</li> <li>• Desagregando os gastos por <i>Custos das vendas e dos serviços prestados</i>; <i>Gastos de distribuição</i>; <i>Gastos administrativos</i>; <i>Gastos de investigação e desenvolvimento</i>; <i>Outros gastos operacionais</i> e <i>Gastos de financiamento</i>.</li> </ul> <p>Relativamente ao modelo de DR por naturezas sugerido, o mesmo segue a</p>

	Reino Unido	Espanha	Portugal
	<p>Assim, os rendimentos são classificados, contabilizados e apresentados no SoFA, de acordo com a actividade que os gerou:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b><i>Incoming resources from generated funds</i></b> [(i) <i>Voluntary income</i>; (ii) <i>Activities for generating funds</i>; (iii) <i>Investment income</i>]</li> <li>• <b><i>Incoming resources from charitable activities</i></b>; e</li> <li>• <b><i>Other incoming resources</i></b></li> </ul> <p>Importa notar que, quando um rendimento é gerado por diversas actividades, o <i>Charities SORP 2005</i> prevê que se possa repartir o referido rendimento, pelas respectivas actividades que o geraram, de acordo com critérios razoáveis e coerentes de repartição, que deverão ser divulgados nas notas.</p> <p>Da mesma forma, também os custos são classificados, contabilizados e apresentados no SoFA, de acordo com a actividade que os gerou:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b><i>Costs of generating funds</i></b> [(i) <i>Costs of generating voluntary income</i>; (ii) <i>Fundraising trading: cost of goods sold and other costs</i>; (iii) <i>Investment management costs</i>];</li> <li>• <b><i>Charitable activities</i></b>;</li> <li>• <b><i>Governance costs</i></b>; e</li> <li>• <b><i>Other resources expended</i></b></li> </ul>	<p>Esta rubrica foi criada para registar os gastos específicos incorridos pelas OSFL na prossecução da sua actividade principal, tentando ultrapassar as limitações do <i>Plan General de Contabilidad</i>, i.e., a inscrição desta tipologia de custos numa rubrica residual de outros custos.</p> <p>Para este efeito, foram desenvolvidas diversas subcontas, com o objectivo de registar os gastos que o grupo de trabalho considerou como os mais representativos e usuais nas OSFL. Destacam-se as subcontas criadas para registar as ajudas monetárias prestadas pelas OSFL, quando relacionadas com a sua actividade não lucrativa.</p> <p>Acresce referir que, quando as ajudas sejam prestadas via prestação de serviços ou entrega de bens (ajudas, portanto, distintas das de natureza monetária), estas gastos deverão ser registados nas respectivas contas de gastos a que respeitam, por natureza do bem ou serviço prestado.</p> <p><b>Rendimentos</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A rubrica <i>Ingresos propios de la entidad</i> deverá incorporar apenas os rendimentos provenientes da actividade não lucrativa. Deverão ser distinguidos a origem dos rendimentos auferidos, através da subdivisão desta rubrica em várias subcontas. Destacam-se, por exemplo, os rendimentos obtidos por</li> </ul>	<p>estrutura aplicada às entidades com fins lucrativos.</p> <p>Assim, no que respeita às especificidades dos itens a apresentar na DR aplicada às OSFL, importa salientar os seguintes factos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A rubrica <i>Prestação de serviços</i> deverá ser utilizada para registar as quotas dos utilizadores, quotizações e jóias dos associados, as promoções e os patrocínios, de acordo com as subcontas respectivas;</li> <li>• A rubrica <i>Subsídios, doações e legados</i>, deverá registar os subsídios do Estado, e os subsídios, doações e legados dos instituidores/fundadores da entidade, destinados à exploração;</li> <li>• Foi criada a conta <i>Custos com apoios financeiros concedidos a associados/utentes</i>, de modo a registar os subsídios, donativos, bolsas de estudo, prestações associadas e modalidades complementares de segurança social subscritas por associados das Mutualidades, entre outros;</li> <li>• O normativo português recomenda que a rubrica <i>Resultado líquido do período</i> seja desdobrada por projecto, por valência, por actividade, ou outro, de modo a permitir uma melhor compreensão da <i>performance</i> da entidade.</li> </ul>

	Reino Unido	Espanha	Portugal
	<p>Cumpra ainda referir que, o <i>Charities SORP 2005</i> considera que os custos de estrutura das OSFL não são, <i>per se</i>, custos afectos a uma actividade, mas sim custos que permitem a prossecução da actividade geral destas entidades.</p> <p>Deste modo, o <i>Charities SORP 2005</i> recomenda que as OSFL adoptem políticas e métodos de imputação dos custos de estrutura suportados, às diversas actividades que os geraram, os quais deverão ser divulgados nas notas anexas, bem como as principais categorias das despesas incorridas, dentro dos custos de estrutura suportados.</p> <p>Na categoria de <i>Governance costs</i> deverão ser incluídos os custos com honorários de auditoria, aquisição de serviços de assessoria jurídica por parte dos administradores, e os custos gerais relacionados com o cumprimento dos requisitos legais e constitucionais das OSFL.</p>	<p>quotizações, prestação de serviços, patrocínios, subvenções, entre outros.</p> <p>Relativamente a estas subcontas, merecem especial atenção as rubricas <i>Subvenciones oficiales afectas a la actividad propia de la entidad imputadas al resultado del ejercicio</i>, e <i>Donaciones y legados afectos a la actividad propia de la entidad imputados al resultado del ejercicio</i>, destinadas a reconhecer esta tipologia de rendimentos que, de acordo com critérios de valorização estabelecidos, deverão imputar-se ao resultado do exercício.</p> <p>Cumpra referir que a rubrica <i>Subvenciones a la explotación</i> destina-se unicamente às subvenções recebidas e afectas a actividades com finalidade de lucro.</p>	

Fonte: Chitty e Morgan (2001); Torres e Pina (2003); Cordery e Baskerville (2007); Travaglini (2008); Decreto-Lei (2011); Real Decreto (1998) e *Charities SORP* (2005).

#### **3.4.4 Notas Anexas às Demonstrações Financeiras**

Nesta secção analisa-se a extensão e natureza da informação exigida por cada um dos normativos para divulgação nas Notas Anexas às Demonstrações Financeiras, no sentido de ampliar e comentar a informação contida nas demonstrações financeiras. A Tabela 3.5 constitui o suporte desta análise

Tabela 3.5 - Estudo comparativo dos normativos contabilísticos aplicados a OSFL – Notas Anexas às Demonstrações Financeiras

	Reino Unido	Espanha	Portugal
<b>Nome do documento (língua original)</b>	<i>Notes to the accounts</i>	<i>Memoria</i>	<b>Anexo</b>
<b>Principal informação</b>	<p>O objectivo das <i>notes to the accounts</i> é aumentar a informação reportada nas demonstrações financeiras. Deste modo, as mesmas devem fornecer informação acerca:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Da estrutura de fundos da entidade, divulgando os saldos dos mesmos, e as suas razões explicativas;</li> <li>• Da desagregação dos itens apresentados na face do balanço e no SoFA, ou informação adicional acerca dos itens apresentados nestas demonstrações financeiras, nomeadamente: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Das garantias materialmente relevantes dadas pela entidade;</li> <li>○ Dos instrumentos financeiros derivados em usos pela entidade;</li> <li>○ Dos activos e passivos contingentes;</li> <li>○ Dos empréstimos obtidos;</li> <li>○ Das transacções vinculadas realizadas;</li> </ul> </li> </ul>	<p>O objectivo da <i>memoria</i> é ampliar e comentar a informação contida nas demonstrações financeiras.</p> <p>O Real Decreto considera que a <i>memoria</i> é um documento especialmente relevante para as OSFL, na medida em que pode incluir um leque diverso de informação não financeira, importante para o conhecimento da actividade destas entidades, como as doações, voluntariado, entre outros.</p> <p>Deste modo, a <i>memoria</i> deve conter informação acerca dos seguintes factos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Actividade da entidade (qual o seu propósito e quais os principais usuários);</li> <li>• Bases de apresentação das contas (princípios contabilísticos utilizados; bases de comparação, entre outros);</li> <li>• Resultado do exercício (principais rubricas que concorreram para a formação do mesmo, suas aplicação e informação sobre as limitações à sua aplicação);</li> </ul>	<p>O objectivo principal do anexo às demonstrações financeiras é:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(i) Apresentar informação acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras;</li> <li>(ii) Divulgar a informação exigida pelo normativo contabilístico português aplicado às OSFL; e</li> <li>(iii) Proporcionar informação adicional à apresentada na face do balanço e da DR, e que seja relevante para uma melhor compreensão de qualquer uma delas.</li> </ol> <p>Deste modo, as notas anexas devem apresentar a seguinte informação, pela mesma ordem:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificação da entidade: domicílio, natureza da actividade e nome e sede da entidade-mãe (se aplicável);</li> <li>• Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras;</li> <li>• Síntese das principais políticas contabilísticas adoptadas;</li> </ul>

	Reino Unido	Espanha	Portugal
	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Das remunerações e benefícios dos administradores;</li> <li>○ Das despesas com administradores, por conta de viagens, estadias, despesas de representação, entre outras;</li> <li>○ Dos custos com pessoal (distinguindo-se entre ordenados brutos, seguros dos colaboradores e custos com pensões) e número médio de colaboradores;</li> <li>○ Dos custos com auditorias e actividades similares (contabilidade, consultoria financeira, fiscal, entre outros); e</li> <li>○ Dos pagamentos <i>ex gratia</i>, i.e., todos os pagamentos (em dinheiro ou espécie) realizados por uma OSFL, que não estejam ligados à prossecução da sua actividade não lucrativa, e que não sejam vinculativos mas que derivem de uma obrigação moral.</li> </ul> <p>Adicionalmente, cumpre referir que, quando de revele pertinente, uma entidade pode optar por divulgar nas notas anexas uma demonstração dos fluxos de caixa, unicamente relacionada com a actividade não lucrativa.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Quando uma entidade prossiga actividades não lucrativas e actividades com finalidade de lucro, deverão ser desagregados os itens do imobilizado, existências, rendimentos e gastos afectos a cada uma das actividades;</li> <li>● Critérios de valorimetria utilizados;</li> <li>● Informação desagregada dos itens apresentados na face do balanço e na demonstração de resultados por natureza, nomeadamente dos seguintes: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ <i>Gastos de establecimiento</i>;</li> <li>○ <i>Inmovilizado inmaterial</i>;</li> <li>○ <i>Bienes del Patrimonio Histórico</i>;</li> <li>○ <i>Inmovilizado material</i>;</li> <li>○ <i>Inversiones financieras</i>;</li> <li>○ <i>Existências</i>;</li> <li>○ <i>Usuarios y otros deudores de la actividad propia</i>;</li> <li>○ <i>Fondos propios</i></li> <li>○ <i>Subvenciones, donaciones y legado</i>;</li> <li>○ <i>Provisiones para pensiones y obligaciones similares</i>;</li> <li>○ <i>Deudas no derivadas de la actividad</i>;</li> <li>○ <i>Gastos e rendimientos</i>.</li> </ul> </li> <li>● Informação sobre o resultado fiscal;</li> <li>● Passivos contingentes e garantias contratuais;</li> <li>● Aplicação de elementos patrimoniais a</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Informação desagregada dos itens apresentados na face do balanço e na demonstração de resultados por natureza;</li> <li>● Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;</li> <li>● Indicação do número de pessoal cooperante, número de voluntários e de beneficiários, órgãos sociais e qualquer outra informação que aumente a qualidade da informação financeira contida nas demonstrações financeiras; e</li> <li>● As divulgações exigidas por diplomas legais.</li> </ul>

	Reino Unido	Espanha	Portugal
		<p>fins próprios;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Outra informação; e</li> <li>• Acontecimentos após o fecho de contas;</li> </ul> <p>Adicionalmente, a <i>memoria</i> deverá conter a seguinte informação:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b><i>Cuadro de financiación</i></b>, no qual são descritos os recursos financeiros obtidos no exercício, a sua aplicação ou uso e os efeitos que produziram sobre o imobilizado e activo circulante da entidade.</li> <li>• <b><i>Presupuesto</i></b> (orçamento): o Real Decreto refere que as OSFL deverão preparar um orçamento, com informação detalhada acerca das suas actividades, indicando os critérios de imputação dos gastos e rendimentos a cada programa definido, tarefa que deverá ser realizada de acordo com as <i>Normas de Información Presupuestaria para las entidades sin fines lucrativos</i>.</li> </ul> <p>Deverão também ser apresentados os montantes orçamentados e reais face ao orçamento do ano anterior de cada um dos itens, devendo ser explicadas as razões que conduziram a eventuais desvios e os impactos na actividade da entidade.</p>	

Fonte: Chitty e Morgan (2001); Torres e Pina (2003); Cordery e Baskerville (2007); Travaglini (2008); Decreto-Lei (2011); Real Decreto (1998) e *Charities SORP* (2005).

### **3.4.5 Outras características específicas**

Por fim, é realizada uma análise a eventuais temas específicos que sejam acautelados em cada um dos normativos, e que, por conseguinte, possam ser objecto de critérios de valorimetria e políticas contabilísticas próprios, dada a importância que assumem na actividade e na prestação de contas de uma OSFL. A Tabela 3.6 apresenta essas características específicas.

**Tabela 3.6 - Estudo comparativo dos normativos contabilísticos aplicados a OSFL – Outras características específicas**

	<b>Reino Unido</b>	<b>Espanha</b>	<b>Portugal</b>
<b>Activos, rendimentos e gastos</b>	<p>O <i>Charities SORP 2005</i> fornece recomendações contabilísticas específicas relativamente aos seguintes temas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Desenvolvimento de actividades comerciais para angariação de fundos (exemplo: organização de eventos de beneficência);</li> <li>• Doações monetárias;</li> <li>• Doações de materiais e bens;</li> <li>• Doações de serviços (geralmente designado de trabalho voluntário).</li> </ul>	<p>O Real Decreto inclui regras específicas para os seguintes temas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Subvenções, doações e legados; e</li> <li>• Bens do património histórico.</li> </ul>	<p>O Decreto-Lei 2011 inclui regras para os seguintes temas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Subvenções, doações e legados;</li> <li>• Bens do domínio público</li> <li>• Bens do património histórico, artístico e cultural.</li> </ul>

Fonte: Chitty e Morgan (2001); Torres e Pina (2003); Cordery e Baskerville (2007); Travaglini (2008); Decreto-Lei (2011); Real Decreto (1998) e *Charities SORP* (2005).

### 3.5 Síntese conclusiva

Em traços gerais, o normativo contabilístico aplicado às OSFL do Reino Unido é considerado como o mais completo e coerente no terceiro sector (Irvine e Ryan, 2010; Travaglini, 2008). De entre as razões explicativas, salienta-se a longa tradição das *Charities* no Reino Unido, bem como o facto do normativo ser desenvolvido numa base contínua, objecto de sucessivos aperfeiçoamentos e, sobretudo, de forma cooperativa entre dois organismos, um dos quais particularmente especializado na actividade e especificidades das OSFL.

*A contrario*, em Espanha e Portugal os normativos contabilísticos criados para regular as OSFL são desenvolvidos pelos mesmos organismos que emitem as regras contabilísticas aplicadas às empresas com finalidade de lucro, pelo que existem muitos pontos em comum entre as duas tipologias de normativos, apesar das entidades abrangidas pelos mesmos terem objectivos e especificidades muito distintas.

No caso português, importa ainda salientar o facto de o normativo proposto pela CNC ser menos detalhado do que os restantes normativos em análise, o que poderá decorrer de o mesmo se encontrar ainda numa fase embrionária. Acresce referir que o normativo português proposto apresenta uma estrutura muito semelhante ao normativo espanhol.

Relativamente às demonstrações financeiras propostas por cada modelo, enquanto que relativamente ao balanço não existem diferenças significativas entre os três normativos em análise (com excepção da relevância e classificação que o normativo do Reino Unido atribui aos fundos), no que respeita à demonstração de resultados as diferenças são mais significativas. E mais uma vez se destaca o modelo proposto pelo *Charities SORP 2005*, que se revela mais adequado ao seu propósito de passar uma imagem fiel da *performance* das OSFL, procurando classificar os gastos e rendimentos de acordo com as diferentes actividades que os geraram, e por tipologia de fundos que os originou.

Contudo, cumpre referir que:

- Embora a CR proposta pelo normativo espanhol classifique os gastos e rendimentos por natureza, sem atender à actividade e fundos que os geraram, esta limitação é parcialmente ultrapassada, na medida em que o Real Decreto exige que na *memoria* conste o *presupuesto*, com informação detalhada acerca das suas actividades, e dos

rendimentos e gastos afectos a cada uma. De facto, um dos pontos fortes do normativo espanhol consubstancia-se na quantidade e diversidade de informação constante da *memoria*, ainda que, de acordo com muitos autores e investigadores, as demonstrações financeiras propostas não se adequem às especificidades das OSFL, não sendo úteis à gestão destas entidades (Travaglini, 2008).

- O normativo português prevê, à semelhança do que acontece com as entidades com finalidade de lucro, que as OSFL possam elaborar um DR por naturezas ou por funções. Contudo, tal como no normativo espanhol, os modelos propostos não atendem às especificidades das OSFL.

Relativamente às notas anexas às demonstrações financeiras, destaca-se o normativo espanhol, que prevê a inclusão de um vasto leque de informação financeira e não financeira na *memoria*, atribuindo especial relevo a este documento, especialmente quando comparado ao modelo aplicado às entidades com finalidade de lucro. Destaca-se a exigência de preparação do *presupuesto*, bem como do *cuadro de financiación*.

*A contrario*, o normativo português é pouco rigoroso no nível de detalhe constante do anexo.

No que respeita aos temas específicos de cada normativo, de referir, novamente, o normativo do Reino Unido, destacando-se a existência de um conjunto de regras com particular relevância no sector normativo, nomeadamente as relacionadas com a contabilização dos donativos nas suas várias formas (monetárias, de bens e de serviços/trabalho voluntário). Todos os normativos em análise apresentam recomendações específicas para subvenções, doações e legados, bem como para os bens do património histórico.

Por fim, apresenta-se na Tabela 3.7 um resumo com os principais pontos fortes e fragilidades de cada um dos normativos em análise.

Tabela 3.7- Síntese dos principais pontos fortes e fragilidades dos normativos em análise

	Reino Unido	Espanha	Portugal
Pontos Fortes	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O mais antigo e completo, reflectindo o sistema de cooperação entre o ASB e a <i>Charity Commission</i>;</li> <li>• As normas e recomendações, bem como os modelos de demonstrações financeiras propostos atendem, regra geral, às especificidades do sector;</li> <li>• A informação exigida é vasta, de carácter quantitativo e qualitativo;</li> <li>• Importância dos fundos: divisão e classificação dos fundos no balanço, e divisão dos rendimentos e gastos no SoFA por tipologia de fundos; e</li> <li>• Ênfase ao papel da auditoria e à divulgação das contas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A <i>memoria</i> prevê a inclusão de um vasto leque de informação, como o <i>cuadro de financiación</i> e o <i>presupuesto</i>, informação especialmente útil para OSFL;</li> <li>• O normativo prevê regras específicas de mensuração para os bens do património histórico, e para as doações, subsídios e legados; e</li> <li>• Constante exigência de distinção dos montantes afectos a actividades não lucrativas dos afectos a actividades comerciais, quer na <i>memoria</i>, quer nas demonstrações financeiras.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• É o normativo menos complexo dos três;</li> <li>• Possibilidade de apresentação de uma DR por naturezas ou funções; e</li> <li>• Possibilidade de apresentação de uma demonstração das alterações nos fundos patrimoniais.</li> </ul>
Fragilidades	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Normativo complexo, exigindo conhecimentos técnicos especializados em matérias contabilísticas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O normativo baseia-se nas regras aplicadas às empresas com fins lucrativos, pelo que as demonstrações financeiras não reflectem a realidade das OSFL, cujo objectivo n é medir os ganhos/lucros; e</li> <li>• Apenas é aplicável às fundações de âmbito estatal e associações de utilidade pública, pelo que não abrange um leque significativo entidades que integram o terceiro sector espanhol.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As normas são pouco detalhadas, o que pode derivar de o normativo se encontrar ainda num estado embrionário;</li> <li>• O normativo baseia-se nas regras aplicadas às empresas com fins lucrativos, pelo que as demonstrações financeiras não se coadunam com a actividade das OSFL, cujo objectivo não é medir os lucros; e</li> <li>• Encontra-se, especialmente vocacionado para as Associações Mutualistas, em virtude da União das Mutualidades ter colaborado com o grupo de trabalho responsável pelo desenvolvimento do normativo.</li> </ul>

Fonte: Elaboração própria com supor em Torres e Pina (2003) e Travaglini (2008).

## 4 Proposta de normativo contabilístico para as OSFL portuguesas

Após realizado o estudo comparativo no capítulo anterior e efectuado o levantamento dos principais pontos fortes e fragilidades de cada um dos normativos estudados, neste capítulo vai ser elaborada uma proposta de normativo contabilístico de referência. Esta proposta deverá ser considerada uma *best practice* para o *reporting* das entidades não orientadas para o lucro em Portugal, tendo como suporte os normativos analisados para os três países.

As próximas secções elencam este referencial, em consonância com a análise realizada no capítulo anterior.

### 4.1 Enquadramento geral

Nesta secção é enquadrada, em termos gerais, a proposta de normativo a aplicar às OSFL portuguesas. De entre as principais alterações face ao Decreto-Lei 2011 publicado, salienta-se, à semelhança do *Charities SORP 2005*; (i) uma maior intervenção de entidades de referência do terceiro sector nacional; (ii) a atribuição de maior importância ao papel da auditoria às contas; e (iii) a desconsideração das NIC para efeitos de *accountability* das OSFL. A Tabela 4.1 ilustra os aspectos a considerar em termos de enquadramento geral.

Tabela 4.1 - Proposta de normativo contabilístico para as OSFL – Enquadramento geral

Enquadramento geral	
<b>Organismos reguladores</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Governo</li><li>• Comissão de Normalização contabilística</li><li>• Entidades representativas do terceiro sector (Centro Português de Fundações, União das Mutualidades Portuguesas, Confederações e Federações, entre outras)</li></ul>
<b>Âmbito de aplicação nas normas</b>	<p><i>“Entidades que não prossigam, a título principal, fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro directo (...) associações, pessoas colectivas públicas de tipo associativo, fundações, clubes, federações e confederações.</i></p> <p><i>Exceptuam-se as cooperativas e as entidades que aplicam as normas internacionais de contabilidade”</i> Decreto-Lei 2011.</p>

Enquadramento geral	
<b>Regime de prestação de contas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Regime de caixa:</b> entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam os 150 milhares de Euros em nenhum dos dois exercícios anteriores (salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas, ou por disposição legal ou estatutária, ou por exigência das entidades públicas financiadoras)</li> <li>• <b>Regime contabilístico de acréscimo:</b> restantes entidades</li> </ul>
<b>Demonstrações financeiras exigidas e outros documentos de reporting (Annual report)</b>	<p><b>Regime contabilístico de acréscimo:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Balanço;</li> <li>• Demonstração dos resultados;</li> <li>• Demonstração dos fluxos de caixa;</li> <li>• Anexo às demonstrações financeiras; e</li> <li>• Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais (opcional, ou por exigência de entidades públicas financiadoras).</li> </ul> <p><b>Regime de caixa:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pagamentos e recebimentos;</li> <li>• Património fixo; e</li> <li>• Direitos e compromissos futuros.</li> </ul> <p>Em ambos os regimes, o reporte anual de contas de uma entidade deverá vir acompanhado de um relatório de actividades.</p>
<b>Consolidação de contas</b>	Regra geral, quando uma entidade actue como entidade-mãe de outras entidades, deverá preparar contas consolidadas.
<b>Necessidade de auditoria/ Certificação Legal de Contas</b>	Deverá ser dado mais ênfase ao papel auditoria. Deste modo, deverão ser submetidas à apreciação de examinadores independentes escolhidos pela entidade as contas que não sejam objecto de certificação legal de contas.
<b>Aplicação das NIC</b>	Não deverão ser aplicadas as NIC, uma vez que estas normas não se revelam adequadas para a <i>accountability</i> das OSFL, mas sim para a prestação de contas de entidades orientadas para o lucro.

Fonte: Elaboração própria com supor no Decreto-Lei (2011), no *Real Decreto* (1998) e no *Charities SORP* (2005).

## 4.2 Conteúdo do Relatório de Actividades

O Relatório de Gestão deverá incorporar a informação de carácter qualitativo, sendo uma importante ferramenta de angariação de fundos junto dos (potenciais)

doadores/financiadores/associados, através da divulgação dos objectivos da entidade, bem como das actividades desenvolvidas para os alcançar e dos planos futuros.

As alterações sugeridas incorporam, em parte, as práticas verificadas no normativo do Reino Unido, nomeadamente no *Trustees' Report*. A Tabela 4.2 evidencia o conteúdo proposto para o Relatório de Actividades.

**Tabela 4.2 - Proposta de normativo contabilístico para as OSFL – Conteúdo do Relatório de Actividades**

<b>Conteúdo do Relatório de Actividades</b>	
<b>Nome do documento</b>	<b>Relatório de Actividades</b>
<b>Principais características</b>	<p>O relatório de actividades deverá fornecer uma breve apresentação da entidade, incluindo, sobretudo, informação de carácter não financeiro.</p> <p>Nomeadamente deverá ser divulgada a seguinte informação:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Estrutura da entidade, nomeadamente no que respeita aos seus órgãos de gestão e administração;</li> <li>• Objectivos da entidade, bem como apresentação do seu papel na sociedade e das actividades realizadas para prossecução dos mesmos. Estes objectivos deverão ser de curto-prazo, bem como de natureza estratégica e, como tal, de médio e longo prazo; e</li> <li>• Divulgação dos planos para os períodos futuros, nomeadamente apresentação dos planos para ano seguinte e actividades previstas para os atingir.</li> </ul> <p>De referir que as actividades previstas deverão originar, no futuro, os respectivos impactos ao nível das demonstrações financeiras.</p>

Fonte: Elaboração própria com supor no Decreto-Lei (2011), no *Real Decreto* (1998) e no *Charities SORP* (2005).

### **4.3 Estrutura e conteúdo do Balanço**

Relativamente à estrutura e conteúdo do balanço, a proposta contempla uma maior ênfase (*i*) na exigência, nas várias rubricas, relativamente à distinção dos valores afectos a actividades lucrativas e sem fins lucrativos, (*ii*) na introdução de provisões específicas para a actividade das OSFL, bem como (*iii*) na classificação dos fundos da entidade, de acordo com a sua possível aplicação. Acresce referir que as principais alterações verificadas face ao Decreto-Lei 2011, resulta da incorporação de práticas verificadas nos normativos do Reino Unido e de Espanha.

Assim, a Tabela 4.3 apresenta os requisitos a considerar na estrutura e conteúdo do Balanço.

Tabela 4.3 - Proposta de normativo contabilístico para as OSFL – Estrutura e conteúdo do Balanço

Estrutura e conteúdo do Balanço	
Nome do documento	Balanço
Principais características	<p>O balanço deverá apresentar, com referência ao final do exercício contabilístico, um resumo dos activos, passivos e fundos da entidade.</p> <p>O objectivo será mostrar os recursos disponíveis para a prossecução de actividades não lucrativas, e se estes estão disponíveis gratuitamente ou devem ser utilizados para fins específicos, devido a restrições legais à sua utilização.</p> <p>Acresce referir que o balanço de cada exercício deverá indicar os valores correspondentes/comparativos do balanço do exercício imediatamente anterior.</p> <p><b>Activo</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Uma entidade deve apresentar, como classificações distintas na face do balanço, os activos correntes e não correntes.</li> <li>• Deverão ainda distinguir-se os activos em: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ <b>Activos com restrições permanentes</b> (apresentam limitações quanto ao destino ou ao investimento obrigatório dos activos);</li> <li>○ <b>Activos com restrições temporárias</b> (presentes e futuras); e</li> <li>○ <b>Activos sem restrições de uso.</b></li> </ul> </li> </ul> <p>Relativamente ao activo, deverão observar-se, quando aplicável, as seguintes rubricas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Bens do domínio público</b> – rubrica onde deverá ser registada esta tipologia de bens das quais a entidade é administrante ou concessionária;</li> <li>• <b>Bens do património histórico e cultural</b> – rubrica destinada a registar os bens do domínio privado, que cumpram as condições exigidas por lei para classificação dos bens como de património de diversas naturezas;</li> <li>• <b>Investimentos financeiros</b> – esta rubrica deverá discriminar explicitamente quais os investimentos afectos à prossecução da actividade não lucrativa da entidade, dos que têm como finalidade a obtenção de retorno financeiro, através de duas rubricas;</li> <li>• <b>Fundadores / Beneméritos / Patrocinadores / Doadores / Associados / Membros</b> – esta rubrica substitui a rubrica de Accionistas/Sócios no normativo aplicado às empresas com fins de lucro. De referir que esta conta pode figurar quer no activo, quer no passivo da entidade; e</li> <li>• <b>Usuários e outros devedores</b> – nesta rubrica deverão ser registadas as dívidas de terceiros, no que respeita especificamente à actividade não lucrativa da entidade.</li> </ul> <p><b>Passivo</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Uma entidade deve apresentar, como classificações distintas na face do balanço, os passivos correntes e não correntes;</li> <li>• No passivo não corrente devem certificar-se as seguintes rubricas: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ <b>Provisão para reparação e conservação de bem do Património Histórico</b>, destinada especificamente à contabilização dos montantes extraordinários incorridos para reparação e conservação dos bens desta natureza;</li> </ul> </li> </ul>

Estrutura e conteúdo do Balanço	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ <u>Provisão para depreciação de bens do Património Histórico</u>, destinada a contabilizar, como o nome indica, a depreciação destes bens.</li> <li>○ <u>Provisões específicas da actividade</u>, na qual se registam as provisões por incumprimento de dívidas de terceiros. Deverão distinguir-se as provisões respeitantes à actividade lucrativa, das respeitantes às actividades sem finalidade de lucro.</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Deve verificar-se a existência de uma rubrica de <u>Instituidores e beneméritos</u>, subconta da rubrica financiamentos obtidos, destinada a registar os financiamentos dos instituidores da entidade.</li> </ul> <p><b>Fundos patrimoniais</b> A estrutura do balanço deverá evidenciar os fundos da entidade, classificados de acordo com, pelo menos, as seguintes três categorias principais:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● <b>Fundos destinados à actividade geral não lucrativa:</b> os administradores são livres para usá-lo para qualquer um dos fins da entidade.</li> <li>● <b>Fundos restritos:</b> fundos que só podem ser aplicados para fins particulares; e</li> <li>● <b>Doações:</b> fundos que devem ser retidos para o benefício de uma OSFL, como um fundo de capital.</li> </ul>

Fonte: Elaboração própria com supor no Decreto-Lei (2011), no *Real Decreto* (1998) e no *Charities SORP* (2005).

#### 4.4 Estrutura e conteúdo da Demonstração dos Resultados

De forma a poder dar uma imagem fiel da *performance* de uma OSFL, a Demonstração dos Resultados (DR) deverá evidenciar os rendimentos e gastos de acordo com a actividade que os gerou, em detrimento da sua natureza. Deste modo, a proposta de DR apresentada na Tabela 4.4 segue de perto a estrutura e conteúdo previsto no *Charities SORP 2005*, considerada como a mais adequada às especificidades de uma entidade sem fins lucrativos.

**Tabela 4.4 - Proposta de normativo contabilístico para as OSFL – Estrutura e conteúdo da DR**

Estrutura e conteúdo da DR	
Nome do documento	Demonstração dos Resultados
<b>Principais características</b>	<p>A DR deverá incorporar todos os rendimentos auferidos e gastos incorridos pela entidade num período contabilístico, de modo a avaliar-se a sua <i>performance</i>.</p> <p>O objectivo é evidenciar como a entidade tem canalizado os seus recursos para a prossecução dos seus objectivos não lucrativos. Assim, mostra se houve uma entrada ou saída líquida de recursos, incluindo os ganhos e perdas em activos.</p>

## Estrutura e conteúdo da DR

A estrutura da DR deverá permitir:

- Uma clara distinção entre os recursos recebidos provenientes de actividades de geração de fundos, por um lado, e os rendimentos recebidos a partir das actividades não lucrativas, por outro;
- A divulgação dos custos com base na actividade realizada; e
- Que as entidades demonstrem uma clara ligação entre a entrada e saída de recursos, *i.e.*, entre os rendimentos e gastos afectos às suas actividades.

Assim, os rendimentos deverão ser classificados, contabilizados e apresentados na DR, de acordo com a actividade que os gerou:

- **Recursos recebidos de fundos gerados** [(i) Rendimentos de voluntariado; e (ii) actividades de geração de fundos; (iii) Rendimentos de investimento];
- **Rendimentos de actividades não lucrativas /de beneficência; e**
- **Outros rendimentos.**

Quando um rendimento for gerado por diversas actividades, deve-se repartir o referido rendimento pelas respectivas actividades que o geraram, de acordo com critérios razoáveis e coerentes de repartição, que deverão ser divulgados nas notas.

Da mesma forma, também os custos deverão ser classificados, contabilizados e apresentados na DR, de acordo com a actividade que os gerou:

- **Custos com fundos gerados** [(i) Custos com a geração de voluntariado; (ii) Actividades comerciais: custo das matérias vendidas e outros custos; (iii) Custos de gestão de investimentos]
- **Actividades não lucrativas / de beneficência**
- **Custos de gestão e administração** (custos com honorários de auditoria, aquisição de serviços de assessoria jurídica por parte dos administradores, e os custos gerais relacionados com o cumprimento dos requisitos legais e constitucionais das OSFL.); e
- **Outros custos.**

Os custos de estrutura das OSFL não devem ser considerados, *per se*, custos afectos a uma actividade, mas sim custos que permitem a prossecução da actividade geral destas entidades.

Deste modo, as OSFL devem adoptar políticas e métodos de imputação dos custos de estrutura suportados às diversas actividades que os geraram, os quais deverão ser divulgados nas notas anexas, bem como as principais categorias das despesas incorridas, dentro dos custos de estrutura suportados.

Acresce referir que a DR de cada exercício deverá indicar os valores correspondentes/comparativos da DR do exercício imediatamente anterior.

Fonte: Elaboração própria com supor no Decreto-Lei (2011), no *Real Decreto* (1998) e no *Charities SORP* (2005).

## 4.5 Estrutura e conteúdo da Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais

Dada a relevância que os fundos patrimoniais assumem nas OSFL, estas entidades deverão apresentar, isoladamente, uma Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais (DAFP), que incorpore informação normalmente reportada nas notas anexas às demonstrações financeiras.

A Tabela 4.5 apresenta os requisitos que deverão ser cumpridos nesta demonstração financeira.

Tabela 4.5 - Proposta de normativo contabilístico para as OSFL – Estrutura e conteúdo da DAFP

Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais	
Nome do documento	Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais
Principal informação	<p>A DAFP deve apresentar, em detalhe, as alterações ocorridas nas diversas rubricas dos fundos patrimoniais da entidade.</p> <p>As rubricas deverão ser classificadas de acordo com as restrições de uso dos fundos, <i>i.e.</i>, de acordo com, pelo menos, três categorias principais:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Fundos destinados à actividade geral não lucrativa:</b> os administradores são livres para usá-lo para qualquer um dos fins da entidade.</li><li>• <b>Fundos restritos:</b> fundos que só podem ser aplicados para fins particulares; e</li><li>• <b>Doações:</b> fundos que devem ser retidos para o benefício de uma OSFL, como um fundo de capital.</li></ul> <p>Acresce referir que a DAFP de cada exercício deverá indicar os valores correspondentes/comparativos da DAFP do exercício imediatamente anterior.</p>

Fonte: Elaboração própria com supor no Decreto-Lei (2011), no *Real Decreto* (1998) e no *Charities SORP* (2005).

## 4.6 Notas Anexas às Demonstrações Financeiras

As Notas Anexas têm como finalidade ampliar e comentar a informação contida nas demonstrações financeiras. Deste modo, a proposta de referência evidencia um vasto conjunto de informação de natureza qualitativa e quantitativa. Importa referir que a proposta de Notas Anexas, conforme Tabela 4.6, segue, sobretudo, a *Memoria* do normativo espanhol. Como principais alterações face ao Decreto-Lei 2011, destaca-se uma maior exigência na quantidade

e qualidade da informação divulgada, bem como a elaboração de um quadro de financiamento e um orçamento.

**Tabela 4.6 - Proposta de normativo contabilístico para as OSFL – Notas anexas às demonstrações financeiras**

<b>Notas anexas às demonstrações financeiras</b>	
<b>Nome do documento</b>	<b>Notas Anexas</b>
<b>Principal informação</b>	<p>O objectivo principal do anexo às demonstrações financeiras deverá ser:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Apresentar informação acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras;</li> <li>(ii) Divulgar informação específica aplicada às OSFL; e</li> <li>(iii) Proporcionar informação adicional à apresentada na face do balanço e da DR, e que seja relevante para uma melhor compreensão de qualquer uma delas.</li> </ul> <p>As notas anexas devem apresentar a seguinte informação:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificação da entidade: domicílio, natureza da actividade, qual o seu propósito e usuários e nome e sede da entidade-mãe (se aplicável);</li> <li>• Bases de apresentação das contas (princípios contabilísticos utilizados; critérios de valorimetria, bases de comparação, entre outros);</li> <li>• Resultado do exercício (principais rubricas que concorreram para a formação do mesmo, suas aplicação e informação sobre as limitações à sua aplicação);</li> <li>• Quando uma entidade prossiga actividades não lucrativas e actividades com finalidade de lucro, deverão ser desagregados os itens do imobilizado, existências, rendimentos e gastos afectos a cada uma das actividades;</li> <li>• Informação desagregada dos itens apresentados na face do balanço e na demonstração de resultados por natureza;</li> <li>• Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;</li> <li>• Indicação do número de pessoal cooperante, número de voluntários e de beneficiários, órgãos sociais e qualquer outra informação que aumente a qualidade da informação financeira contida nas demonstrações financeiras;</li> <li>• Relativamente aos gastos, deverão ser discriminadas: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ As remunerações e benefícios dos administradores;</li> <li>○ As despesas com administradores, por conta de viagens, estadas, despesas de representação, entre outras;</li> <li>○ Os custos com pessoal (distinguindo-se entre ordenados brutos, seguros dos colaboradores e custos com pensões); e</li> </ul> </li> </ul>

Notas anexas às demonstrações financeiras	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Os custos com auditorias e actividades similares (contabilidade, consultoria financeira, fiscal, entre outros);</li> <li>● Quadro de financiamento: deverão ser descritos os recursos financeiros obtidos no exercício, a sua aplicação ou uso e os efeitos que produziram sobre o imobilizado e activo circulante da entidade; e</li> <li>● Orçamento: é recomendável a preparação de um orçamento para o exercício seguinte, com informação detalhada acerca das suas actividades, indicando os critérios de imputação dos gastos e rendimentos a cada programa definido.</li> </ul> <p>Adicionalmente, deverão ser apresentados os montantes previstos e reais do Orçamento elaborado no exercício contabilístico anterior, devendo ser explicadas as razões que conduziram a eventuais desvios e os impactos na actividade da entidade.</p> <p>A elaboração desta Orçamento tem como objectivo incutir nas OSFL o sentido de planeamento de tarefas e recursos, de forma a conduzir a uma melhor gestão das actividades destas entidades.</p>

Fonte: Elaboração própria com supor no Decreto-Lei (2011), no *Real Decreto* (1998) e no *Charities SORP* (2005).

#### 4.7 Outras questões específicas

Por fim, apresenta-se um conjunto de questões específicas que deverão ser acauteladas e incluídas na *accountability* das OSFL, e que, por conseguinte, deverão ser objecto de critérios de valorimetria e políticas contabilísticas próprios, dada a importância que assumem na actividade e na prestação de contas destas entidades. A Tabela 4.7 sintetiza essas questões.

**Tabela 4.7 - Proposta de normativo contabilístico para as OSFL – Outras questões específicas**

Outras características específicas	
<b>Activos, rendimentos e gastos</b>	<p>O normativo deverá fornecer recomendações contabilísticas específicas relativamente a diversos temas, como por exemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Desenvolvimento de actividades comerciais para angariação de fundos (exemplo: organização de eventos de beneficência);</li> <li>• Subvenções, doações e legados. Relativamente às doações, deverá ser fornecida informação específica adicional relativamente às <i>(i)</i> doações monetárias; <i>(ii)</i> doações de materiais e bens; e <i>(iii)</i> doações de serviços (geralmente designado de trabalho voluntário);</li> <li>• Bens do domínio público; e</li> <li>• Bens do património histórico, artístico e cultural.</li> </ul>

Fonte: Elaboração própria com supor no Decreto-Lei (2011), no *Real Decreto* (1998) e no *Charities SORP* (2005).

## **5 Estudo empírico**

Este capítulo consubstancia o estudo empírico, cujo propósito é analisar em que medida as actuais práticas de *accountability* das OSFL em Portugal se encontram em conformidade com os requisitos da proposta de normativo sugerida no capítulo precedente, tendo em vista a satisfação das necessidades informativas dos seus potenciais utilizadores.

Primeiro é efectuado o enquadramento metodológico da investigação empírica, após o que será definido o objectivo do estudo e a questão de investigação delineada. Segue-se a delimitação do âmbito do estudo, com a caracterização da amostra utilizada.

Por último, surge o desenvolvimento do estudo propriamente dito, descrevendo os principais passos desenvolvidos, seguindo-se a apresentação e análise dos resultados.

### **5.1 Questões metodológicas**

#### **5.1.1 Enquadramento e estudos semelhantes**

Este estudo segue uma orientação qualitativa no que concerne ao respectivo desenho de investigação, uma vez que o propósito é descrever, analisar e comparar práticas contabilísticas focadas num determinado contexto, de uma forma sistemática, abrangente e integrada (Miles e Huberman, 1994; Ryan *et al.*, 2002).

Entende-se que esta perspectiva qualitativa é a que melhor se coaduna com um dos propósitos deste trabalho, ou seja, avaliar a conformidade das práticas contabilísticas relativamente a um referencial normativo, relativamente a um determinado objecto de análise, sem pretender obter generalizações para todo o universo.

Os estudos de natureza qualitativa utilizam muitas vezes dados qualitativos combinados com dados quantitativos (Miles e Huberman, 1994; Ryan *et al.*, 2002), o que também se adopta nesta investigação. No primeiro caso, foram utilizadas essencialmente fontes documentais, enquanto que no segundo foram analisados os dados quantitativos resultantes da aplicação de índices de conformidade, construídos com suporte em estudos idênticos, designadamente os que a seguir se mencionam.

Vários estudos têm abordado o tema do cumprimento de normas e regras contabilísticas. Para o propósito do presente estudo, é particularmente interessante perceber como foi analisada a conformidade a certas políticas e procedimentos contabilísticos. Deste modo, foram analisados alguns estudos que auxiliaram a desenvolver o desenho desta investigação. Destacam-se os estudos elencados na Tabela 5.1.

**Tabela 5.1- Estudos de suporte à investigação**

<b>Autores</b>	<b>Ano</b>	<b>Objectivo</b>
Chandler e Cook	1986	Analisar o cumprimento de dois conjuntos de informação prestada por autoridades locais de Inglaterra: um relativo a informação obrigatória e outro relativo a informação voluntária.
Allen e Sanders	1994	Comparar a quantidade de informação financeira divulgadas pelos governos locais dos EUA, com um conjunto de informações anteriormente identificadas, através de estudos, como sendo a desejável para os seus utilizadores.
Torres e Pina	2003a	Analisar a conformidade das práticas contabilísticas espanholas e americanas com as práticas consideradas como a <i>best practice</i> , através da definição de um Índice de Conformidade, à semelhança da metodologia utilizada no presente estudo.
Jones e Pendlebury	2004	Analisar de que forma as contas publicadas por autoridades locais Inglesas cumprem com a forma e conteúdo recomendados.
Carvalho <i>et al.</i>	2009	Analisar a conformidade das contas dos municípios portugueses com os requisitos do sistema de prestação de contas preconizado pelo Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais, através da definição de um Índice de Conformidade.

Fonte: Elaboração própria

Embora realizados em diferentes contextos, os estudos referidos na tabela supra abordam as principais questões relacionadas com práticas de informação, as quais foram seguidas nos passos desenvolvidos e na selecção dos itens importantes para a realização do presente estudo.

Acresce salientar que a metodologia utilizada no presente estudo está em linha com a preconizada na última referência, nomeadamente a utilizada por Carvalho *et al.* (2009) no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2008.

### **5.1.2 Objectivos e questão de investigação**

A qualidade da informação divulgada pelas OSFL é necessariamente condicionada pela obediência a determinados requisitos, designadamente pelo cumprimento de certos princípios e pela conformidade com determinadas regras e procedimentos.

O presente estudo tem como objectivo analisar a conformidade da informação actualmente divulgada pelas OSFL portuguesas com os requisitos recomendados na proposta de normativo contabilístico apresentado no capítulo anterior, mediante a determinação de um Índice de Conformidade Total e de Índices de Conformidade Parcial para uma amostra destas entidades, que se caracteriza na próxima secção.

### **5.1.3 Delimitação do âmbito e caracterização da amostra**

Dada a impossibilidade de se analisar o extenso universo de todas as OSFL portuguesas, o estudo empírico desenvolvido é direccionado para uma tipologia específica de OSFL: as Fundações.

Esta escolha prende-se com o facto de, tal como anteriormente referido, as fundações serem as entidades que, no terceiro sector português, têm mostrado maior capacidade de se afirmar sucessivamente, integrando a parcela mais significativa da actividade social da economia portuguesa (Dopico e Carvalho, 2006).

Por forma a aferir da conformidade da prestação de contas das fundações portuguesas ao referencial normativo proposto, analisou-se, em primeiro lugar, se as fundações do CPF (128) recorrem à Internet para divulgação de informação aos seus utilizadores, neste particular, informação de cariz sobretudo financeiro.

Com efeito, desde as últimas décadas do século passado que as Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) têm continuamente mostrado a sua transversalidade na forma como têm promovido mudanças infinitas nas organizações económicas e sociais, bem como na forma de comunicar. Independentemente da forma como eram aceites ou não pela sociedade, as TIC impuseram-se como ferramentas valiosas, inaugurando o início de um novo paradigma tecnológico, conhecido como a “revolução digital” e caracterizado por uma virtualização de todos os tipos de informação (Anselmi, 2003).

Acresce que a difusão das TIC e, em particular, da Internet, mudaram a forma como as organizações divulgam a sua informação para os diversos *stakeholders*, sendo uma poderosa ferramenta para divulgação da informação financeira, por um lado e, por outro, um importante instrumento que os utilizadores têm ao seu dispor para aceder e avaliar a *accountability* das organizações (Castells, 2002).

Assim, foi realizada uma pesquisa na Internet<sup>14</sup>, relativamente a cada uma das fundações associadas do Centro Português de Fundações (CPF), com o objectivo de aferir quais as que disponibilizavam a sua informação em páginas da Internet. Os resultados obtidos encontram-se elencados na Tabela 5.2.

**Tabela 5.2 – Resultados na pesquisa na Internet**

	<b>N.º de fundações</b>
<b>Total de fundações analisadas (associadas do CPF)</b>	<b>128</b>
Fundações que não divulgam as suas contas na Internet	107
Fundações cuja página oficial da Internet se encontra em construção *	2
Fundações cuja informação financeira se encontra em elaboração *	1
Fundações que divulgam as suas contas na Internet	18

\* À data da elaboração do presente trabalho.

Conforme se pode observar, das 128 fundações analisadas, apenas 18 disponibilizam as suas contas na Internet.

Contudo, acresce referir que foi excluída uma fundação para efeitos de estudo (Fundação Social do Quadro Bancário), por apenas disponibilizar informação financeira respeitante ao ano de 2010, e o presente estudo incide sobre os documentos de prestação de contas do exercício de 2009, conforme explicado adiante.

Deste modo, o estudo de conformidade será realizado para uma amostra de 17 fundações, as quais se encontram identificadas na Tabela 5.3, sendo igualmente apresentada uma breve descrição da actividade de cada uma delas.

<sup>14</sup> Foram efectuadas pesquisas diversas, durante o mês de Março de 2011, no site do Centro Português de Fundações, no motor de busca Google, tendo ainda sido visitados os sites de cada uma das 128 fundações (quando existentes).

**Tabela 5.3 – Caracterização da amostra**

Fundação	Actividade
FUNDAÇÃO ASSISTÊNCIA MÉDICA INTERNACIONAL (AMI)	Tem por objecto a assistência médica e a promoção de acções de carácter filantrópico, científico, educativo, ambiental turístico, económico e de defesa dos direitos do Homem, sem fins lucrativos.
FUNDAÇÃO BISSAYA BARRETO	Contribuir para a promoção da População designadamente da região centro, através do propósito de dar expressão organizada ao dever de solidariedade e de justiça social entre os indivíduos, podendo todavia, vir a estender-se a outras zonas do País. Apoiar, promover e realizar actividades no âmbito da segurança social, educação, saúde, cultura e formação.
FUNDAÇÃO CALOUSTE GULBENKIAN	Promover a educação, a ciência, a solidariedade social e as artes.
FUNDAÇÃO CONDESSA DA PENHA LONGA	Tem como objectivo gerir o Colégio da Gandarinha.
FUNDAÇÃO DA JUVENTUDE	Realizar ou apoiar iniciativas destinadas a promover a integração dos jovens na vida adulta e activa ou com carácter social ou cultural a eles expressamente dirigidas.
FUNDAÇÃO DA UNIVERSIDADE DE LISBOA (F.U.L.)	Estudar, apoiar e desenvolver qualquer iniciativa que se enquadre nos fins da Universidade de Lisboa, nomeadamente nos seus aspectos de desenvolvimento da investigação, do ensino e dos serviços à comunidade.
FUNDAÇÃO DE SERRALVES	Promover actividades culturais no domínio de todas as artes.
FUNDAÇÃO EDP	Tem por fins gerais a promoção, o desenvolvimento e o apoio a iniciativas de natureza social, cultural, científica, tecnológica, educativa, ambiental, desportiva e de defesa do património e por fins especiais promover o estudo, a conservação e a divulgação do património cultural, científico e tecnológico relacionado com a energia eléctrica, existente em Portugal.
FUNDAÇÃO EUGÉNIO DE ALMEIDA	Promover a solidariedade social, a cultura e a educação visando a elevação do espírito de caridade cristã, do nível religioso, cultural e técnico da região de Évora, de harmonia com os princípios tradicionais do país.
FUNDAÇÃO LIGA	Tem como objectivo principal promover a inclusão social das pessoas em desvantagem e das suas famílias.
FUNDAÇÃO LUSO-BRASILEIRA	Apoio a iniciativas de carácter cultural, educativo, científico e empresarial, a serem concretizadas em Portugal e no Brasil e, sempre que se coadune com os seus interesses, nos PALOP.
FUNDAÇÃO MARQUÊS DE POMBAL	Desenvolvimento do concelho de Oeiras nos domínios da acção social, da promoção e protecção da saúde, da cultura, da educação, do artístico, do científico e do desportivo.

Fundação	Actividade
FUNDAÇÃO MONTEPIO	Promover o mutualismo, a economia social e todas as manifestações de solidariedade social em Portugal e nos países de língua oficial portuguesa; Promover o desenvolvimento da pessoa humana na sua dimensão de ser solidário com os seus semelhantes e comprometida promoção destes, nas vertentes ética, cultural, civilizacional e económica.
FUNDAÇÃO ORIENTE	Tem por fim a prossecução de acções de carácter cultural, educativo, artístico, científico, social e filantrópico, a desenvolver designadamente em Portugal e em Macau, e que visem a valorização e a continuidade das relações históricas e culturais entre Portugal e o Oriente.
FUNDAÇÃO CASA DA MÚSICA	Promoção, fomento, difusão e prossecução de actividades culturais e formativas no domínio da actividade musical.
FUNDAÇÃO FRANCISCO MANUEL DOS SANTOS	Promover e aprofundar o conhecimento da realidade portuguesa, contribuindo para o desenvolvimento da sociedade.
FUNDAÇÃO PORTUGAL-ÁFRICA	Contribuir para a realização e incremento de acções de carácter cultural, científico e educacional em Portugal e em África.

Fonte: Site do Centro Português de Fundações (www.cpf.org.pt)

Face ao exposto, a presente análise baseia-se nos documentos de prestação de contas, relativos ao ano de 2009, das 17 fundações portuguesas identificadas na tabela supra.

De referir que, a selecção do ano de 2009 para análise prende-se com o facto de, à data de elaboração do presente trabalho, ainda não se encontrar disponível informação financeira relativa ao ano de 2010 (exceptuando o caso específico da Fundação Social do Quadro Bancário, conforme anteriormente referido).

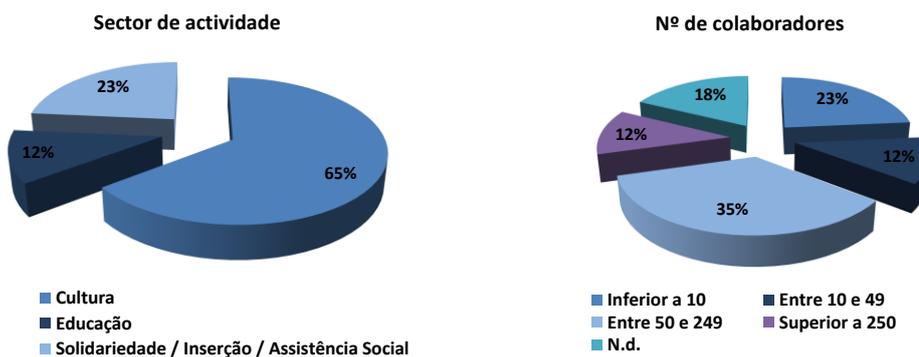
A Tabela 5.4 e o Gráfico 5.1 apresentam uma breve caracterização adicional da amostra, no que concerne (i) ao estatuto jurídico das fundações, (ii) ao sector principal para onde dirigem a sua actividade, e (iii) ao número de colaboradores de que dispõem para a prossecução dos seus objectivos.

**Tabela 5.4 – Caracterização da amostra (características gerais)**

Critérios		Número de fundações	%
<b>Estatuto Jurídico</b>	Entidade privada	17	100%
<b>Sector de actividade</b>	Cultura	11	65%
	Educação	2	12%
	Solidariedade / Inserção / Assistência Social	4	24%
<b>Nº de colaboradores</b>	Inferior a 10	4	24%
	Entre 10 e 49	2	12%
	Entre 50 e 249	6	35%
	Superior a 250	2	12%
	Não disponível	3	18%

Fonte: Demonstrações financeiras das fundações

**Gráfico 5.1 - Caracterização da amostra (Sector de actividade e número de colaboradores)**



Face ao exposto é possível concluir que:

- A totalidade das fundações que compõem a amostra apresenta o estatuto jurídico de entidade privada;
- Mais de 60% da amostra dirige a sua actividade principal para fins relacionados com a Cultura; e
- Cerca de 47% das fundações conta com a colaboração de mais de 50 funcionários, pelo que, fazendo uma analogia com a classificação do Código de Trabalho, são consideradas como “Médias e Grandes Entidades”. A *contrário*, cerca de 36% são consideradas como “Micro e Pequenas Entidades”.

## 5.2 Desenvolvimento do estudo

### 5.2.1 Procedimentos adoptados

A proposta de normativo contabilístico apresentada no capítulo anterior tem como objectivo estabelecer os requisitos necessários para a informação a ser relatada pelas OSFL, com vista à satisfação das necessidades dos potenciais utilizadores, os quais pretendem obter um leque diversificado de informação, destacando-se o conhecimento dos seguintes aspectos:

- Grau de cumprimento dos objectivos desenvolvidos (doadores / financiadores / associados);
- Capacidade da entidade solver os seus compromissos (credores)
- Modo como os donativos e outros fundos são aplicados nas actividades (membros das OSFL);
- Programas realizados e das necessidades de recursos (voluntários);
- Fluxos/meios que permitam cumprir os fins sem diminuir o património (Estado, na medida em que proporciona os recursos para a actividade de diversas OSFL); e
- Contributo da entidade no desenvolvimento económico do sector em que se insere (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, directa ou indirectamente, no futuro da actividade de uma OSFL).

A qualidade da informação prestada pelas fundações implica a obediência a certos preceitos, designadamente o seguimento de certos princípios e o cumprimento de determinadas regras e procedimentos adequados à realidade destas entidades, como os estabelecidos na proposta de normativo sugerido, considerada como uma *best practice*.

Deste modo, de forma a avaliar a qualidade da informação divulgada pelas fundações, amostra escolhida para o objecto desta pesquisa, conforme secção 5.1, o estudo é desenvolvido através da análise de conformidade das práticas das fundações com o referencial normativo proposto.

Neste contexto, vai ser determinado o **Índice Global de Conformidade** das fundações objecto de análise com as práticas definidas no referencial normativo proposto, o qual medirá o grau de adequação e implementação desta *best practice*, comparando a informação financeira divulgadas pelas fundações escolhidas, com as normas contabilísticas consideradas como referencial. A análise incide sobre o conjunto de características que foram definidas no normativo contabilístico proposto, dado que as mesmas são consideradas como fundamentais para aferir a qualidade da informação prestada por estas entidades. Salienta-se que aquelas características não só combinam informação financeira de diversa natureza, como resultam de uma análise comparativa de normativos contabilísticos de diferentes países, direccionados para OSFL, embora em diferentes estágios de evolução.

Deste modo, foram seleccionados 39 parâmetros, agrupados em 8 categorias distintas, de acordo com as categorias analisadas e propostas no capítulo anterior.

A Tabela 5.5 identifica os parâmetros efectivamente objecto de análise no presente estudo e as razões para a exclusão de determinados parâmetros. Adicionalmente, elenca observações quanto aos pressupostos utilizados para medição dos parâmetros.

**Tabela 5.5 – Informação e práticas a medir nos documentos de *accountability* das fundações**

<b>Categorias</b>	<b>Parâmetros</b>	<b>Observações</b>
<b>1. Aspectos genéricos</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Regime de base contabilística utilizado</li> <li>2. Necessidade de Consolidação de Contas</li> <li>3. Necessidades de Auditoria</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estes parâmetros não são passíveis de medição nos documentos de prestação de contas das fundações.</li> </ul>
<b>2. Informação exigida nos documentos de prestação de contas</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Relatório de Actividades</li> <li>2. Balanço</li> <li>3. Demonstração dos Resultados</li> <li>4. Demonstração dos Fluxos de Caixa</li> <li>5. Anexo</li> <li>6. Demonstração das alterações dos fundos patrimoniais</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Para se considerar que são cumpridos cada um dos parâmetros, todos eles têm de ser divulgados nos documentos de prestação de contas.</li> <li>• Acresce referir que o parâmetro 1 é considerado cumprido se a entidade divulgar no seu relatório e contas informação qualitativa acerca da sua actividade e gestão.</li> </ul>
<b>3. Requisitos do Relatório de</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Apresentação da estrutura da entidade e dos seus órgãos de gestão</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sem observações adicionais.</li> </ul>

<b>Categorias</b>	<b>Parâmetros</b>	<b>Observações</b>
<b>Actividades</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>2. Apresentação dos objectivos da entidade e actividades realizadas</li> <li>3. Divulgação dos planos para o futuro</li> </ol>	
<b>4. Requisitos do Balanço</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Classificação dos activos</li> <li>2. Discriminação de rubricas específicas do activo</li> <li>3. Classificação dos passivos</li> <li>4. Discriminação de rubricas específicas do passivo</li> <li>5. Discriminação dos fundos de acordo com as suas restrições de uso</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sem observações adicionais.</li> </ul>
<b>5. Requisitos da DR</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Objectivos da Estrutura</li> <li>2. Classificação dos rendimentos segundo a actividade</li> <li>3. Classificação dos custos</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sem observações adicionais.</li> </ul>
<b>6. Requisitos das notas anexas às demonstrações financeiras</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Identificação da entidade</li> <li>2. Bases de apresentação das contas</li> <li>3. Resultado do exercício</li> <li>4. Desagregação do imobilizado, existências, rendimentos e gastos por actividade lucrativa e não lucrativa</li> <li>5. Informação desagregada dos itens apresentados no balanço e na DR</li> <li>6. Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;</li> <li>7. Indicação do número de pessoal cooperante, número de voluntários e de beneficiários, órgãos sociais, entre outros;</li> <li>8. Remunerações e benefícios dos administradores;</li> <li>9. Despesas com administradores, por conta de viagens, estadas, despesas de representação, entre outras;</li> <li>10. Custos com pessoal (distinguindo-se entre ordenados brutos, seguros dos colaboradores e custos com pensões); e</li> <li>11. Custos com auditorias e actividades similares (contabilidade, consultoria financeira, fiscal, entre outros);</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os parâmetros 4, 6, 9 e 11 não poderão ser analisados, na medida em que não dispomos de informação suficiente que permita concluir (i) que o parâmetro não é cumprido por não corresponder às praticas da fundação nesta matéria, ou (ii) se simplesmente a fundação não realizou transacções que justifiquem a inclusões desta informação nos seus documentos de <i>accountability</i>.</li> </ul>

<b>Categorias</b>	<b>Parâmetros</b>	<b>Observações</b>
	12. Quadro de financiamento 13. Orçamento	
<b>7. Requisitos da demonstração das alterações nos fundos patrimoniais</b>	1. Detalhe das alterações ocorridas nas rubricas dos fundos patrimoniais 2. Classificação das rubricas de acordo com as suas restrições de uso	• Sem observações adicionais.
<b>8. Requisitos específicos</b>	1. Desenvolvimento de actividades comerciais para angariação de fundos 2. Subvenções, doações e legados 3. Bens do domínio público 4. Bens do património histórico, artístico e cultural	• Estes parâmetros não são passíveis de medição nos documentos de prestação de contas das fundações.

Como se pode verificar, não é possível aferir da conformidade das práticas seguidas pelas fundações em análise à totalidade destes parâmetros, na medida em que:

- Alguns parâmetros não são passíveis de medição nos documentos de prestação de contas das fundações, de acordo com a metodologia seleccionada para a prossecução do presente estudo, como é o caso daqueles que integram as categorias 1 e 8.
- Outros parâmetros não poderão ser igualmente medidos, na medida em que não dispomos de informação suficiente que nos permita concluir *(i)* se o parâmetro não é cumprido por não corresponder às praticas da fundação no tema em análise, ou *(ii)* se simplesmente a fundação não realizou transacções que justifiquem a inclusão de informação nos seus documentos de *accountability*, e bem assim, o cumprimento do parâmetro em análise (parâmetros 4, 6, 9 e 11 da categoria 6).

De referir que, por uma questão de simplificação processual e de coerência com o normativo proposto, os parâmetros só serão considerados cumpridos se o seu cumprimento nas respectivas categorias a que respeitam se verificar, à excepção dos parâmetros do Relatório de

Gestão que serão considerados se a respectiva informação for apresentada ao longo dos relatórios e contas das entidades analisadas.

As práticas e informação apresentadas por cada fundação serão pontuadas face aos parâmetros acima definidos (Tabela 5.5), nomeadamente marcando 1 quando forem cumpridas e 0 quando não forem, considerando-se o máximo de 28 pontos, representando o cumprimento dos 28 parâmetros. Por questões de objectividade, será assumido que todos os itens têm a mesma importância, pelo que têm o mesmo peso no índice. Logo:

$$\text{Índice} = \sum_{i=1}^m (p_i)$$

Em que,

**p=1** se o parâmetro é cumprido e **p=0** se o parâmetro não é cumprido;  $m \leq 28$ .

Consequentemente, cada fundação irá ter um **Índice de Conformidade Total** cujo valor poderá situar-se entre 0 e 28 pontos, ao mesmo tempo que poderá ter seis **Índices de Conformidade Parcial** relacionados com:

- Informação exigida no documento de prestação de contas (máximo de 6 pontos);
- Requisitos do Relatório de Actividades (máximo de 3 pontos);
- Requisitos do Balanço (máximo de 5 pontos);
- Requisitos da DR (máximo de 3 pontos);
- Requisitos das Notas Anexas às Demonstrações Financeiras (máximo de 9 pontos); e
- Requisitos da Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais (máximo de 2 pontos).

De referir que o **Índice de Conformidade Total** (ICT) para todas as fundações objecto de análise corresponderá à média ponderada dos Índices de Conformidade Total para cada fundação. Por sua vez, o **Índice de Conformidade Parcial** (ICP), enquanto complementar,

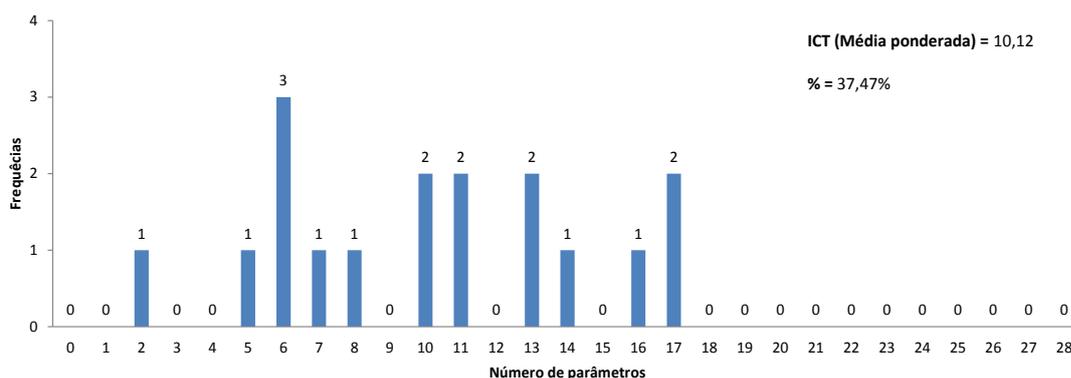
mostrará também, para a amostra seleccionada, quais as práticas e informação em relação às quais existe maior grau de cumprimento.

Acresce referir que, embora a sua utilidade na comparação de práticas com normas e, assim, balanceando a implementação da prática com os requisitos, os índices são representações simplificadas da realidade, pelo que a sua interpretação deve ser sempre realizada de forma cuidada (Jorge *et al.*, 2009).

## 5.2.2 Apresentação e análise dos resultados

O grau de conformidade com o referencial de normativo é aferido analisando o cumprimento das categorias e parâmetros anteriormente definidos. O Gráfico 5.2 apresenta a conformidade das práticas das fundações em análise ao normativo proposto.

Gráfico 5.2 - Gráfico de frequências (Conformidade total)



Da análise deste gráfico é possível concluir acerca do ICT:

- Nenhuma das fundações estudadas cumpre com a totalidade do 28 parâmetros definidos e analisados, pelo que não há nenhuma fundação que atinja uma conformidade de 100% ao referencial normativo proposto.
- O número de parâmetros cumpridos mais frequente (moda) é de 6 em 28 parâmetros (22%), cumpridos por 3 fundações.
- O Índice de Conformidade Total é de 10,12, o que significa que, em média, as fundações que disponibilizam os seus documentos de prestação de contas na Internet cumprem cerca de 10 dos 28 parâmetros considerados para análise.

- Face ao exposto, é possível aferir que o nível médio de conformidade das práticas de *accountability* da amostra às *best practices* definidas no referencial de normativo proposto é de 37%.

Adicionalmente, o Gráfico 5.3 e a Tabela 5.6 resumem a análise da designada Conformidade Parcial, que organiza, por categorias de parâmetros, a conformidade das práticas e informação realizadas pelas fundações objecto de estudo, permitindo assim avaliar para qual das categorias existe maior conformidade.

**Gráfico 5.3 - Gráficos de frequências (Conformidade parcial)**

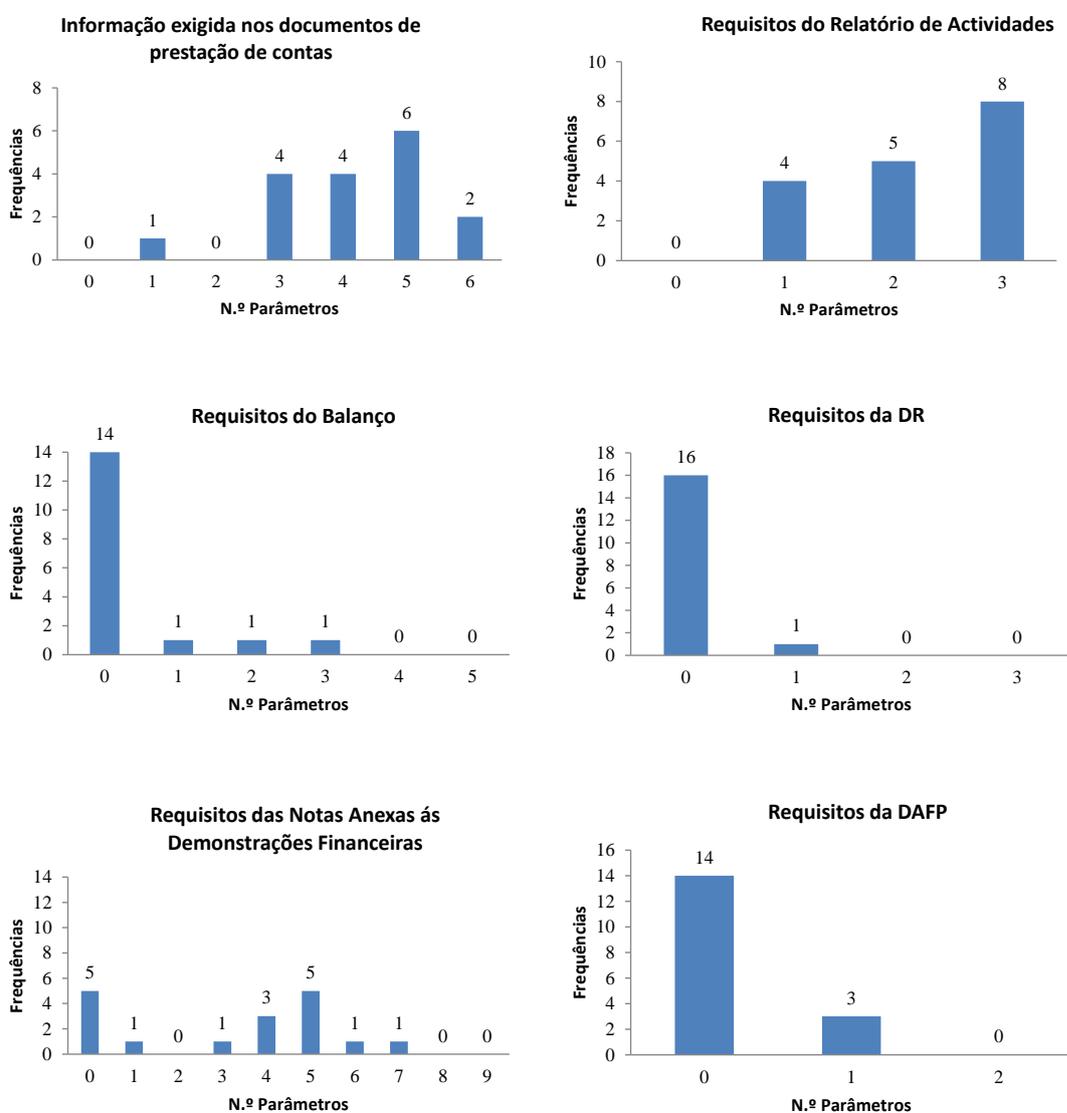


Tabela 5.6 – Tabela de frequências (Conformidade parcial)

Número de parâmetros	Frequência	Número de parâmetros	Frequência
<b>Informação exigida nos documentos de prestação de contas</b>		<b>Requisitos da DR</b>	
0	0	0	16
1	1	1	1
2	0	2	0
3	4	3	0
4	4	<b>ICP (Média ponderada)</b>	<b>0,06</b>
5	6	<b>%</b>	<b>1,96%</b>
6	2	<b>Requisitos das Notas Anexas às Demonstrações Financeiras</b>	
<b>ICP (Média ponderada)</b>	<b>4,18</b>	0	5
<b>%</b>	<b>69,61%</b>	1	1
<b>Requisitos do Relatório de Atividades</b>		2	0
0	0	3	1
1	4	4	3
2	5	5	5
3	8	6	1
<b>ICP (Média ponderada)</b>	<b>2,24</b>	7	1
<b>%</b>	<b>74,51%</b>	8	0
<b>Requisitos do Balanço</b>		9	0
0	14	<b>ICP (Média ponderada)</b>	<b>3,18</b>
1	1	<b>%</b>	<b>35,29%</b>
2	1	<b>Requisitos da DAFF</b>	
3	1	0	14
4	0	1	3
5	0	2	0
<b>ICP (Média ponderada)</b>	<b>0,35</b>	<b>ICP (Média ponderada)</b>	<b>0,18</b>
<b>%</b>	<b>7,06%</b>	<b>%</b>	<b>5,88%</b>

A análise do ICP permite concluir que:

- O Índice de Conformidade Parcial atinge os valores mais elevados:
  - Na categoria dos requisitos do relatório de actividades, relativamente à qual as fundações analisadas cumprem, em média, 2,24 em 3 parâmetros (cerca de 75%), *seguida*
  - Da categoria da informação exigida nos documentos de prestação de contas, relativamente à qual as fundações analisadas cumprem, em média, 4,18 em 6 parâmetros (cerca de 70%).
- *A contrario*, o ICP atinge os valores mais baixos:
  - Na categoria dos requisitos da DR, relativamente à qual as fundações analisadas cumprem, em média, 0,06 parâmetros em 3 (cerca de 2%), *seguida*
  - Na categoria dos requisitos da DAFP, relativamente à qual as fundações analisadas cumprem, em média, 0,18 em 2 parâmetros (cerca de 6%); *e ainda*
  - Na categoria dos requisitos do Balanço, relativamente à qual as fundações analisadas cumprem, em média, 0,35 em 5 parâmetros (cerca de 7%).
- O facto do ICP se revelar mais elevado em categorias relacionadas com (i) a divulgação de documentos específicos e (ii) nomeadamente os relacionados com informação de natureza essencialmente qualitativa, em detrimento de categorias que medem a efectiva *performance* da empresa, atesta o facto de as actuais demonstrações financeiras divulgadas pelas fundações objecto desta análise serem desajustadas à sua realidade, cujo objectivo não é medir lucros.

- Com efeito, é possível concluir que, embora as entidades da amostra apresentem uma preocupação em divulgar informação, essa informação (i) reveste-se de carácter sobretudo qualitativo e (ii) a restante informação, de natureza financeira, não regista aderência aos requisitos específicos que devem ser observados numa OSFL, pelo que não dá uma imagem fiel da *performance* da entidade. Logo, não permite avaliar a sua correcta posição financeira, nem a natureza e extensão dos fundos que tem à disposição para a prossecução da sua actividade.

Por fim, importa referir que as razões que poderão estar na génese dos resultados obtidos no presente estudo prendem-se essencialmente com o facto de os documentos de *accountability* analisados respeitarem ao ano de 2009, data anterior à publicação de qualquer norma com o objectivo de regular as práticas contabilísticas das OSFL portuguesas.

Com efeito, os primeiros passos dados pela CNC nesta matéria apenas foram concretizados no final de 2010, com a publicação de um projecto de Decreto-Lei, o qual se perspectivava que entrasse em vigor no decurso de 2011, o que veio a ocorrer, na medida em que no decurso do presente trabalho entrou em vigor (Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março).

Neste sentido, as demonstrações financeiras elaboradas e divulgadas pelas fundações objecto de análise, com referência ao exercício de 2009, seguiram, regra geral, os moldes aplicados às entidades com finalidade de lucro, partindo apenas da decisão individual de cada entidade adaptar as suas práticas de *accountability* às especificidades das suas actividades e necessidades.

Acresce ainda referir que o modelo de referencial proposto resulta da conjugação de algumas das melhores práticas seguidas por Espanha e pelo Reino Unido na regulação da prestação de contas de OSFL, com normativos contabilísticos que, sobretudo no caso britânico, têm sido objecto de sucessivos aperfeiçoamentos, facto que poderá acentuar o desfasamento verificado entre o referencial contabilístico proposto e as práticas das fundações portuguesas analisadas.



## **Conclusões**

### **1. Síntese do trabalho desenvolvido**

Este estudo pretende constituir um contributo para o entendimento da importância da *accountability* nas OSFL, mediante a análise de normativos contabilísticos aplicáveis ao *reporting* financeiro destas instituições e das práticas actualmente seguidas em Portugal.

Para o efeito, realizou-se um estudo comparativo do projecto de normativo divulgado para Portugal, com os normativos contabilísticos preconizados para o terceiro sector no Reino Unido e em Espanha, de forma a reunirem-se os seus principais pontos fortes e fragilidades.

De acordo com a aferição das principais tendências dominantes no que respeita aos pontos fortes identificados, elaborou-se uma proposta de normativo contabilístico de referência para o terceiro sector português, considerada como uma *best practice* para o *reporting* das entidades não orientadas para o lucro em Portugal.

Numa fase final, a partir da análise dos documentos de prestação de contas, relativos ao ano de 2009, de uma amostra de dezassete fundações (aquelas que, simultaneamente, se encontram inscritas no Centro Português de Fundações e divulgam a sua informação financeira na Internet) foi realizado um estudo que permitiu avaliar a conformidade das práticas de relato financeiro seguidas pelas entidades que constituem aquela amostra com as práticas definidas no referencial normativo proposto, de modo a avaliar o grau de conformidade e implementação desta *best practice*.

### **2. Objectivos alcançados**

O desenvolvimento deste trabalho permitiu alcançar os três objectivos propostos no seu início. Passa-se a evidenciar a forma como cada um deles foi alcançado:

#### **Objectivo 1**

Realizar um estudo comparativo do normativo divulgado para Portugal, com os normativos contabilísticos do terceiro sector de outros países, de forma a analisar os seus principais pontos fortes e fragilidades.

Este objectivo foi alcançado através da selecção, para análise, dos normativos contabilísticos do Reino Unido e de Espanha, para além de Portugal, e de um conjunto de características subjacentes a estes referenciais, nomeadamente os relacionados com (i) o enquadramento geral dos mesmos, (ii) a estrutura e conteúdo das suas principais demonstrações financeiras (Balanço, Demonstração dos Resultados e Notas Anexas às Demonstrações Financeiras) e (iii) outras características relacionadas com as especificidades do terceiro sector.

O estudo comparativo permitiu concluir, em traços gerais, que:

- O normativo contabilístico britânico é o mais completo e coerente, o que reflecte a aposta no seu aperfeiçoamento contínuo, bem como o sistema de cooperação entre o ASB e a *Charity Commission*. A informação exigida é vasta, de carácter quantitativo e qualitativo, e é enfatizada a classificação dos fundos nas demonstrações financeiras, bem como o papel da auditoria e a divulgação das contas; e
- *A contrario*, os normativos espanhol e português são desenvolvidos pelos mesmos organismos que emitem as regras contabilísticas aplicadas às empresas com finalidade de lucro, pelo que as demonstrações financeiras não se coadunam com a actividade das OSFL, cujo objectivo não é medir lucros.

## Objectivo 2

Elaborar uma proposta de normativo contabilístico de referência para as OSFL, considerada como uma *best practice* para o *reporting* das entidades não orientadas para o lucro em Portugal, tendo como suporte os normativos analisados no ponto anterior.

Este objectivo foi conseguido através da elaboração de um referencial contabilístico que resulta da conjugação de algumas das melhores práticas seguidas quer por Espanha, quer pelo Reino Unido, na regulação da *accountability* das OSFL.

Os principais aspectos inovadores deste referencial, face ao normativo contabilístico actualmente aplicado em Portugal, consubstanciam-se:

- Numa estreita colaboração dos organismos de normalização contabilística com entidades de referência do terceiro sector, conhecedores, melhor do que ninguém, desta realidade muito particular;
- Na atribuição de maior importância ao papel da auditoria às contas;
- Na desconsideração das NIC para efeitos de *accountability* das OSFL;
- Na divulgação de um relatório de actividades, com inclusão de informação de natureza, sobretudo, qualitativa;
- Na inclusão de um conjunto de rubricas específicas no Balanço, de modo a permitir uma correcta avaliação da exacta posição financeira de uma entidade não orientada para o lucro, bem como a classificação dos activos e fundos patrimoniais de acordo com as suas restrições de uso;
- Na incorporação de um conjunto de rubricas específicas na Demonstração dos Resultados, com o objectivo de evidenciar os rendimentos e gastos de acordo com a actividade que os gerou, em detrimento da sua natureza;
- Na divulgação de uma Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais que incorpore informação tipicamente reportada nas notas anexas às demonstrações financeiras; e
- Numa maior exigência na quantidade e qualidade da informação divulgada nas Notas Anexas às Demonstrações Financeiras, incluindo a elaboração de um quadro de financiamento e de um orçamento; e
- Na inclusão de um conjunto de questões específicas que deverão ser acauteladas e incluídas na *accountability* das OSFL, nomeadamente através da aplicação de critérios de valorimetria e políticas contabilísticas próprios.

### Objectivo 3

Avaliar a conformidade das práticas das OSFL com as práticas definidas no referencial normativo proposto, de modo a medir o grau de adequação e implementação desta *best practice*.

Desta análise resultaram como principais conclusões que:

- Nenhuma das fundações analisadas atinge uma conformidade de 100% relativamente ao normativo proposto, sendo o nível médio de conformidade apurado de 37%, consubstanciado na conformidade de cerca de 10 em 28 parâmetros considerados para análise;
- Embora as fundações estudadas apresentem uma preocupação em divulgar informação, tal informação (i) reveste-se de carácter sobretudo qualitativo e (ii) a restante informação, de natureza financeira, não regista aderência aos requisitos específicos que devem ser observados numa OSFL, pelo que não dá uma imagem fiel da *performance* da entidade; e
- Tendo em consideração que os documentos de *accountability* analisados reportam ao ano de 2009, data anterior à publicação de qualquer norma portuguesa com o objectivo de regular as práticas contabilísticas das OSFL, acresce referir que as demonstrações financeiras elaboradas e divulgadas pelas fundações portuguesas objecto de análise seguiram, regra geral, os moldes aplicados às entidades com finalidade de lucro, partindo apenas da decisão individual de cada entidade adaptar as suas práticas de *accountability* às especificidades das suas actividades e necessidades.

### 3. Considerações finais

O presente trabalho comprova que o terceiro sector português tem ainda um longo caminho a percorrer, nomeadamente no que concerne:

- Ao actual normativo contabilístico aplicado às OSFL, que incorpora normas e regras semelhantes às aplicadas a entidades com finalidade de lucro, não atendendo, portanto, a um conjunto de especificidades que caracterizam a actividade de entidades não orientadas para o lucro. Deste modo, deverá apostar-se no sucessivo aperfeiçoamento do normativo contabilístico actualmente em vigor, o que apenas será possível com a intervenção activa da CNC, em estreita colaboração com organismos de referência do terceiro sector português; e
- À utilidade e qualidade da informação actualmente divulgada nos documentos de *accountability* das OSFL analisadas, as quais deverão apostar na preparação e divulgação de demonstrações financeiras e outros documentos de prestação de contas que, cada vez mais, atendam às especificidades da sua actividade e, bem assim, respondam às necessidades de informação dos seus *stakeholders*.

#### **4. Principais limitações do estudo**

Relativamente ao estudo comparativo de normativos contabilísticos do terceiro sector, salienta-se como principal limitação o número de países analisados.

No que concerne ao estudo empírico, a principal limitação reside na dimensão da amostra estudada. Com efeito, o facto de não ter sido possível obter informação sobre a totalidade das fundações portuguesas, inviabilizou uma abordagem prática mais alargada, não permitindo generalizar os resultados obtidos ao universo das fundações portuguesas.

Adicionalmente, salienta-se a necessidade de complementar a análise dos documentos de *accountability* da amostra com a realização de entrevistas ou inquéritos a estas entidades, de modo a permitir uma melhor compreensão dos resultados obtidos no estudo, particularmente no que concerne à não conformidade observada.

#### **5. Sugestões para pesquisas futuras**

Face às limitações supra referidas, propõe-se para futuras investigações alargar o estudo comparativo de normativos contabilísticos do terceiro sector a outros países, como por exemplo aos EUA, à Austrália, a Itália e ao Canadá, países que, apresentando sistemas

contabilísticos nacionais com diferentes características, já adoptaram normativos contabilísticos especificamente direccionados para as OSFL.

Adicionalmente, sugere-se alargar o estudo empírico a todas as fundações portuguesas, bem como a um maior intervalo temporal, o que permitirá não só conhecer as práticas de *accountability* de todo o universo das fundações em Portugal, bem como analisar a sua evolução ao longo dos anos.

Sugere-se, também, replicar o estudo empírico realizado a outras tipologias de OSFL, como por exemplo ao universo das Associações, das IPSSs e das Organizações Não-Governamentais.

Por último, considera-se que o presente trabalho pode e deve ser actualizado, servindo de base a outros estudos, nomeadamente no sentido de verificar a existência de eventuais diferenças nos Índices de Conformidade calculados neste estudo, com os calculados tendo por base a *best practice* apresentada e o normativo contabilístico português, entretanto já em fase efectiva de implementação.

## Bibliografia

Ainsworth, D. (2009), *Charity Commission takes a stand on NHS charities' accounts, Third Sector*, 27 October.

Allen, A. e Sanders, G. (1994), Financial disclosures in US municipalities: has the governmental accounting standards board made a difference?, *Financial Accountability and Management*, Vol.10, N.º 3, 175-193.

Andrade, M.A. e Franco R.C. (2007), *Economia do Conhecimento e Organizações Sem Fins Lucrativos*, Porto: Sociedade Portuguesa de Inovação.

Anselmi L. (2003), *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*, Torino: Giappichelli.

Azevedo, C., Franco, R.C. e Meneses, J.W. (2010), *Gestão de Organizações sem Fins Lucrativos. O desafio da inovação social*, Vida Económica.

Barrett, M. (2001), A Stakeholder Approach to Responsiveness and Accountability in Non-Profit Organisations; *Social Policy Journal of New Zealand*, Issue 17, December 2001, 36-51.

Belkaoui, A. (1997), *Accounting Theory*, The Dryden Press.

Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. e Jorge, S. (2009), *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2008*, Lisboa, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

Carvalho, J.S. (2008), *O Desempenho nas Organizações Sem Fins Lucrativos*, estudo do Instituto Superior da Maia.

Castells, M. (2002), *La nascita della società in rete*, Milano: Università Bocconi Editore.

Chandler, R. e Cook, P. (1986), Compliance with disclosure standards in published reports and accounts of Local Authorities, *Financial Accountability and Management*, Vol. 2, N.º 2, 75–88.

Charity Commission (2005): “Accounting and Reporting by Charities - Statement of Recommended Practice (the Charities SORP)”; Charity Commission Publications, London, England, (<http://www.charity-commission.gov.uk>)

Chitty, D. e Morgan, N. (2001), *Charities: an Industry Accounting and Auditing Guide*, London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

Clarkson, M. (1995), A stakeholder framework for analysing and evaluating corporate social performance; *Academy of Management Review*, Vol. 20, N.º 1, 92-117.

Connolly, C. e Hyndman, N. (2000), Charity accounting: an empirical analysis of the impact of recent changes; *British Accounting Review*, Vol. 32, 77-100.

Connolly, C. e Hyndman, N. (2004), Performance reporting: a comparative study of British and Irish charities; *British Accounting Review*, Vol. 36, 127-154.

Cordery, C e Baskerville, R. (2007), Charity Financial Reporting Regulation: a comparative study of the United Kingdom and New Zealand, *Accounting History*, Vol. 12, N.º 1, 7-27.

Dopico, M.I.B. e Carvalho A.O. (2006), *Enquadramento Contabilístico e Política Informativa nas Entidades sem Fins Lucrativas Portuguesas: Estudo de Casos*, publicações on-line das Actas do XIV Encuentro AECA 2010, Coimbra, 23 e 24 de Setembro.

Drucker, P.F., (1990), *As Organizações Sem Fins Lucrativos*, Lisboa: Difusão Cultural.

Financial Accounting Standards Board (FASB) (1978), *Statement of Financial Accounting Standards n.º 1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Connecticut, November.

Francisco, L. e Alves M.C., (2010), *A Necessidade de Informação dos Stakeholders das Organizações Sem Fins Lucrativos: uma Responsabilidade, um Desafio a Vencer e a Busca de Soluções*, publicações on-line das Actas do XIV Encuentro AECA 2010, Coimbra, 23 e 24 de Setembro.

Franco, R.C., Sokolowski, S.W., Hairel, E.M.H. e Salamon, L.M (2005), *O Sector Lucrativo Português numa Perspectiva Comparada*, Universidade Católica de Lisboa e Johns Hopkins University: Uniarte Gráfica.

Franco, Raquel C. (2005), Defining the Nonprofit Sector: Portugal, *Working Papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector*, N.º 43, Baltimore: The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies

Freeman, R. e McVea, J. (2001), A Stakeholder Approach to Strategic Management; *Working Paper N°01-02*, University of Virginia,

Friedman, A. e Miles, S. (2002), Developing Stakeholder Theory, *Journal of Management Studies*, 39/1 (January), 1-21.

Friedman, A. e Miles, S. (2006) *Stakeholders, Theory and Practice*, New York, USA: Oxford University Press.

Helmig, B., Jegers, M. e Lapsley, I. (2004), Challenges in Managing Nonprofit Organizations: A Research Overview, *International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*; Vol.15, N°2, 101-116.

Herman, R. e Renz, D. (1998), Nonprofit Organizational Effectiveness: Contrasts Between Especially Effective and Less Effective Organizations, *Nonprofit Management & Leadership*, Vol. 9, N.º 1, Fall 1998, 23-38.

Herman, R. e Renz, D. (2004), More Theses on Nonprofit Organizational Effectiveness: Results and Conclusions from a Panel Study, *International Society for Third Sector Research - Sixth International Conference*, July 11-14, Toronto, Canada.

Hyndman, N. S. e Anderson, R. (1998) Performance Information, Accountability and executive Agencies, *Public Money & Management*, April-June, 23-30.

International Accounting Standards Board (IASB) (1989), *Estrutura conceptual para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras*, Tradução da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, in Manual dos Revisores Oficiais de Contas, Lisboa, Março

Irvine, H. e Ryan C. (2010), *An International Comparison of Not-For-Profit Accounting Regulation*, School of Accountancy, Queensland University of Technology.

Ives, M., Razek, J.R., Hosch, G. e Johnson, L.A. (2008), *Introduction to Government and Not-for-Profit Accounting*, 6th Edition, New Jersey: Prentice Hall.

Jegers, Marc (2002), The Economics of Non Profit accounting and Auditing: Suggestions for a Research Agenda, *The International Journal of Not-for-Profit Law*, Vol. 5, N.º 1

Jesus, M.A. (2008), *A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: Principais Divergências e Implicações no Défice Público em Portugal*, Tese de Doutoramento ISCTE IUL – Instituto Universitário de Lisboa

Jones, R. e Pendlebury, M. (2004) A Theory of the Published Accounts of Local Authorities, *Financial Accountability and Management*, Vol. 20, N.º 3, 305-325.

Jorge, S., Carvalho, J. e Fernandes, M. J. ( 2004), *Compliance with the new System of Local Government Accounting in Portugal*, Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR),em *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, Evelyne Lande & Jean-Claude Scheid editors, 145-162.

Kaplan, R. (2001), Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations, *Nonprofit Management & Leadership*, Vol. 11, N.º 3, Spring 2001, 353-370.

Miles, M. B. e A. M. Huberman (1994), *Qualitative Data Analysis*, 2<sup>nd</sup> Edition, London: SAGE Publications.

Mitchell, R., Agle, B. e Wood, D. (1997), Toward a Theory of Stakeholder identification and salience: defining the principle of who and what really counts, *Academy of Management Review*, Vol. 22, N.º 4, 853-886.

Niven, P. (2003), *Balanced Scorecard, step-by-step, for government and not-forprofit agencies*, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, Plan General de Contabilidad para las entidades sin fines lucrativos y normas de información presupuestaria de las mismas

Ryan, B., W.R. Scapens e M. Theobald (2002), *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, 2<sup>nd</sup> Edition, London: Academic Press Inc.

Salamon, L., Anheier, H., List, R., Toepler, S, e Sokolowski, S. (1999): La Sociedad Civil Global - Las dimensiones del sector no lucrativo; *Proyecto de la Universidad Johns Hopkins*; Bilbao, España: Edición Fundación BBVA.

Salamon, L.M. e Anheier, H.K. (1992), In Search of the Nonprofit Sector I: The Question of Definitions, *Working papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*, N.º.2, 125-151.

Salamon, L.M. e Anheier, H.K. (1997), *Defining the Nonprofit Sector: A Cross-National Analysis*, *Johns Hopkins Nonprofit Sector Series*, Manchester: Manchester University Press.

Salamon, L., Sokolowski, S. e List, R. (2003) *Global Civil Society - An Overview*; *Center for Civil Society Studies Institute for Policy Studies*, The Johns Hopkins University, Baltimore, USA.

Sawhill, J. e Williamson, D. (2001), *Mission Impossible? Measuring Success in Nonprofit Organizations*; *Nonprofit Management & Leadership*, Vol. 11, N.º 3, Spring 2001, 371-386.

Torres, L. e Pina V. (2003), *Accounting for Accountability and Management in NPOs. A Comparative Study of four Countries: Canada, The United Kingdom, the USA and Spain*, *Financial Accountability and Management*, Vol. 19, N.º 3, 265-285.

Torres, L., Pina, V. (2003a), *Local Government financial reporting in the USA and Spain: a Comparative Study*, *Spanish Journal of Finance and Accounting*, N.º 115, April, 153-183.

Travaglini, C. (2008), *Improving NPOs' accountability in the enlarged EU: towards a common framework for financial reporting in European NPOs*, *ISTR 8th International Conference - EMES 2nd Conference*, Barcelona, July 9-12.

Wisniewski, M. e Stewart, D. (2004) *Performance measurement for stakeholders: The case of Scottish local authorities*; *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 17, N.º 3, 222-233.

### **Legislação portuguesa**

Lei n.º 51/96, de 7 de Setembro: Código Cooperativo

Lei n.º 99/2003 de 27 de Agosto: Código do Trabalho

Lei 47/2004 de 19 de Agosto: Lei Quadro dos Museus Portugueses

Decreto-Lei n.º 72/90, de 03 de Março de 1990: Código das Associações Mutualistas)

Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho: Sistema de Normalização Contabilística

Decreto-Lei n.º 159 /2009 de 13 de Julho: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC)

Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março: (aprova o Regime Contabilístico para as Entidades do Sector Não Lucrativo

Portaria n.º 1011/2009, de Setembro de 2009 (Aprova o Código de Contas do Sistema de Normalização Contabilística)

Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março (aprova os Modelos de Demonstrações Financeiras a apresentar pelas entidades que apliquem o regime contabilístico ESNL)

Portaria n.º 106/2011, de 14 de Março (aprova o Código de Contas específico para as entidades do sector não lucrativo)

Aviso n.º 15654/2009, de 7 de Setembro de 2009 (publica a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades)

Aviso n.º 15655/2009, de 13 de Julho: Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística

Aviso n.º 6726-B/2011, de 14 de Março (publica a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Sector Não Lucrativo)

Projecto de Aviso para a NCRF-ESNL (2010) (prevê a publicação da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Sector Não Lucrativo)

Projecto de Decreto-Lei (2010) que prevê a aprovação do Regime Contabilístico para as Entidades do Sector Não Lucrativo

Projecto de Portaria (2010) que prevê a aprovação dos Modelos de Demonstrações Financeiras a apresentar pelas entidades que apliquem o regime contabilístico ESNL

Projecto de Portaria (2010) que prevê a aprovação o Código de Contas específico para as entidades do sector não lucrativo

### **Sites consultados entre Novembro de 2010 e Março de 2011**

<http://www.aeca.es>

<http://www.charity-commission.gov.uk>

<http://www.cnc.min-financas.pt/>

<http://www.cpf.org.pt>

<http://www.doutrina.net>

<http://www.ine.pt>

<http://www.inscoop.pt>

<http://www.plataformaongd.pt>

<http://www.ump.pt>

<http://www1.seg-social.pt>



# **Anexos**



# **Anexo I**

## **Lista das fundações consultadas**

Fundação	Disponibilização de informação financeira na Internet	Fundação	Disponibilização de informação financeira na Internet
FUNDAÇÃO A C SANTOS	Não	FUNDAÇÃO DA JUVENTUDE	Sim
FUNDAÇÃO A LORD	Não	FUNDAÇÃO DA UNIVERSIDADE DE LISBOA (F.U.L.)	Sim
FUNDAÇÃO ABEL DE LACERDA	Não	FUNDAÇÃO DAS CASAS DE FRONTEIRA E ALORNA	Não
FUNDAÇÃO AGA KHAN	Não	FUNDAÇÃO DAS UNIVERSIDADES PORTUGUESAS	Não
FUNDAÇÃO ALENTEJO	Não	FUNDAÇÃO DAVID LOPES	Não
FUNDAÇÃO ANTERO GONÇALVES	Não	FUNDAÇÃO DE DIREITOS HUMANOS (PRO DIGNIDADE)	Não
FUNDAÇÃO ANTÓNIO MANUEL FIGUEIREDO SARDINHA	Não	FUNDAÇÃO DE SERRALVES	Sim
FUNDAÇÃO ARPAD SZENES – VIEIRA DA SILVA	Não	FUNDAÇÃO DENISE LESTER	Não
FUNDAÇÃO ASSISTÊNCIA MÉDICA INTERNACIONAL (AMI)	Sim	FUNDAÇÃO DO DESPORTO	Não
FUNDAÇÃO AURORA RESSURREIÇÃO COELHO BORGES	Não	FUNDAÇÃO DO GIL	Não
FUNDAÇÃO BATALHA DE ALJUBARROTA	Não	FUNDAÇÃO DOM ANTÓNIO RIBEIRO	Não
FUNDAÇÃO BISSAYA BARRETO	Sim	FUNDAÇÃO DOM MANUEL II	Não
FUNDAÇÃO BRACARA AUGUSTA	Não	FUNDAÇÃO DOS BOTELHOS DE NOSSA SENHORA DA VIDA	Não
FUNDAÇÃO CALOUSTE GULBENKIAN	Sim	FUNDAÇÃO DR. AGOSTINHO ALBANO DE ALMEIDA	Não
FUNDAÇÃO CASA DE MACAU	Não	FUNDAÇÃO DR. LUÍS ARAÚJO	Não
FUNDAÇÃO CASA MUSEU MÁRIO BOTAS	Não	FUNDAÇÃO EDP	Sim
FUNDAÇÃO CEBI PARA O DESENVOLVIMENTO COMUNITÁRIO DE ALVERCA	Não	FUNDAÇÃO ENGENHEIRO ANTÓNIO DE ALMEIDA	Não
FUNDAÇÃO CECÍLIA ZINO	Não	FUNDAÇÃO ENGENHEIRO ANTÓNIO PASCOAL	Não
FUNDAÇÃO CENTRO CULTURAL DE BELÉM	Não	FUNDAÇÃO EUGÉNIO DE ALMEIDA	Sim
FUNDAÇÃO CENTRO SOCIAL BAPTISTA	Não	FUNDAÇÃO EÇA DE QUEIROZ	Não
FUNDAÇÃO CHAMPALIMAUD	Não	FUNDAÇÃO FAUSTO DIAS	Não
FUNDAÇÃO CIDADE DE LISBOA	Não	FUNDAÇÃO FERNANDO PESSOA	Não
FUNDAÇÃO COI	Não	FUNDAÇÃO FERNÃO DE MAGALHÃES	Página em construção
FUNDAÇÃO COMENDADOR JOAQUIM DE SÁ COUTO	Não	FUNDAÇÃO FREI PEDRO	Não
FUNDAÇÃO CONDESSA DA PENHA LONGA	Sim	FUNDAÇÃO GLAXOSMITHKLINE DAS CIÊNCIAS DA SAÚDE	Página em construção
FUNDAÇÃO CULTURSINTRA	Não	FUNDAÇÃO GOMES TEIXEIRA	Não
FUNDAÇÃO CUPERTINO DE MIRANDA	Não	FUNDAÇÃO GRUNENTHAL	Não
FUNDAÇÃO CÍRCULO DE LETORES	Não	FUNDAÇÃO HELENA E SÍLVIO CERVEIRA	Não
FUNDAÇÃO D. BELCHIOR CARNEIRO	Não	FUNDAÇÃO HORÁCIO ROQUE	Não
FUNDAÇÃO D. LUÍS I	Não	FUNDAÇÃO ILÍDIO PINHO	Não
FUNDAÇÃO D. PEDRO IV	Não	FUNDAÇÃO INATEL	Não
FUNDAÇÃO DA FACULDADE DE CIÊNCIAS E TECNOLOGIA	Em elaboração	FUNDAÇÃO INFANTIL RONALD MCDONALD	Não

Fundação	Disponibilização de informação financeira na Internet	Fundação	Disponibilização de informação financeira na Internet
FUNDAÇÃO JOAQUIM DOS SANTOS	Não	FUNDAÇÃO PLMI	Não
FUNDAÇÃO JORGE ANTUNES	Não	FUNDAÇÃO PORTUGAL TELECOM	Não
FUNDAÇÃO JORGE ÁLVARES	Não	FUNDAÇÃO PORTUGUESA DAS COMUNICAÇÕES	Não
FUNDAÇÃO JOSÉ BERARDO	Não	FUNDAÇÃO PORTUGUESA DE CARDIOLOGIA	Não
FUNDAÇÃO JOSÉ RELVAS	Não	FUNDAÇÃO RANGEL DE SAMPAIO	Não
FUNDAÇÃO JOÃO JACINTO MAGALHÃES	Não	FUNDAÇÃO RICARDO DO ESPÍRITO SANTO SILVA	Não
FUNDAÇÃO JÚLIO RESENDE (LUGAR DO DESENHO)	Não	FUNDAÇÃO ROBINSON	Não
FUNDAÇÃO LIGA	Sim	FUNDAÇÃO ROTÁRIA PORTUGUESA	Não
FUNDAÇÃO LIVRARIA ESPERANÇA	Não	FUNDAÇÃO SALVADOR CAETANO	Não
FUNDAÇÃO LUSO-AMERICANA PARA O DESENVOLVIMENTO	Não	FUNDAÇÃO SANITUS	Não
FUNDAÇÃO LUSO-BRASILEIRA	Sim	FUNDAÇÃO SARAH BEIRÃO E ANTÓNIO COSTA CARVALHO	Não
FUNDAÇÃO MARIA GUILHERMINA DE DEUS RAMOS SOARES LOPES	Não	FUNDAÇÃO SOCIAL DEMOCRATA DA MADEIRA	Não
FUNDAÇÃO MARIA ULRICH	Não	FUNDAÇÃO SOCIAL DO QUADRO BANCÁRIO	Sim
FUNDAÇÃO MARQUÊS DE POMBAL	Sim	FUNDAÇÃO SOLHEIRO MADUREIRA	Não
FUNDAÇÃO MEDEIROS E ALMEIDA	Não	FUNDAÇÃO SOUSA DA FONSECA	Não
FUNDAÇÃO MERCK SHARP & DOHME	Não	FUNDAÇÃO STANLEY HO	Não
FUNDAÇÃO MILLENNIUM BCP	Não	FUNDAÇÃO VICTOR REIS MORAIS	Não
FUNDAÇÃO MONTEPIO	Sim	FUNDAÇÃO ADFP - ASSIS-TÊNCIA, DESENVOLVIMENTO E FORMAÇÃO PROFISSIONAL	Não
FUNDAÇÃO M. MANUELA E VASCO DE ALBUQUERQUE D	Não	FUNDAÇÃO ABREU CALLADIO	Não
FUNDAÇÃO MÁRIO SOARES	Não	FUNDAÇÃO CASA DA MÚSICA	Sim
FUNDAÇÃO NARCISO FERREIRA	Não	FUNDAÇÃO D. BOSCO - PROJECTO VIDA	Não
FUNDAÇÃO NORTECOOPE	Não	FUNDAÇÃO FRANCISCO MANUEL DOS SANTOS	Sim
FUNDAÇÃO O SÉCULO	Não	FUNDAÇÃO INÊS DE CASTRO	Não
FUNDAÇÃO ODEMIRA	Não	FUNDAÇÃO JOAQUIM ANTÓNIO FRANCO E SEUS PAIS	Não
FUNDAÇÃO OLIVEIRA MARTINS	Não	FUNDAÇÃO LUÍS DE MOLINA	Não
FUNDAÇÃO ORIENTE	Sim	FUNDAÇÃO MARIA DIAS FERREIRA	Não
FUNDAÇÃO OS NOSSOS LIVROS	Não	FUNDAÇÃO PORTUGAL-ÁFRICA	Sim
FUNDAÇÃO PADRE LUÍS	Não	FUNDAÇÃO REALIZAR UM DESEJO - MAKE-A-WISH	Não
FUNDAÇÃO PARA DIVULGAÇÃO DAS TECNOLOGIAS DE INFORMAÇÃO	Não	FUNDAÇÃO TÉCNICA E CIENTÍFICA DO DESPORTO	Não
FUNDAÇÃO PARA A COMPUTAÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL (FCCN)	Não	FUNDAÇÃO VOX POPULI	Não
FUNDAÇÃO PARA A SAÚDE	Não	FUNDAÇÃO DE EDITE COSTA MATOS, MÃO AMIGA	Não
FUNDAÇÃO PASSOS DE CANAVARRO	Não	INSTITUTO MARQUÊS DE VALLE FLÓR	Não



## **Anexo II**

### **Caracterização da amostra**

<b>Fundação</b>	<b>Estatuto jurídico</b>	<b>Nº de colaboradores</b>	<b>Sector de actuação</b>
<b>FUNDAÇÃO ASSISTÊNCIA MÉDICA INTERNACIONAL (AMI)</b>	Entidade privada	171	Assistência social
<b>FUNDAÇÃO BISSAYA BARRETO</b>	Entidade privada	318	Cultura
<b>FUNDAÇÃO CALOUSTE GULBENKIAN</b>	Entidade privada	520	Cultura
<b>FUNDAÇÃO CONDESSA DA PENHA LONGA</b>	Entidade privada	32	Educação
<b>FUNDAÇÃO DA JUVENTUDE</b>	Entidade privada	n.d.	Inserção social
<b>FUNDAÇÃO DA UNIVERSIDADE DE LISBOA (F.U.L.)</b>	Entidade privada	7	Educação
<b>FUNDAÇÃO DE SERRALVES</b>	Entidade privada	84	Cultura
<b>FUNDAÇÃO EDP</b>	Entidade privada	26	Cultura
<b>FUNDAÇÃO EUGÉNIO DE ALMEIDA</b>	Entidade privada	115	Cultura
<b>FUNDAÇÃO LIGA</b>	Entidade privada	181	Inserção social
<b>FUNDAÇÃO LUSO-BRASILEIRA</b>	Entidade privada	2	Cultura
<b>FUNDAÇÃO MARQUÊS DE POMBAL</b>	Entidade privada	n.d.	Cultura
<b>FUNDAÇÃO MONTEPIO</b>	Entidade privada	n.d.	Solidariedade social
<b>FUNDAÇÃO ORIENTE</b>	Entidade privada	76	Cultura
<b>FUNDAÇÃO CASA DA MÚSICA</b>	Entidade privada	179	Cultura
<b>FUNDAÇÃO FRANCISCO MANUEL DOS SANTOS</b>	Entidade privada	1	Cultura
<b>FUNDAÇÃO PORTUGAL-ÁFRICA</b>	Entidade privada	4	Cultura

## **Anexo III**

### **Análise dos parâmetros**

	FUNDAÇÃO ASSISTÊNCIA MÉDICA INTERNACIONAL	FUNDAÇÃO BISSAYA BARRETO	FUNDAÇÃO CALOUSTE GULBENKIAN	FUNDAÇÃO CONDESSA DA PENHA LONGA	FUNDAÇÃO DA JUVENTUDE	FUNDAÇÃO DA UNIVERSIDADE DE LISBOA (F.U.L.)	FUNDAÇÃO DE SERRALVES	FUNDAÇÃO EDP
<b>Demonstrações financeiras exigidas</b>								
Relatório de gestão	1	1	1	1	1	1	1	1
Balço	1	1	1	0	1	1	1	1
DR	1	1	1	1	1	1	1	1
Demonstração dos fluxos de caixa	0	0	1	0	0	0	1	1
Anexo às notas	1	1	1	1	0	0	1	1
DAFP	0	0	1	0	0	0	0	1
<b>Requisitos do relatório de gestão</b>								
Gestão e estrutura	0	1	0	1	1	1	1	1
Objectivos e actividades desenvolvidas	1	1	1	1	1	1	1	1
Planos para o Futuro	0	0	0	0	1	1	1	1
<b>Requisitos do balanço</b>								
Classificação dos activos	0	0	1	n.a.	0	0	1	0
Discriminação de rubricas específicas do activo	0	0	0	n.a.	0	0	0	0
Classificação dos passivos	0	0	1	n.a.	0	0	0	0
Discriminação de rubricas específicas do passivo	0	0	0	n.a.	0	0	0	0
Discriminação dos fundos de acordo com a actividade	0	0	0	n.a.	0	0	0	0
<b>Requisitos da DR</b>								
Objectivos da Estrutura	0	0	0	0	0	0	0	0
Classificação dos rendimentos segundo a actividade	0	0	0	0	0	0	0	0
Classificação dos custos	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Requisitos das notas anexas ás demonstrações financeiras</b>								
Identificação da entidade	1	1	1	1	n.a.	n.a.	1	1
Bases de apresentação das contas	1	1	1	0	n.a.	n.a.	1	1
Resultado do exercício	0	0	0	0	n.a.	n.a.	0	0
Informação desagregada dos itens apresentados no balanço e na DR	1	1	1	0	n.a.	n.a.	1	1
Indicação do número de pessoal cooperante, número de voluntários e de beneficiários, órgãos sociais, etc	1	1	1	0	n.a.	n.a.	1	1
Remunerações e benefícios dos administradores	0	0	1	0	n.a.	n.a.	1	1
Custos com pessoal (distinguindo-se entre ordenados brutos, seguros dos colaboradores e custos com pensões)	0	0	1	0	n.a.	n.a.	0	1
Quadro de financiamento	0	0	1	0	n.a.	n.a.	0	0
Orçamento	0	0	0	0	n.a.	n.a.	0	0
<b>Requisitos das demonstrações das alterações dos fundos</b>								
Detalhe das alterações ocorridas nas rubricas dos fundos patrimoniais	n.a.	n.a.	1	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	1
Classificação das rubricas de acordo com as suas restrições de uso	n.a.	n.a.	0	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	0

	FUNDAÇÃO EUGÉNIO DE ALMEIDA	FUNDAÇÃO LIGA	FUNDAÇÃO LUSO-BRASILEIRA	FUNDAÇÃO MARQUÊS DE POMBAL	FUNDAÇÃO MONTEPIO	FUNDAÇÃO ORIENTE	FUNDAÇÃO CASA DA MÚSICA	FUNDAÇÃO FRANCISCO MANUEL DOS SANTOS	FUNDAÇÃO PORTUGAL-ÁFRICA
<b>Demonstrações financeiras exigidas</b>									
Relatório de gestão	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Balanço	1	1	1	1	0	1	1	1	1
DR	1	1	1	1	0	1	1	1	1
Demonstração dos fluxos de caixa	1	0	1	0	0	1	1	1	0
Anexo às notas	1	0	1	0	0	1	1	1	1
DAFP	0	1	0	0	0	0	0	0	0
<b>Requisitos do relatório de gestão</b>									
Gestão e estrutura	0	1	1	1	0	1	1	1	0
Objectivos e actividades desenvolvidas	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Planos para o Futuro	0	0	1	0	0	1	1	1	1
<b>Requisitos do balanço</b>									
Classificação dos activos	0	0	0	0	n.a.	0	0	0	0
Discriminação de rubricas específicas do activo	0	0	0	0	n.a.	1	0	0	0
Classificação dos passivos	0	0	0	0	n.a.	0	0	0	0
Discriminação de rubricas específicas do passivo	0	0	0	0	n.a.	1	0	0	0
Discriminação dos fundos de acordo com a actividade	0	0	0	0	n.a.	1	0	0	0
<b>Requisitos da DR</b>									
Objectivos da Estrutura	0	0	0	0	n.a.	0	0	0	0
Classificação dos rendimentos segundo a actividade	0	0	0	0	n.a.	1	0	0	0
Classificação dos custos	0	0	0	0	n.a.	0	0	0	0
<b>Requisitos das notas anexas ás demonstrações financeiras</b>									
Identificação da entidade	1	n.a.	1	n.a.	n.a.	1	1	1	1
Bases de apresentação das contas	1	n.a.	1	n.a.	n.a.	1	1	1	1
Resultado do exercício	1	n.a.	0	n.a.	n.a.	0	0	0	0
Informação desagregada dos itens apresentados no balanço e na DR	1	n.a.	1	n.a.	n.a.	1	1	1	1
Indicação do número de pessoal cooperante, número de voluntários e de beneficiários, órgãos sociais, etc	1	n.a.	0	n.a.	n.a.	1	1	1	1
Remunerações e benefícios dos administradores	0	n.a.	0	n.a.	n.a.	0	1	1	0
Custos com pessoal (distinguindo-se entre ordenados brutos, seguros dos colaboradores e custos com pensões)	0	n.a.	0	n.a.	n.a.	1	0	0	0
Quadro de financiamento	0	n.a.	0	n.a.	n.a.	0	0	0	0
Orçamento	0	n.a.	0	n.a.	n.a.	0	0	0	0
<b>Requisitos das demonstrações das alterações dos fundos</b>									
Detalhe das alterações ocorridas nas rubricas dos fundos patrimoniais	n.a.	1	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Classificação das rubricas de acordo com as suas restrições de uso	n.a.	0	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.