Um Plano de Ação para a Integração de Contas no CNE

por

Célia Maria Machado Areias e Cunha

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão

Orientada por

Prof. Doutor Rui Manuel Pinto Couto Viana

Faculdade de Economia

Universidade do Porto

2017

Breve Nota Biográfica

Célia Maria Machado Areias e Cunha licenciou-se em Economia, no ano de 2006, na Faculdade de Economia da Universidade do Porto.

No mesmo ano, iniciou funções como auditora financeira, na PricewaterhouseCoopers, SROC, S.A. (ou "pwc"). Durante o percurso de cinco anos na pwc, integrou e coordenou equipas de auditoria externa e desenvolveu ainda projetos na área de consultoria financeira e no âmbito da transição entre normativos contabilísticos.

Em 2008, iniciou o percurso de acesso à profissão de Revisor Oficial de Contas e está atualmente inscrita no estágio da Ordem. No mesmo ano, concluiu a Pós-Graduação em Finanças e Fiscalidade, na *Porto Business School.*

Em 2008, concluiu ainda a formação para dirigente do CNE - Corpo Nacional de Escutas, associação sem fins lucrativos, cargo que exerce em regime de voluntariado, desde então. É também formador do CNE desde 2012. Ao serviço do CNE já assumiu diversos cargos de direção, incluindo o de Secretário Regional para a Gestão, da Região de Braga, durante o mandato para o triénio 2011-2014.

Em abril de 2011, ingressou no Grupo Primor desempenhando funções de gestão na direção financeira. Mais tarde assumiu a gestão do controlo de gestão do Grupo, incluindo o acompanhamento das participadas fora de Portugal, em Espanha e Angola.

É membro da Ordem dos Contabilistas Certificados desde 2012.

Entre 2014 e 2016, desempenhou funções de diretora financeira em várias empresas da indústria e serviços, detidas por Fundos de Investimentos geridos pela Explorer Investments – Sociedade de Capital de Risco, S.A.

Paralelamente, em 2014, iniciou o Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão, na Faculdade de Economia do Porto, tendo concluído a componente letiva no ano seguinte.

Desde 2015, está nomeada como auditor interno da WOSM (*World Organization of the Scout Movement*), cargo que exerce em regime de voluntariado.

Desde outubro de 2016, assume funções de coordenação no departamento de Planeamento e Controlo de Gestão na SONAE *Sports & Fashion,*

Agradecimentos

Ao Corpo Nacional de Escutas, em particular, à equipa de coordenação do Projeto de Integração de Contas no CNE, pela disponibilidade no âmbito da minha integração no projeto e por acolherem as minhas sugestões de forma positiva.

Ao Professor Rui Couto Viana pela disponibilidade na orientação e acompanhamento ao longo deste percurso.

Aos amigos e colegas que foram contribuindo direta ou indiretamente para o sucesso de todo processo.

E finalmente, a minha família, por serem uma constante fonte de apoio e motivação, por tudo.

Resumo

Esta dissertação debruça-se sobre a problemática da Integração de Contas numa Entidade do Setor não Lucrativo (ESNL) – O Corpo Nacional de Escutas (CNE) – e apresenta uma proposta de plano de ação para a implementação de um modelo de reporte financeiro integrado, permitindo ainda identificar os principais obstáculos que entidades com estruturas orgânicas similares tenham enfrentado ou possam enfrentar em processos de integração contabilísticos semelhantes e boas práticas que possam ser aplicáveis no âmbito do tema em análise.

A elaboração do plano de ação parte de um diagnóstico das práticas contabilísticas no CNE junto das diversas unidades orgânicas que o compõem suportado numa extensa revisão de literatura sobre o tema.

Com o intuito de responder à necessidade de integrar as contas de todas as unidades orgânicas da Associação, é elaborado um plano de ação para a implementação do modelo de reporte de Integração de Contas no CNE.

Na fase de conceção, optou-se por um modelo centralizado assente num sistema integrado de contabilidade para todas as entidades orgânicas em todos os níveis da estrutura da Associação, com consolidação por patamares ao nível das estruturas intermédias.

Por um lado, a ausência de harmonização contabilística, o grau de autonomia e voluntariado nas estruturas da Associação, determinaram a opção por um modelo centralizado. Por outro lado, a dimensão e dispersão geográfica, impuseram alguma descentralização concretizada na consolidação por patamares, que confere maior controlo ao processo, reduzindo o volume de processamento de informação.

Como principais contributos destaca-se: a estruturação do plano de ação que poderá identificar boas práticas que possam auxiliar outras entidades no tratamento deste tema no futuro, sendo ainda relevante, em particular, o enquadramento técnico no âmbito da consolidação de contas.

Palavras-Chave:

Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL); Prestação de contas; Integração de Contas; Consolidação de Contas

Abstract

This research focuses on the problem of Accounts Integration in a nonprofit organization – O Corpo Nacional de Escutas (CNE) - and proposes an action plan for the implementation of an integrated financial reporting model, allowing the identification of the main obstacles that entities with similar organic structures have faced or may face in similar accounting integration processes and best practices that can be applicable to the subject under review.

The preparation of the action plan begins with a diagnosis around the accounting practices at CNE along the various organizational units integrating the Association sustained with a broad literature review on the subject.

To address the need of accounts integration along every unit of the Association, an action plan is drawn up for the implementation of the integrated financial reporting model at CNE.

At the design stage, a centralised model was adopted based on an integrated accounting system for all organizational entities within the Association and with the adoption of a consolidation process at different aggregation levels.

On one hand, the lack of accounting standardization, the degree of autonomy and the voluntary basis inherent to the Association's structures, determined the adoption of a centralised model. On the other hand, the size and geographic dispersion demanded a certain degree of decentralisation, which was achieved through consolidation at different aggregation levels. This method requires a lower volume of data processing, which conveys more reliability and control to the consolidation process.

The main contributions include: the structuring of the action plan that will identify best practices that can help other organizations dealing with similar issues in the future, being relevant as well the technical issue concerning the association of the subject with the consolidation accounting standards.

Key Words:

Non-Profit Organizations (NPO); Accountability; Accounts Integration; Consolidation.

Índice

1. Lista de Siglas e Abreviaturas 7

2. Índice de Figuras e Tabelas 9

3. Introdução 11

4. Setor não lucrativo – Enquadramento 15

4.1. Caracterização do Setor não lucrativo 15

4.2. Caracterização do Corpo Nacional de Escutas 20

5. Revisão da Literatura 27

5.1. Prestação de Contas no SNL 27

5.2. Normalização Contabilística no Setor Não lucrativo 33

5.3. Enquadramento contabilístico do tema 37

5.4. Consolidação de Contas 40

5.5. Abordagem à prestação de contas no CNE 49

6. Metodologia de trabalho 56

7. Plano de Ação para a Integração de contas 61

7.1. Definição de equipas de trabalho e objetivos 62

7.2. Calendarização e orçamento 65

7.2.1. Calendarização global 65

7.2.2. Orçamento 67

7.2.3. Nível de Execução do Projeto 67

7.3. Planeamento inicial: proposta de modelo na generalidade e abordagem ao seu desenvolvimento 68

7.3.1. Aprovação do modelo na generalidade 68

7.3.2. Abordagem planeada para desenvolvimento do modelo 70

7.4. Revisão do Plano de Ação para o Modelo de Reporte integrado das Contas 71

7.4.1. Diagnóstico (intermédio) das práticas contabilísticas no CNE 72

7.4.2. Proposta de Revisão do Plano de Ação para o Modelo de Reporte integrado das Contas 94

7.5. Identificação dos fatores técnicos determinantes do processo 109

7.5.1. Relevação contabilística 109

7.5.2. Harmonização contabilística das demonstrações financeiras individuais 111

7.5.3. Consolidação 116

7.5.4. Desenvolvimento do modelo: levantamento das especificações técnicas e análise do investimento 127

8. Conclusão 129

9. Bibliografia 133

10. Anexos 137

1. Lista de Siglas e Abreviaturas

CEE – Comunidade Económica Europeia

CIRIEC – *Centre International de Recherches et d'Information sur l'Economie Publique, Sociale et Coopérative*

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CNE – Corpo Nacional de Escutas

CRP – Constituição da República Portuguesa (CRP)

DL – Decreto-Lei

DL 158/2009 – DL 158/2009, de 13 de Julho

EC-SNC – Estrutura Conceptual do SNC

EC-IFRS – Estrutura Conceptual dos IFRS

ESNL – Entidades do Setor não Lucrativo

IAS – *International Accounting Standards*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IFRS – *International Finantial Reporting Standards*

INE – Instituto Nacional de Estatística

IPSS – Instituições Particulares de Solidariedade Social

MAF – Manual Administrativo e Financeiro do CNE

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

NCRF – Norma Contabilística de Relato Financeiro

NCRF-ESNL – NCRF para as Entidades do Setor não Lucrativo

NPM – *New Public Management*

PCUP – Pessoa Coletiva de Utilidade Pública

POC – Plano Oficial de Contabilidade

SIIE – Sistema Integrado de Informação Escutista

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SNL – Setor não lucrativo

UE – União Europeia

VAB – Valor Acrescentado Bruto

2. Índice de Figuras e Tabelas

Figura 1: Organização associativa e territorial do CNE *22*
Figura 2: Natureza das transações nos diferentes setores *31*
Tabela 1: Limites quantitativos para a dispensa de consolidação de contas da empresa-mãe *43*
Tabela 2: Critérios de Exclusão de consolidação *44*
Tabela 3: Tratamento dos diferentes tipos de participações financeiras para efeitos de contas individuais e consolidadas *46*
Tabela 4: Procedimentos de consolidação *48*
Figura 3: Calendarização inicial do Projeto *66*
Figura 4: Distribuição do CNE, em Portugal, por tipo de unidade orgânica *74*
Figura 5: Distribuição do CNE, em Portugal, de acordo com a organização associativa e territorial do CNE *75*
Figura 6: Distribuição das entidades orgânicas de acordo com organização associativa e territorial do CNE *77*
Figura 7: Distribuição das entidades orgânicas, por região *78*
Figura 8: Caracterização dos inquiridos quanto ao cargo que ocupam e idade (em anos) *78*
Figura 9: Caracterização dos inquiridos quanto à habilitação literária e área profissional *79*
Figura 10: Distribuição do volume de receitas anual médio (em euros) *80*
Figura 11: Distribuição do Período de relato aplicável à apresentação de contas *80*
Figura 12: Distribuição quanto ao Regime de contabilidade aplicável *81*
Figura 13: Distribuição quanto ao Prestador de serviços responsável pela contabilidade *82*
Figura 14: Distribuição da opinião dos inquiridos, relativamente ao grau de adequação dos elementos indicados *83*
Figura 15: Distribuição quanto aos Mapa(s) incluídos no relatório e contas *84*
Figura 16: Distribuição quanto à apresentação de plano de atividades e orçamento *85*
Figura 17: Distribuição da opinião dos inquiridos relativamente à necessidade de prestar contas *86*
Figura 18: Distribuição quanto à Ferramenta/aplicativo utilizado para contabilidade *87*

Figura 19: Distribuição quanto à Forma de elaboração atual dos mapas de prestação de contas *87*
Figura 20: Distribuição quanto ao normativo contabilístico aplicável *88*
Figura 21: Distribuição quanto ao normativo contabilístico aplicável *89*
Figura 22: Distribuição quanto ao Programa de contabilidade *89*
Figura 23: Distribuição da Despesa média mensal aproximada com a prestação de serviços de contabilidade (euros) *90*
Figura 24: Distribuição quanto à reação dos inquiridos ao projeto de integração *91*
Figura 25: Distribuição quanto ao período de prestação de contas que consideram mais adequado para o CNE *91*
Figura 26: Distribuição da posição dos inquiridos relativamente a uma proposta de alteração do prestador de serviços de contabilidade *92*
Figura 27: Distribuição da opinião dos inquiridos para uma alteração no programa de contabilidade *93*
Figura 28: Etapas para a Conceção do modelo de reporte integrado das contas *95*

Tabela 1: Limites quantitativos para a dispensa de consolidação de contas da empresa-mãe *43*
Tabela 2: Critérios de Exclusão de consolidação *44*
Tabela 3: Tratamento dos diferentes tipos de participações financeiras para efeitos de contas individuais e consolidadas *46*
Tabela 4: Procedimentos de consolidação *48*

3. Introdução

O Corpo Nacional de Escutas (CNE ou Associação) é a maior organização juvenil em Portugal, é uma associação de direito privado sem fins lucrativos, não política e não-governamental, dotada de Utilidade Pública, com a missão de contribuir para a formação integral dos jovens, através da aplicação do método pedagógico criado pelo fundador Baden-Powell.

É amplamente reconhecida a tradição e relevância das Entidades do Setor não Lucrativo (ESNL) já que prosseguem fins de interesse geral e recentemente, tem-se verificado um esforço de sistematização da legislação aplicável a estas entidades no âmbito jurídico, contabilístico e fiscal, com aumento do grau de exigência na transparência da prestação de contas concretizados, por exemplo, na aprovação de um regime contabilístico específico para as entidades deste setor[1] e na aprovação da "Lei de Bases da Economia Social"[2].

Os Estatutos e Regulamento Geral do CNE (RG-CNE) preveem que, a prestação de contas é desde logo devida ao nível da estrutura local e sucessivamente ao nível das estruturas intermédias, até à prestação de contas pela estrutura nacional, mas estabelecem critérios diferenciados, para os diversos níveis, quanto às peças das demonstrações financeiras a apresentar, quanto ao período de relato e quanto à necessidade de consolidação da informação prestada em cada nível.

Com referência aos censos de 2017, o efetivo do CNE ultrapassa os 71 mil associados que se distribuem pelas 1151 entidades orgânicas em quatro níveis de estrutura da Associação.

Em face da complexidade imposta pelo número e diversidade de entidades orgânicas e da sua própria dispersão territorial, em face ainda das inconsistências impostas pelo tratamento diferenciado previsto no RG-CNE para níveis local e intermédios da estrutura, não tem sido possível integrar as contas no CNE, enquanto entidade jurídica. Assim, o retrato atual do CNE está manifestamente desajustado das exigências impostas pelo

[1] Decreto-Lei 36-A/2011, de 09 de março, alterado pelo DL 98/2015, de 02 de junho para os exercícios que se iniciaram a partir de 01/01/2016.
[2] Lei n.º 30/2013, de 8 de maio

Sistema de Normalização Contabilística (SNC)[3] em vigor e não dará certamente resposta às necessidades de informação da generalidade dos utilizadores da informação financeira da Associação.

Consciente da urgência de ajustamento e aproximação ao disposto no SNC, o CNE constituiu uma Comissão interna, responsável pelo projeto que designamos de "Integração de Contas no CNE", contando com quatro equipas, entre as quais, a que está responsável pela implementação do Modelo de Normalização Contabilística. Esta terá como principal objetivo estabelecer e implementar um modelo de reporte financeiro que permita a integração de todas as unidades orgânicas, que devam ser incluídas no perímetro, para efeitos de prestação de informação financeira transparente sobre o desempenho da atividade e prossecução dos objetivos do CNE.

Em termos da sua estrutura, a formulação do plano de ação que corresponde à problemática central deste trabalho parte de uma caracterização do Setor Não lucrativo e do Corpo Nacional de Escutas. Uma breve resenha histórica permitirá clarificar a importância e complexidade do SNL, a pouca atenção relativa que sofreu por parte da literatura em geral e do legislador em particular e o processo de crescimento do setor que despoleta a consciencialização para a necessidade de sistematização e simplificação legais, nomeadamente. A caracterização do CNE vem fornecer o enquadramento geral de partida para o desenvolvimento do plano de ação e resposta à problemática geral da dissertação.

Para suporte à formulação do plano de ação procede-se a uma revisão extensa da literatura. Desde logo, importa contextualizar a importância da prestação de contas do SNL e apresenta-se o paradigma do *New Public Management*, como motor de arranque, dos movimentos sociais conducentes ao cenário atual de maior exigência de informação e transparência na prestação de contas das Entidades do Setor Não Lucrativo. As reformas estruturais despoletadas, no âmbito do NPM, impulsionaram obrigações externas de *accountability* no setor público e ainda no seio das ESNL. Relativamente ao SLN, assiste-se a um fenómeno de transição: à necessidade de *"doing well while doing good"* (ou fazer bem enquanto se pratica o bem), acrescenta-se a necessidade de o documentar e

[3] Decreto-Lei 158/2009, de 13 de julho

comunicar. É neste sentido que, a Prestação de Contas se impõe como temática de importância central.

Apresentada a importância da prestação de contas, a revisão de literatura avança para a discussão de natureza técnica, sobre o enquadramento do tema, no âmbito de normas do SNC, como a de consolidação de contas. É apresentado o normativo nacional para as ESNL e conclui-se que, a resposta para a problemática da integração de contas terá que ser encontrada no seio das normas que abordam o processo de consolidação de contas. Nesse sentido, procuram-se os mais recentes desenvolvimentos na normalização contabilística que abordem nomeadamente o conceito de "entidade". De facto, o normativo nacional prevê que a "entidade contabilística" não tenha que corresponder a uma "entidade jurídica", no entanto, esta conclusão só é clarificada e reforçada ao nível da normalização mais recente em curso no IASB, entidade normalizadora das normas em vigor na UE.

Clarificado o conceito de "entidade" e a aproximação da integração de contas à consolidação de contas, prossegue-se para a caracterização da consolidação de contas, no âmbito do normativo contabilístico nacional, desde a obrigatoriedade de elaboração de contas consolidadas, até aos procedimentos de consolidação propriamente ditos que, constituirão a base técnica da elaboração do plano de ação. O SNC teve como base as normas internacionais em vigor na EU, quando da sua aprovação em 2009. Tendo em consideração os avanços significativos na revisão das normas internacionais de consolidação, desde então, considerou-se pertinente efetuar uma comparação entre os normativos nacional e os IFRS.

Por último, efetua-se uma apresentação da abordagem à prestação de contas no CNE, por Luís Francisco (2005), e de que forma contribui para a temática específica da integração de contas.

A metodologia de trabalho escolhida é a *Insider Action Research* que se caracteriza por uma metodologia de pesquisa, essencialmente prática e interventiva, que tem como foco a resolução de problemas reais. Com a investigação há uma ação, que tem como objetivo a transformação da realidade. É sempre uma ação deliberada, numa perspetiva de adaptabilidade e de produção de novos conhecimentos. Ao mesmo tempo, o investigador

está integrado na ação e dispõe de conhecimentos prévios sobre a organização o problema em análise.

As opções tomadas (i) de constituição de equipas de trabalho, em que o investigador integra a equipa responsável pela área dominante da implementação do Modelo de Normalização Contabilística, na qual se recorre a elementos de várias Regiões e vários níveis da estrutura da Associação e com formação académica e percurso profissional diverso, embora focado nas áreas da contabilidade e gestão; (ii) e do recurso a técnicas diversas de recolha de dados, tiveram em consideração a necessidade de reduzir das limitações da abordagem metodológica eleita associadas a eventuais ideias pré-concebidas e necessidade de afastamento e objetividade na recolha e análise de dados.

No que refere à elaboração do Plano de Ação para a Integração de contas, definidos os Grupos de Trabalho e respetivos objetivos, parte-se de um diagnóstico das práticas contabilísticas do CNE para a definição do plano de atividades que incluirá o desenvolvimento da proposta de modelo de normalização contabilística e ainda a proposta de documentos que sejam passíveis de serem produzidos dentro do horizonte temporal de um ano.

Em termos de contributo académico, esta dissertação, através da definição do plano de ação para a Integração das Contas no CNE, poderá identificar boas práticas que possam auxiliar outras entidades no âmbito do tratamento deste tema no futuro. Será também pertinente a reflexão crítica sobre a normalização contabilística, nomeadamente no que respeita ao enquadramento deste tema no âmbito específico de normas do SNC, como por exemplo, a de consolidação de contas.

4. Setor não lucrativo – Enquadramento

4.1. Caracterização do Setor não lucrativo

O conceito de SNL

O Setor Não Lucrativo (SNL), também referido na literatura como Economia Social, Terceiro Setor, Setor voluntário ou Setor das Organizações da Sociedade civil engloba um conjunto de entidades que prosseguem objetivos muito diversificados e que, desde logo, poderão ser distinguidas entre associações, fundações, cooperativas, mutualidades, misericórdias, empresas sociais e outras entidades voluntárias não lucrativas.

De acordo com definição proposta por João Salazar Leite (2014), o SNL (ou "Economia Social") englobará o conjunto de entidades, com personalidade jurídica própria e diversa, democraticamente organizadas, criadas para satisfazer as necessidades dos seus membros, que produzem bens ou serviços não prosseguindo o lucro, e cujos eventuais excedentes não são apropriados pelos agentes económicos.

Na sua diversidade, considera-se assim que estas entidades prosseguem globalmente o bem-estar social, que buscam satisfazer a necessidade de oferta de bens e serviços quase-públicos, com respeito pelo chamado constrangimento da não distribuição – o princípio-regra da não distribuição dos eventuais lucros (ou excedentes) gerados. Refira-se, no entanto que, a não distribuição dos excedentes não está interdita, desde que, as atividades lucrativas tenham caráter meramente acessório e ocorram na prossecução dos objetivos principais das entidades (Estevão, 1997; Franco e Gonçalves, 2006).

Teorias Predominantes para a Existência do SNL

Várias teorias económicas surgiram para explicar a existência de um SNL ou Terceiro Setor, no contexto neoclássico de conceção da economia numa lógica de dois setores (privado e público). Poderão ser distinguidas globalmente duas linhas de teorização: uma do lado da procura, que se foca em explicar por que razão clientes, doadores ou financiadores, ou fornecedores poderão preferir SNL na procura de determinados bens ou serviços; e outra do lado da oferta, que procura explicar por que motivo os

empreendedores fundam sociedades não lucraem detrimento de sociedades lucrativas (Salamon e Toepler, 2015).

Do lado da procura, a principal linha de pensamento para a existência e crescimento de SNL está suportada nos argumentos de (i) falhas de mercado – associadas à incapacidade de o mercado produzir determinados bens ou serviços, uma vez que, numa lógica de obtenção de lucro, só irão produzir bens e serviços para clientes disponíveis e interessados em pagar o seu preço; (ii) e falhas do Estado – considerando-se que o Estado será responsável pela disponibilização de bens e serviços não produzidos no setor privado (os designados "bens públicos"), verifica-se no entanto, que nas sociedades democráticas, o Estado só produz os bens que são desejáveis pela generalidade dos cidadãos, numa lógica de satisfação dos eleitores na globalidade, ficando assim por satisfazer uma considerável procura pela produção de outros "bens públicos". Foi neste enquadramento que autores clássicos, inclusive, tiveram que reconhecer a necessidade do SNL. As entidades do SNL emergiram em resposta à procura de bens e serviços não disponibilizados de forma satisfatória pelas entidades públicas, nem pelo setor privado (Salamon e Toepler, 2015).

Do lado da oferta, os argumentos para seu aparecimento e disseminação não terão um racional económico que estará subjacente à criação de sociedades de natureza lucrativa. Assim, a criação do SNL terá sobretudo motivações de ordem moral ou ideológica e não estará propriamente associada à identificação de necessidades do lado da procura de bens públicos (Salamon e Toepler, 2015).

O Reconhecimento da importância do SNL

No contexto europeu, as iniciativas no sentido de reconhecer este terceiro setor, o SNL, surgem em finais do século XX. Constata-se que, na dinâmica do "mercado único", terá ficado de fora todo o enquadramento regulamentar ao nível das cooperativas, mutualidades, associações e fundações (Monzón *et al.*, 2009)

Não obstante a consciencialização, todos os passos dados, no sentido da conceptualização e da criação de bases para a regulamentação transnacional, foram insuficientes e só mais recentemente se retomou o esforço de convergência europeia na discussão e da produção de bases regulamentares associadas ao SNL. Considere-se por exemplo, a aprovação, em

2006, do Manual das Contas Satélite da Economia Social, que quando aplicado pelos sistemas estatísticos nacionais dará, finalmente, a perspetiva do peso e representatividade do sector; o trabalho solicitado em 2007 pelo Comité Económico e Social Europeu ao CIRIEC[4],” A Economia Social na União Europeia; e o relatório Toia[5], sobre o SNL, aprovado pelo Parlamento Europeu em 2009.

Atualmente é inegável a relevância do SNL (i) não só porque responde a finalidades de interesse geral, como também (ii) pela disseminação das entidades que o compõem, (iii) pelo aumento da diversidade e complexidades dos bens e serviços que são prestados e (iv) pelo peso e representatividade crescentes na economia.

Para ilustrar a dimensão do SNL, é possível caracterizar em números o setor no ano de 2010, em Portugal, através da designada “Conta Satélite da Economia Social”, publicada pelo INE em 2013.

- Em Portugal, o setor da economia social era constituído por mais de 55 mil entidades, de entre as quais as Associações e Outras entidades representavam cerca de 94%. As Cooperativas constituíam o segundo grupo com maior peso relativo, representadas por cerca de 2 mil entidades.
- O VAB deste setor da economia representou cerca de 2,8% do VAB nacional total e 5,5% do emprego remunerado.

Enquadramento Jurídico das ESNL em Portugal

Em Portugal, o SNL tem uma larga tradição. Em termos cronológicos, o desenvolvimento deste setor assentou nas instituições associadas à Igreja Católica e num segundo impulso, na proliferação das mutualidades e cooperativas, que surgem no início do séc. XIX, com a entrada da era industrial. Mais tarde, em consequência do Estado Novo, o movimento mutualista entra em significativo declínio e só após a Revolução de 1974, com o restabelecimento da liberdade de expressão e de associação, os movimentos e instituições

[4] Monzon, J. L., & Chaves Ávila, R. (2012). La economía social en la Unión Europea.
[5] Em Toia podem encontrar-se oito recomendações, votadas por larga maioria no plenário do Parlamento Europeu: reconhecimento do conceito; reconhecimento jurídico; reconhecimento estatístico; parceiro no diálogo social; compatibilização entre o bem-estar dos membros e a participação no mercado competitivo moderno; intercooperação e troca de experiências; plena participação no modelo social europeu; avaliação regular de resultados.

defensoras de direitos cresceram rapidamente o que, aliado à adoção da Constituição da República em 1976, conduziu a uma explosão de movimentos associativos preocupados com todos os aspetos da vida social (Franco *et al.*, 2005).

De facto, o reconhecimento jurídico do SNL está consagrado na Constituição da República Portuguesa (CRP) que prevê a coexistência de três setores de propriedade dos meios de produção[6], a saber: o sector público, o sector privado e o sector cooperativo e social, que inclui: "a) Os meios de produção possuídos e geridos por cooperativas, em obediência aos princípios cooperativos, sem prejuízo das especificidades estabelecidas na lei para as cooperativas com participação pública, as chamadas "régies cooperativas"; b) Os meios de produção comunitários, possuídos e geridos por comunidades locais; c) Os meios de produção objeto de exploração coletiva por trabalhadores; d) Os meios de produção possuídos e geridos por pessoas coletivas, sem carácter lucrativo, que tenham como principal objetivo a solidariedade social, designadamente entidades de natureza mutualista."

Em maio de 2013, foi aprovada pela Assembleia da República a Lei de Bases da Economia Social[7]. Como o seu nome indica, esta lei veio lançar as bases para a definição e desenvolvimento do sector social em Portugal e a sua relação com o Estado, tomando-se a iniciativa de revisão do quadro legal das entidades do SNL, tornando-o mais ajustado à legislação vigente, atualizando-se ainda o seu enquadramento face às exigências atuais, capacitando assim o setor para os desafios vindouros.

Pese embora este esforço de sistematização recente, verificamos que, o regime jurídico aplicável às entidades que compõem o SNL ainda se encontra disperso por legislação distinta, que reflete não só a sua diversidade de entidades, como também, o contexto histórico, económico e social que esteve na sua origem.

Globalmente, o SNL em Portugal inclui (Andrade e Franco, 2007):

- Associações, constituídas no âmbito do Direito Privado e do Código Civil – diploma fundamental de enquadramento geral para pessoas coletivas eu integram

[6] Cf. redação do artigo 82º da CRP

[7] Lei nº 30/2013 de 8 de maio. Neste sentido, vejam-se Novo Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Socia cf. Decreto-Lei n.º 172-A/2014 – de 14 de novembro com alterações da Lei n.º 76/2015 de 28 de julho e Novo Código Cooperativo cf. Lei N.º 119/2015, de 31 de agosto

o SNL. Podem incluir realidades tão diversas como as associações de bombeiros voluntários, de consumidores, de estudantes, de mulheres, juvenis, de imigrantes, de ativistas ambientais e de deficientes.

- Associações mutualistas, que são um tipo específico de associações, formadas sob o estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social para o fornecimento de ajuda mútua aos membros e familiares, financiadas essencialmente através da quotização dos seus associados.
- Cooperativas, pessoas coletivas autónomas, de livre constituição, que visam, sem fins lucrativos, a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais dos seus membros, enquadradas em diversos ramos, regidos por legislação própria.
- Fundações, um tipo de organização relativamente recente em Portugal, que foi reconhecido, pela primeira vez, no Código Civil de 1867. O mundo fundacional em Portugal é muito diverso, constituído por pequenas fundações com o estatuto de IPSS e por um número reduzido de grandes fundações, de entre as quais podemos destacar, por exemplo, a Fundação Calouste Gulbenkian e a Fundação Champalimaud.
- Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS), são instituições particulares de solidariedade social as constituídas, sem finalidade lucrativa, por iniciativa de particulares, com o propósito de promover a solidariedade e a justiça entre os indivíduos e para, através da disponibilização de bens e prestação de serviços, prosseguir objetivos de apoio a crianças e jovens; apoio à família; apoio à integração social e comunitária; proteção dos cidadãos na velhice, invalidez e incapacidade; promoção e proteção da saúde; educação e formação profissional dos cidadãos; entre outros. As IPSS podem revestir a forma de associações de solidariedade social; associações de voluntários de ação social; associações de socorros mútuos; fundações de solidariedade social; ou irmandades da misericórdia e não podemos deixar de referir que mais de metade destas está ligada à Igreja Católica.
- Misericórdias, organizações constituídas na ordem jurídica canónica e que estão entre as mais antigas organizações não lucrativas em Portugal. A primeira Misericórdia — Santa Casa da Misericórdia de Lisboa — foi instituída em 1498

e mantém as suas operações ainda hoje, embora como instituição pública. Concentram-se na assistência social e na saúde, bem como o combate à pobreza, estando a seu cargo a gestão de diversos equipamentos, como lares, centros de dia, hospitais, creches e infantários.

- Organizações não-governamentais para o desenvolvimento (ONGD), organizações não lucrativas que atuam em áreas fundamentais como a cooperação para o desenvolvimento, assistência humanitária, ajuda em situações de emergência e proteção e promoção dos direitos humanos, que beneficiam países em desenvolvimento, embora muitas delas operem também em Portugal.
- Organizações de Desenvolvimento Local (ODLs), que operam sobretudo em áreas rurais através da criação de organizações da sociedade civil. A forma legal das ODL varia e pode incluir entidades públicas, privadas lucrativas e sem fins lucrativos.

Destacam-se algumas entidades com especial relevância, dadas as suas especificidades, nomeadamente (i) quanto ao enquadramento fiscal favorável a que estão sujeitas, (ii) tendo em conta o nível de parcerias que estabelecem com as entidades públicas (iii) e apoios de ordem financeira a que têm acesso.

É o caso das IPSS e das Pessoas Coletivas de Utilidade Pública (PCUP), associações ou fundações que beneficiam de um conjunto de direitos e regalias nomeadamente de caráter fiscal, que em muito contribuirão para o desenvolvimento efetivo das suas atividades. Em contrapartida, desde logo são impostos diversos deveres e obrigações, entre os quais o de prestação anual de contas à Secretaria Geral da Presidência do Conselho de Ministros.

4.2. Caracterização do Corpo Nacional de Escutas

O Corpo Nacional de Escutas (CNE ou Associação) - Escutismo Católico Português - nasceu em Braga a 27 de maio de 1923 e é a maior organização juvenil em Portugal.

Em Diário da República, II série, n.º 177, de 3 de agosto de 1983, o primeiro-ministro reconheceu a Associação como pessoa coletiva de utilidade pública (PCUP).

A estrutura local do CNE é o Agrupamento Local, a comunidade local, normalmente integrada numa paróquia. Cada Agrupamento integra-se numa Região Escutista, com uma equipa de coordenação regional eleita, a Junta Regional. Algumas Regiões, pela sua

dimensão, possuem ainda uma estrutura intermédia, o Núcleo, com Junta de Núcleo eleita e Conselho de Núcleo. A nível nacional, a função executiva é exercida por uma equipa eleita, a Junta Central[8]. Estas estruturas compõem os quatro níveis da organização associativa e territorial do CNE.

Podemos ainda distinguir dois tipos de entidades orgânicas, que são geridas de forma autónoma, nos diferentes níveis da estrutura do CNE, que identificamos acima:

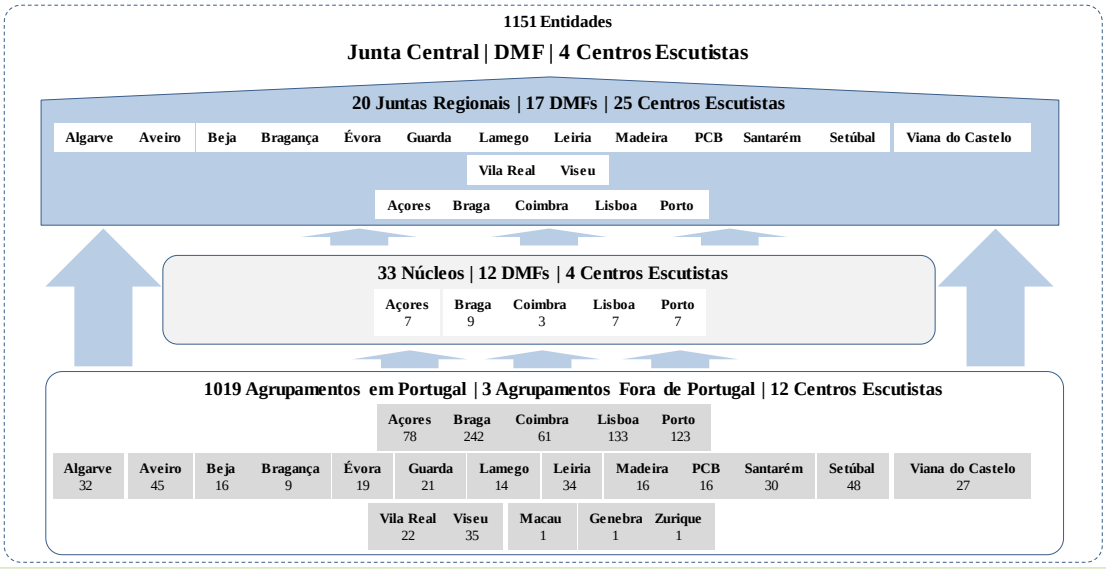
(i) DMF's (Depósitos de Material e Fardamento), que correspondem a entidades orgânicas de suporte, pontos de venda de material e fardamento escutista exclusivamente para os associados do CNE;
(ii) Os Centros Escutistas, que correspondem a entidades orgânicas de suporte à atividade da Associação, na medida em que são espaços adquiridos ou geridos pelas entidades de nível local ou intermédio para as atividades da Associação.

Com referência aos censos de 2017, o efetivo do CNE ultrapassa os 71 mil associados que se distribuem pelas 1151 entidades orgânicas que atualmente compõem a Associação, entre 1.019 agrupamentos localizados em Portugal, responsáveis pela gestão de 12 centros escutistas e 3 agrupamentos localizados fora do território nacional, 33 estruturas de núcleo responsáveis pela gestão de 12 depósitos de fardamento e 25 centros escutistas, 20 estruturas regionais responsáveis pela gestão de 17 depósitos de fardamento e 4 centros escutistas e ainda a estrutura nacional que gere 1 depósito de fardamento e 4 centros escutistas[9].

A Figura seguinte ilustra a organização associativa e territorial do CNE, de acordo com os 4 níveis da estrutura que referimos.

[8] Cf. art.º 13º dos Estatutos, publicados no Diário da República, III série, de 9 de julho de 1992e o art.º 17º do RG-CNE.
[9] Em anexo ao presente documento, incluiu-se uma listagem das Juntas Regionais, Juntas de Núcleo, DMF's e Centros Escutistas.

Figura 1: Organização associativa e territorial do CNE



Fonte: Elaboração Própria

Prestação de Contas no CNE

Fruto da dimensão do CNE e da natureza local da ação da Associação, o Regulamento Geral do CNE (RG-CNE) determina que, cada nível da estrutura goza de autonomia administrativa e financeira, sem embargo da necessidade de prestação de contas a níveis superiores na estrutura[10]. Ao mesmo tempo, o voluntariado é uma das características mais significativas da associação[11]. Conjugando todos estes fatores, naturalmente se compreende que o tema da prestação de contas desde sempre tenha apresentado debilidades.

Ao nível da prestação de contas, identificamos facilmente vários utilizadores da informação financeira, desde logo, os associados, sócios e outras entidades que disponibilizam recursos aos agrupamentos e restantes estruturas em forma de quotas, donativos ou outros fundos, os voluntários que se associam ao CNE na realização de prestações gratuitas, os credores que prestam serviços ou fornecem bens para desenvolvimento das atividades da Associação e o próprio Estado que concede ao CNE diversos benefícios de caráter fiscal e financeiro, entre outros.

[10] Cf. o n.º 1 do art.º 18º do RG-CNE; completando o que é dito no art.º 14º dos Estatutos do CNE.
[11] Cf. art.º 1º dos seus Estatutos.

Não obstante, a Associação foi criada várias décadas antes do primeiro marco de normalização contabilística em Portugal e no âmbito da prestação de contas, durante o período de vigência do POC, o CNE sofreu da ausência de normalização contabilística específica para a generalidade do SNL e foi-se regendo pelo referencial contabilístico aplicável às empresas do setor empresarial.

No que respeita à resenha evolutiva nos normativos internos é de relatar o seguinte:

- Em cumprimento dos seus estatutos, está previsto que, todas as unidades orgânicas do CNE, elaborem anualmente o seu plano e orçamento e prestem contas aos associados no final de cada exercício.
- Os estatutos do CNE preveem que a prestação de contas é desde logo devida ao nível da estrutura local e sucessivamente, ao nível das estruturas intermédias como o caso das Regiões, até à prestação de contas pela estrutura Central.
- O RG-CNE, aprovado e publicado em 1997, estabelece nos seus artigos 69.º e 70.º, respetivamente, as normas associadas à elaboração do plano e orçamento e ao relatório e contas.
- No entanto, da leitura conjugada dos artigos 66.º e 70.º do RG-CNE resulta que, ao nível da estrutura local "os relatórios e contas são um confronto entre o que consta nos planos e orçamentos aprovados e o que foi realizado, com justificação de eventuais desvios significativos, devendo permitir concluir como "vai o CNE" (…)". Só ao nível das estruturas intermédias e central está prevista a elaboração de demonstrações financeiros de forma semelhante ao preconizado no POC.
- Do Manual Administrativo e Financeiro do CNE (MAF), emitido em 1996, emanam os "planos de contas da contabilidade de cada nível do CNE" e as normas de apresentação de contas para todos os níveis da associação.
- Em 2002, é emitida uma circular[12] que clarifica o enquadramento de cada unidade orgânica em termos de referencial contabilístico e determina globalmente o seguinte: (i) todos os níveis do CNE devem dispor de contabilidade organizada, nos termos do POC; (ii) os níveis do CNE com uma receita financeira anual de valor inferior a € 50.000 poderão, em alternativa, utilizar o "Livro de Registo de

[12] Cf. Resolução da Junta Central de 26 de dezembro de 2001.

Pagamentos e Recebimentos" para o registo dos fluxos financeiros relativos às suas atividades.

- Desta forma, as entidades orgânicas com menor volume de fluxos financeiros estavam sujeitas a um "regime de caixa" e as entidades orgânicas com maior volume de fluxos financeiros, onde estarão incluídas a Junta Central e globalmente as estruturas intermédias, sujeitas ao "regime do acréscimo" nos termos do POC.
- Em 2007, é implementado o Sistema Integrado de Informação Escutista (SIIE)[13], uma aplicação informática desenvolvida internamente pela Associação, que permite, a partir de qualquer ponto de acesso à Internet, gerir os dados dos associados, dos Agrupamentos, Juntas de Núcleo e Juntas Regionais. A informação acerca do efetivo, das atividades e de outras questões de foro administrativo passam a ser registadas no SIIE. Todo o processo de Censo Anual[14] passa a ser efetuado a partir desta plataforma, incluindo o processo da prestação de contas dos Agrupamentos. Através do registo do Inventário e do Património, incluindo os movimentos financeiros, são automaticamente produzidos os mapas financeiros: mapa de pagamentos e recebimentos e mapa de património que inclui secção de imobilizado, disponibilidades em numerário e devedores e credores.

Importa salientar duas questões: (i) por um lado a exigibilidade de prestação de contas para todas as entidades orgânicas que compõem a estrutura do CNE; (ii) por outro lado, o tratamento contabilístico diferenciado aplicável a cada entidade consoante o volume de fluxos financeiros.

Relativamente à exigibilidade na prestação de contas, naturalmente se justifica que ocorra, desde logo, ao nível local e sucessivamente em cada uma das estruturas intermédias, (i) havendo alocação de recursos específicos aos vários níveis da estrutura, desde logo ao Agrupamento; (ii) havendo autonomia administrativa e financeira na gestão desses recursos (não podia ser de outra forma já que a base de atuação do CNE é a

[13] Manual do SIIE disponível em: http://www.cne-escutismo.pt/Portals/9/manual_vers%C3%A3o%20alfa.pdf a 11/09/2017.
[14] O Censo é um documento de preenchimento obrigatório no CNE. Ele integra além do recenseamento geral da associação, a recolha de um conjunto de informação útil à gestão desta e simultaneamente serve alguns procedimentos administrativos e financeiros previstos nos regulamentos do CNE. (Cf. art. º 65º do RG-CNE).

comunidade); (iii) e havendo em consequência vários utentes da informação prestada nos diversos níveis da estrutura.

No contributo resultante do trabalho desenvolvido por Francisco (2005), que iremos abordar na secção 5.5. deste relatório, teremos ainda oportunidade de voltar a esta questão segundo a abordagem da "contabilidade dos fundos" (cf. Bernardes, 2003 cit. Francisco, 2005).

Da mesma forma, a questão da abordagem contabilística diferenciada de acordo com o volume de fluxos financeiros, é também referida e analisada no trabalho de Francisco (2005).

O retrato atual do CNE

Atualmente, com a revogação do POC, o CNE encontra-se abrangido pelo regime aplicável às ESNL. No entanto, não ocorreram ainda atualizações nos normativos internos, em conformidade com a aprovação do regime de contabilidade específico do setor.

Ao nível das estruturas locais, os Agrupamentos, a prestação anual de contas é obrigatória na mesma altura do registo do Censo Anual e é elaborada geralmente numa ótica de caixa, por comparação com o plano e orçamento, de forma a possibilitar perceber como se desenvolveu a atividade. Atualmente, conforme já referimos, o registo desta informação está totalmente informatizado e é efetuado *online* através do SIIE.

Ao nível das estruturas intermédias e da estrutura central, é também exigida a preparação do plano e orçamento e do relatório e contas.

As estruturas intermédias deverão apresentar cumulativamente contas consolidadas das entidades orgânicas que estejam diretamente sob a sua gestão[15].

O RG-CNE refere ainda que, o período de referência para a apresentação de contas é o ano civil, relativamente às estruturas intermédias, e o Ano Escutista, com referência ao período de 1 de outubro a 30 de setembro, relativamente aos Agrupamentos[16], já que ao

[15] Cf. n. º 9 do art º 70º do RG-CNE
[16] Cf. art.º 70º do RG-CNE.

nível local interessará o resultado da ação dos Agrupamentos, durante o período em esta que se desenvolve.

As diversas entidades orgânicas desenvolvem atividade localmente e estão sujeitas à prestação de contas de forma independente, não só por terem que gerir o seu plano e orçamento como também por terem diversos utentes ao nível local que estão de alguma forma relacionados com a entidade e interessados na sua informação financeira especificamente.

No entanto, o CNE corresponde a uma mesma entidade jurídica e tem naturalmente obrigações de prestação de contas a um nível consolidado de todas as entidades em todas as estruturas que o compõem. Esta prestação de contas responderá ao interesse de diversos utilizadores da informação financeira que não apenas as estruturas do Estado. Remetendo para as conclusões do último Congresso nacional sobre o escutismo, podemos distinguir pelo menos dezasseis categorias de utilizadores da informação financeira ou *stakeholders:* Pais, Escuteiros, Antigos Escuteiros, Igreja Católica, Agências Governamentais, Autarquias, Parceiros, Patrocinadores, Beneméritos, Fornecedores, Funcionários, Dirigentes de Unidade, Dirigentes Executivos, Representantes, Organização Mundial do Escutismo, Congéneres (Francisco, 2013).

Conclui-se o seguinte: i) os regulamentos internos do CNE não estão ajustados de acordo com as alterações nos normativos contabilísticos em vigor em Portugal; ii) o RG-CNE prevê a elaboração de contas consolidadas ao nível das estruturas intermédias, no entanto, não constam nos regulamentos internos instruções no sentido da exigência e procedimentos para o efeito.

5. Revisão da Literatura

5.1. Prestação de Contas no SNL

O New Public Management ou Nova Gestão Pública

A partir da década de 80, assiste-se a um movimento numa série de países da OCDE de esgotamento dos princípios subjacentes aos modelos de Administração Tradicional, enquadrados no modelo de gestão pública associado ao *Welfare State*, caracterizados como burocráticos, ineficientes e demasiado lentos na resposta às necessidades dos cidadãos, acusados de prejudicarem o crescimento e desenvolvimento das respetivas economias e promoverem apenas a corrupção e o poder (Rodrigues e Araújo, 2005; Hood, 1995).

No mesmo sentido, o fenómeno da construção de um espaço único europeu e liberalização da circulação de bens e capitais colocaram em evidência as fragilidades dos modelos de Gestão Pública vigentes em cada país. Com a globalização dos mercados, aumentou significativamente a pressão sobre a competitividade das economias desencadeando a necessidade de alterações nos modelos de administração pública (Araújo, 2002).

É neste contexto que surge o "New Public Management" (NPM) ou Nova Gestão Pública, como o conjunto dos esforços desenvolvidos para implementar uma reforma no modelo de Gestão Pública (Hood, 1991).

O NPM assenta na introdução de mecanismos de mercado e na adoção de ferramentas de gestão privada, para resolver os problemas de eficiência da gestão pública. Segundo Hood (1991) e Pollitt (1990), identificaram-se alguns aspetos mais relevantes que caracterizam o NPM:

- Modelo de gestão profissionalizada, com uma aposta significativa nas competências de gestão para melhorar a eficiências das instituições, promovendo a confiança.
- Implementação de mecanismos de gestão do desempenho, com definição clara de objetivos respetivas recompensas pelo seu cumprimento.

- Implementação de mecanismos de controlo de custos/resultados com base na contabilidade analítica demonstrando preocupação com maior transparência e eficiências nos processos;
- Modelo assente na fragmentação de grandes estruturas, de acordo com o seu *core business*, recorrendo a formas inovadoras de organização das atividades que promovam a responsabilização dos gestores.
- Promoção da competitividade, através da utilização de mecanismos de mercado mais eficientes, como por exemplo, o recurso a subcontratação privada que possa potenciar a qualidade dos serviços e reduzir custos inerentes.
- Introdução de instrumentos de gestão privada, através da aplicação de estilos de gestão e práticas que permitam maior flexibilização da própria gestão.
- Ênfase na qualidade, ajustando a prestação dos serviços públicos às verdadeiras necessidades dos cidadãos, com aposta na diferenciação pela qualidade aliada a uma utilização disciplinada dos recursos.

De acordo com as características enunciadas, são evidentes as preocupações com a transparência a responsabilização (*accountability)* das instituições públicas. Portugal não ficou indiferente a este paradigma e começa, nos inícios dos anos 90, a acompanhar o ritmo da mudança que se verifica noutros Países.

O "Accountability" e a importância da Prestação de Contas no SNL

"Moving beyond seeing NGOs as ''magic bullets'' to thinking more concretely about issues of accountability."

Alnoor Ebrahim 2003

As reformas estruturais implementadas no âmbito do NPM, apresentado na secção anterior, impulsionaram obrigações externas de *accountability* no setor público e ainda no seio das ESNL (Alexander, 2000; Greiling e Stotzer, 2015; Kearns, 1994).

No âmbito da corrente de influência dos modelos de mercado, as expectativas dos doadores e financiadores do SNL foram-se alterando. Verificou-se um aumento da exigência ao nível da eficácia e eficiência, comportando nomeadamente profissionalização das práticas de gestão, apresentação de resultados passível de

mensuração e otimização das estruturas de custos nas entidades do SNL. Ao nível do desempenho das ESNL, à exigência de *"doing well while doing good"* (ou fazer bem enquanto se pratica o bem), identificada por Kanter e Summers (1994) há mais de duas décadas, acrescenta-se a necessidade de o documentar e comunicar.

De facto, nas últimas décadas a temática da responsabilidade empresarial tem sido alvo de ampla discussão e atenção. Neste contexto, a temática do *accountability* assume especial relevo, afigurando-se como condição para a sobrevivência das empresas em geral e das entidades do SNL em particular (Ebrahim, 2003; Franco, 2004; Greiling e Stotzer 2015, Kearns, 1994).

No âmbito desta secção cumpre ainda explorar duas questões:

(i) Quanto à abrangência do conceito *accountability:*

- Procurando-se alguma clarificação no enquadramento do conceito, importa referir que a literatura disponibiliza várias definições do mesmo (Ebrahim, 2003). Acolhendo a definição de Kearns (1996), o conceito de *accountability:* poderá ser enquadrado em três dimensões: responsabilização das organizações e indivíduos perante o nível superior na hierarquia, definição de medidas do desempenho – explícitas ou implícitas – pelas quais as organizações são responsáveis, e capacidade de resposta num contexto de responsabilização – reativa ou proactiva – a partir de dentro da organização.
- As medidas de desempenho de natureza explícita incluirão as que resultam de obrigações contratuais ou de reporte e divulgação objetivas; já as que se implícitas estarão associadas por exemplo desenvolvimento do sentido de responsabilização internamente, com suporte no código de valores e missão das organizações, de forma a promover a disponibilidade para a avaliação do desempenho.
- A distinção entre as respostas por parte das organizações do tipo reativa ou proactiva está associada à diferença entre os esforços de concentração nos processos ou atividades de curto-prazo em detrimento dos processos de mudança de longo-prazo associados aos objetivos estratégicos das organizações. Esta diferenciação impõe-se já que, de uma forma genérica, as organizações focam a sua atenção na prestação de informação sobre as

atividades de curto-prazo, havendo que considerar os impactos na estratégia e focar por isso no *accountability* numa lógica proactiva, de longo-prazo (Ebrahim, 2003; Kearns, 1996).

- Significa globalmente que, o conceito de *accountability* retratado ultrapassa a abordagem tradicional da prestação de informação apenas de natureza financeira, apresentando-se como um conceito mais amplo voltado para uma lógica de competitividade e orientação para o mercado (Greiling e Stotzer 2015, Kearns, 1994).

(ii) Quanto à importância do *accountability* no seio das ESNL*:*

- O sentido de responsabilidade (ou *accountability*) está na génese nas ESNL já que elas próprias partem da iniciativa dos cidadãos na prossecução de objetivos de interesse geral, verificando-se desde logo uma motivação de ordem moral para a disponibilização de informação sobre a gestão dos recursos que lhes são confiados, bem como dos resultados alcançados.
- Ao mesmo tempo, a atual disseminação e crescimento do peso do SNL confere grande visibilidade e relevância a estas entidades pelo que, se reforça a necessidade de transparência e capacidade de prestar contas a todos os interessados (*stakeholders)*. Neste contexto, poderemos identificar motivações de ordem política por um lado, associadas à necessidade de credibilização das ESNL, e por outro lado, motivações de ordem económica, uma vez que, o crescimento dependerá da angariação de mais e melhores recursos implicando a disponibilização de informação a potenciais doadores, por exemplo.

Ao contrário do que poderia parecer intuitivo, o facto de não terem o lucro como escopo, não iliba as empresas do setor não lucrativo do dever de prestação de contas. A importância desta discussão no âmbito do SNL está em muito associada à especificidade da natureza das transações no SNL, relativamente àquelas dos setores públicos e privados (Franco, 2004). Hudson (1995) apresenta um esquema, que ilustra a natureza das transações nos diferentes setores.

Figura 2: Natureza das transações nos diferentes setores



Fonte: Hudson (1995)

No setor privado, verifica-se uma relação direta no comportamento entre agentes de mercado associada à racionalidade económica da prossecução do lucro. Assim, as empresas vão sempre procurar oferecer aos seus clientes a melhor combinação possível de preço/qualidade nos bens/serviços que disponibilizam, numa lógica de criação de valor para o acionista. Em termos da natureza das transações note-se que há sempre uma lógica de contrapartida económica associada aos recursos que fluem para a empresa, pelo que opera a regulação pelo mercado.

No setor público, pode-se encontrar de forma semelhante uma relação de causalidade na atuação dos intervenientes já que, os eleitores consomem bens e serviços públicos, pagam impostos e só estarão globalmente dispostos a manter o seu sentido de voto enquanto estiverem satisfeitos com a ação das entidades públicas. Neste contexto, assume-se que no setor público operam mecanismos de regulação pelos eleitores.

Ora, este tipo de relação não opera no SNL (ou Terceiro Setor) já que não há uma lógica de contrapartida direta entre as ESNL e as entidades com as quais se relacionam – os financiadores (Estado e outros doadores) e os utilizadores:

- Os utilizadores beneficiam do consumo de bens e serviços, pelos quais não pagam total ou parcialmente, sendo o custo indiretamente assegurado pelos recursos que fluem dos financiadores. Ora, se não suportam o custo global do bem ou serviço,

naturalmente assumirão que a melhor qualidade possível está assegurada. Será razoável admitir que, não existam mecanismos de avaliação da satisfação do "consumidor" que pudessem potenciar melhorias no desempenho da organização.

- Os financiadores por seu turno, porque pagam, mas não consomem, não conseguem aferir da qualidade dos bens ou serviços disponibilizados. Financiam as entidades em contrapartida da satisfação do seu sentido de dever e/ou autoestima ou no âmbito do cumprimento das suas obrigações contratuais (onde se incluem as instituições do Estado) e em geral, não reclamam feedback sobre a alocação dos fundos que disponibilizam.

Atualmente, porém, deparámo-nos com um mercado em que as organizações produzem bens e serviços mais complexos e concorrem, dentro e fora do SNL, na prestação de bens e serviços típicos do terceiro setor e, nessa medida, os seus beneficiários começam a ter alternativas e a aumentar o seu grau de exigência relativamente à aferição da sua qualidade.

Da mesma forma, o fenómeno de redução dos apoios do Estado aliado à maior concorrência sobre as fontes de financiamento privadas, justificam a necessidade de informar os doadores e financiadores, sobre a forma como os recursos são geridos e aplicados.

No âmbito das ESNL, o conceito do *accountability* surge, assim, como resposta à necessidade de transparência nas atividades que desempenham e também de consciencialização do seu impacto na sociedade em geral. A disponibilização de informação completa e abrangente, de natureza financeira e não financeira confere visibilidade aos recursos, atividades, desempenho e impacto social das ESNL, contribuindo de forma positiva e muito significativa para os processos de tomada de decisão e a ação destas organizações (Ebrahim, 2003; Franco, 2004; Greiling e Stotzer, 2015; Kearns, 1994 e 1996).

5.2. Normalização Contabilística no Setor Não lucrativo

Da normalização à harmonização contabilística

O conceito de normalização surge na literatura associado às ações conducentes à uniformização dos sistemas contabilísticos enquanto a harmonização surge como o processo de redução substancial da diversidade de normativos contabilísticos na prossecução do objetivo de comparabilidade (Rodrigues e Guerreiro, 2004).

O início do processo de normalização contabilística em Portugal tem mais de 35 anos e culminou, em 1977, com a publicação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC)[17].

Já o primeiro sinal de harmonização contabilística nacional surgiu com a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE), em 1986, e a tentativa de ajustamento às Diretivas Comunitárias que determinam a aprovação de um novo POC[18], em 1989, normativo contabilístico aplicável à generalidade das empresas.

Ao nível internacional, o fenómeno de globalização da economia mundial foi o principal motor do processo de harmonização contabilística (Rodrigues e Guerreiro, 2004: 11, Rodrigues, 2006). Citando Amaral (2001), o "fenómeno da globalização pode ser entendido como o processo pelo qual os mercados e a produção de diferentes continentes se tornam crescentemente interdependentes, em consequência do desenvolvimento dos fluxos do comércio internacional de bens e serviços, dos fluxos de capital e das transferências de tecnologia. (…) por conseguinte, a crescente interpenetração e crescimento dos mercados económicos e financeiros conduz à reconhecida necessidade de procura da minimização das inconsistências nos procedimentos contabilísticos, entre os diversos países."

A partir de 1 de Janeiro de 2005, como resultado desta consciencialização, os Estados membros da União Europeia (UE) assumiram, por imposição do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, o compromisso de adotar as normas internacionais de contabilidade (*IAS*) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), com o objetivo de

[17] Através do Decreto-lei nº 47/77, de 7 de fevereiro.
[18] Através do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro.

harmonizar as informações financeiras apresentadas pelas sociedades cujos títulos são negociados publicamente, assegurando uma melhoria da comparabilidade e transparência ao nível das demonstrações financeiras e contribuindo para o bom funcionamento dos mercados de capitais[19].

Em Portugal, na sequência da intensificação do processo de convergência, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) elabora o modelo de normalização contabilística atualmente em vigor em Portugal, o SNC, aprovado pelo Decreto-Lei 158/2009, de 13 de julho, que revogou o POC de 1989, caracterizando-o como um corpo de normas coerente com as normas internacionais de contabilidade e as normas internacionais e de relato financeiro (IAS/IFRS) em vigor na União Europeia.

Referenciais contabilísticos no Setor Não Lucrativo

"O terceiro sector mostra-se cada vez mais relevante na vida económica e social a nível local, regional, nacional e internacional, gerando auxílios, produzindo bens e prestando serviços em áreas sociais diversas. (...). Será, assim, necessária uma organização administrativa e contabilística que assegure uma correta e controlada prestação, quer dos serviços da instituição aos interessados quer das contribuições por ela recolhidas para o seu desempenho." (Rogério F. Ferreira, 2006)

No âmbito do anterior modelo de normalização contabilística, em face da inexistência de um normativo contabilístico específico para as ESNL, estas entidades tinham que aplicar o POC na preparação e elaboração das suas demonstrações financeiras.

Simultaneamente com a vigência do POC, foram ainda criados planos setoriais que desempenharam um papel de maior relevo no panorama nacional, dando resposta a algumas especificidades das ESNL, nomeadamente: (i) O Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social (PCIPSS)[20]; (ii) O Plano de Contas das Associações Mutualistas (PCAM)[21]; (iii) O Plano Oficial de Contabilidade para as Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes (POCFAAC)[22].

[19] Cf. Art.º 1.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002.
[20] Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 78/89, de 3/03.
[21] Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 295/95, de 17/11.
[22] Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 74/98, de 27/03.

Adicionalmente, quando estas organizações dispunham de recursos maioritariamente angariados no âmbito do Orçamento de Estado, verificava-se a obrigatoriedade de aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública[23].

Não obstante o esforço de ajustamento da normalização contabilística, os referenciais contabilísticos não respondiam às necessidades qualitativas de relato financeiro das ESNL.

Em face das suas características distintivas, considerando o papel e peso relevantes do SNL na economia e o facto de prosseguirem objetivos de interesse geral, reconhece-se a necessidade de aumentar a exigência de transparência relativamente à informação prestada sobre a atividade desenvolvida por estas entidades, em particular, no que refere à aplicação dos recursos que lhes estão confiados e quanto ao nível de prossecução e realização dos objetivos que estabelecem. Estas são aliás as razões apresentadas pelo legislador no Preâmbulo do diploma que aprova o regime de normalização contabilística específico para as Entidades do Setor não Lucrativo (ESNL) através do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 09 de março[24] e que faz parte integrante do SNC.

De acordo com a normalização para as ESNL, as entidades abrangidas por este regime estão obrigadas a apresentar, anualmente, um balanço, a demonstração de resultados por natureza ou por funções, a demonstração dos fluxos de caixa e um anexo, podendo ainda ter que elaborar uma demonstração das alterações nos fundos patrimoniais, por opção ou por exigências de entidades públicas financiadoras.[25]

Reconhecendo-se a pequena dimensão de uma grande parte das ESNL, o diploma prevê também que algumas entidades fiquem sujeitas ao "Regime de caixa". O relato financeiro destas entidades assenta em mapas financeiros em detrimento de DF, não aplicando a NCRF-ESNL, salvo se optarem, ou integrarem o perímetro de consolidação ou por imposição legal, estatutária ou de terceiros.

[23] Cf. Artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 232/97.
[24] O DL n.º 36-A/2011, de 09 de março veio alterar o DL n.º 158/2009, de 13 de julho, que aprova o SNC. O Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, altera os DL n.º 158/2009, de 13 de julho e DL n.º 36-A/2011, de 09 de março, para os exercícios que se iniciaram a partir de 01/01/2016.
[25] Cumpre referir que a NCRF-ESNL prevê que se possa optar alternativamente pela aplicação do conjunto das NCRF.

O SNC e a normalização contabilística para as ESNL encontram-se em vigor para os exercícios que se iniciaram, respetivamente, a partir de 01 de janeiro de 2010 e a partir de 01 de janeiro de 2012[26].

Enquadramento do tema em análise na NCRF-ESNL

"Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL) tem como objetivo estabelecer os principais aspetos de reconhecimento e mensuração, com as adaptações inerentes a este tipo de entidades (...)"[27].

De acordo com a Estrutura Conceptual do SNC (EC-SNC)[28], o "reconhecimento" corresponde ao processo de incluir nas demonstrações financeiras um determinado item, que satisfaça os critérios de reconhecimento preconizados na mesma; já a "mensuração" corresponde ao processo de determinar os montantes pelos quais um item deva ser reconhecido e inscrito na face das demonstrações financeiras.

A Integração das Contas não está relacionada com as questões de reconhecimento e mensuração, pelo que, as matérias tratadas na NCRF-ESNL não respondem diretamente à problemática central deste relatório.

Não obstante, no âmbito do regime contabilístico para o SNL está definida a hierarquia das normas a aplicar supletivamente quando a NCRF-ESNL não responda a algum aspeto particular de âmbito da contabilidade ou do relato financeiro, que é o caso, e é referido que se deve recorrer respetivamente às seguintes:

(i) NCRF e Normas Interpretativas (NI);
(ii) Normas Internacionais de Contabilidade, adotadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho;
(iii) Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações SIC-IFRIC.

[26] Alterações para os exercícios que se iniciam a partir de 01/01/2016, cf. DL n.º 98/2015, de 2 de junho.
[27] Cf. Aviso 8259/2015, de 29 de julho
[28] Cf. Aviso 8254/2015, de 29 de julho

Em face do exposto, procuraremos num capítulo posterior encontrar o normativo onde possamos enquadrar o tratamento da Integração das Contas.

5.3. Enquadramento contabilístico do tema

Conforme resultou da secção anterior, a NCRF-ESNL não responde diretamente à questão da integração de contas no CNE pelo que, supletivamente procurou-se enquadramento para a questão abordada nas NCRF, em particular, no Decreto-Lei 158/2009, de 13 de julho que aprova o SNC e na Norma Contabilística e de Relato Financeiro 15 - Investimentos em Subsidiárias e Consolidação (NCRF 15).

O Objetivo da NCRF 15

Os art.º 6.º e seguintes do DL 158/2009 referem-se às demonstrações financeiras consolidadas, mas nada referem quanto ao processo de consolidação propriamente dito.

Remetendo para a NCRF 15, verificamos que, apresenta como objetivo o de "proporcionar orientação prática quanto aos procedimentos de consolidação" (NCRF15, 1).

Este trabalho situa-se sobre a temática da integração de contas no CNE. De facto, o problema de "integração" prossegue objetivos equivalentes aos da "consolidação", já que se pretende que as demonstrações financeiras do todo (ou consolidadas nos termos da NCRF15) apresentem informação financeira acerca da totalidade das unidades orgânicas (grupo) como de uma única entidade se tratasse.

Verificando-se a aproximação ao nível do objetivo, cumpre aferir do enquadramento do tema em termos do Âmbito da norma.

O enquadramento no Âmbito do DL 158/2009 da NCRF 15 – o conceito de "entidade"

A NCRF 15 "deve ser aplicada na preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas de um grupo de entidades sob o controlo de uma empresa-mãe,

desde que a empresa-mãe não esteja dispensada de apresentar demonstrações financeiras consolidadas nos termos legalmente previstos. (…)" (NCRF15, 2).

Para contextualizar a temática no Âmbito da NCRF 15 será necessário verificar-se, nomeadamente, se o "grupo de entidades" poderá corresponder ao conjunto das unidades orgânicas no CNE. Esta questão é muito importante, uma vez que, como já referimos, todas as unidades orgânicas do CNE que prestam contas e gozam de autonomia administrativa e financeira, possuem o mesmo número de contribuinte e correspondem à mesma entidade jurídica. Embora possa parecer evidente a associação entre a "entidade contabilística" e a "entidade jurídica", o facto de as diversas unidades orgânicas prestarem contas de forma autónoma, justifica que, se faça uma análise mais aprofundada dos normativos vigentes.

Sobre a definição de "Grupo" o art.º 2.º do DL 158/2009 e a NCRF 15 esclarecem apenas que, é constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias. A subsidiária corresponde a uma entidade, ainda que não constituída sob a forma de sociedade, que é controlada por uma outra entidade, designada por empresa-mãe. Desta forma, à "entidade" não terá que corresponder uma "entidade jurídica".

A este nível, embora nada obste à aproximação dos conceitos, não é ainda inequívoco que a unidade orgânica no CNE possa equiparar-se a uma "entidade" e recorre-se à Estrutura Conceptual do SNC (EC-SNC).

No Âmbito da EC-SNC faz-se referência à "entidade que relata" como "uma entidade relativamente à qual existem utentes que confiam nas demonstrações financeiras como a sua principal fonte de informação financeira acerca da entidade". Ora, a prestação de contas no CNE ocorre ao nível de cada unidade orgânica e já tivemos oportunidade de confirmar a existência de *stakeholders* nos vários níveis da estrutura, o que não é contraditório ao enquadramento da unidade orgânica como "entidade".

Recorrendo, supletivamente, à normalização vigente na UE não se encontram esclarecimentos adicionais. No entanto, efetuando uma revisão sobre a normalização contabilística em curso, encontra-se um projeto de revisão da Estrutura Conceptual do IFRS (EC-IFRS), que se espera vir a ser publicada em 2017. Um dos aspetos importantes da revisão da EC-IFRS é precisamente o conceito de *"Reporting Entity*" (ou

"entidade"),[29]nomeadamente, se deve ser condição necessária e/ou suficiente tratar-se de uma entidade legal. Isto é algo que vem a ser discutido desde 2008, com a publicação de um "*Discussion paper"*[30].

Quer o *"Discussion paper"*, quer o *"Exposure Draft"* foram disponibilizados com o intuito de colher os comentários de entidades externas ao IASB e da leitura de diversas cartas verificou-se que, a definição da "Reporting entity" em termos estruturantes colheu parecer favorável por parte das entidades externas[31].

O "Exposure Draft" prevê a seguinte definição de "Reporting Entity":

"S1 A reporting entity is a circumscribed area of economic activities whose financial information has the potential to be useful to existing and potential equity investors, lenders and other creditors who cannot directly obtain the information they need in making decisions about providing resources to the entity and in assessing whether the management and the governing board of that entity have made efficient and effective use of the resources provided."

O documento esclarece ainda o seguinte:

"RE4 Identifying a reporting entity in a specific situation requires consideration of the boundary of the economic activities that are being conducted, have been conducted or will be conducted. The existence of a legal entity is neither necessary nor sufficient to identify a reporting entity. A reporting entity can include more than one entity or it can be a portion of a single entity. ".

As atualizações mais recentes na revisão da Estrutura Conceptual, relativamente ao conceito incluem a clarificação das fronteiras na determinação de uma "Reporting entity", quando não há correspondência a uma entidade jurídica. Na proposta mais recente, esta

[29] *Exposure draf* (IASB, 2015): http://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/exposure-draft/published-documents/ed-conceptual-framework.pdf disponível a 11/09/2017
[30] *Discussion pape*r (IASB, 2013): http://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/discussion-paper/published-documents/dp-conceptual-framework.pdff disponível a 11/09/2017
[31] Neste sentido, Deloitte, KPMG, PwC, FEE, entre outros. Comment letters ao exposure draft: http://www.ifrs.org/projects/work-plan/conceptual-framework/comment-letters-projects/dp-review-of-conceptual-framework/#comment-letters disponível a 11/09/2017

fronteira está associada em grande medida à relevância que a informação possa trazer aos utilizadores [32].

Este "*Exposure Draft"* clarifica o conceito de "entidade" contribuindo, de uma forma positiva, para a discussão em torno de algumas questões menos consensuais como é o caso do reporte separado quando estamos em face de uma mesma entidade jurídica.

Considerando que, o normativo europeu não apresenta nenhum elemento contraditório relativamente à definição que consta do normativo nacional, entende-se que, é válida a associação da unidade orgânica à "entidade" ou à "entidade que relata". Por analogia, o "grupo de entidades" corresponderá ao conjunto das unidades orgânicas do CNE e a "entidade-mãe" à Junta Central.

Concluímos que, a problemática da integração de contas no CNE pode ser contextualizada no âmbito da consolidação de contas e em particular da NCRF 15. Assim, as próximas questões a serem abordadas à luz da norma referem-se: (i) à obrigatoriedade de elaboração de demonstrações financeiras consolidadas; (ii) às dispensas e exclusões da consolidação; (iii) aos métodos de consolidação; (iv) aos procedimentos de consolidação.

5.4. Consolidação de Contas

Feito o enquadramento da problemática da integração de contas no CNE dentro do âmbito dos normativos contabilísticos que tratam a consolidação de contas, importará abordar os temas propostos na conclusão da secção anterior, caracterizando adicionalmente alguns aspetos conceptuais inerentes ao processo.

Foi já referido que, as normas do SNC emanam dos normativos em vigor na União Europeia. No entanto, fruto da dinâmica dos processos de revisão dos normativos contabilísticos a nível internacional após a publicação do SNC e em particular, nas normas associadas à consolidação de contas, verificam-se divergências, que podem ferir,

[32] A definição de "reporting entity" ainda não estabilizou. O ponto de situação da discussão a junho 2017, pode encontrar-se em: http://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/current-stage/summary-of-tentative-decisions-june-2017.pdf disponível a 11/09/2017.

em determinados aspetos, a comparabilidade da informação financeira das empresas portuguesas. Ao longo dos pontos seguintes, estas divergências serão oportunamente referidas.

No conjunto dos normativos contabilísticos e no âmbito do tema em análise, têm especial relevância os seguintes:

(i) No normativo do SNC
- Decreto-Lei 158/2009, de 13 de julho, que aprova o SNC
- NCRF 13 – Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas
- NCRF 15 – Investimentos em subsidiárias e consolidação
- NCRF 27 – Instrumentos financeiros
- NCRF 14 – Concentrações de atividades empresariais
- NCRF - PE

(ii) No normativo das IFRS
- IAS 27 – Demonstrações Financeiras Separadas
- IAS 28 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
- IFRS 3 – Concentrações de atividades empresariais
- IFRS 10 – Demonstrações Financeiras Consolidadas
- IFRS 11 – Acordos Conjuntos
- IFRS 12 – Divulgação de Interesses Noutras Entidades

Obrigatoriedade de elaboração de demonstrações financeiras consolidadas

O art.º 6.º do DL 158/2009 determina que, é sobre a empresa-mãe, sujeita ao direito nacional, que incide a obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas do grupo, constituído por ela própria e por todas as suas subsidiárias[33].

Ao nível da relação entre a empresa-mãe e as suas subsidiárias destaca-se o controlo.

[33] Subsidiária é uma entidade, incluindo entidade não constituída como sociedade, tal como uma parceria, que é controlada por uma outra entidade (designada por empresa-mãe) (IAS 27, 4; NCRF 15, 4)

De facto, a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas, independentemente da titularidade do capital, é obrigatória, desde que, exista controlo ou que, as duas entidades, empresa-mãe e subsidiária, sejam geridas como se constituíssem uma única entidade.

O conceito de controlo encontra-se definido no art.º 2 do referido DL, como o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma.

Presume-se que existe controlo quando uma entidade detém mais de metade da titularidade do capital da outra entidade. No entanto, há situações em que poderá existir controlo sem que se verifique a maioria da titularidade do capital.

Os critérios aplicáveis para aferir da existência ou não de controlo devem ser complementados com a aplicação da NCRF15 que refere, explicitamente que, para avaliar se uma entidade tem o controlo, é necessário aferir da existência de potenciais direitos de voto e de todos os factos e circunstâncias, que afetem esses mesmos direitos de voto, efetivos e potenciais[34] (NCRF15, 6).

Em termos de normativo internacional, têm-se verificado recentemente revisões ao nível da consolidação de contas, nomeadamente, com a publicação, em 2011, do IFRS 10 que vem substituir o IAS 27 quanto às demonstrações financeiras consolidadas. O IFRS 10 determina que, há controlo sobre uma entidade quando a entidade que controla está exposta ou é detentora de direitos relativamente a resultados variáveis, por via do seu relacionamento, e tem capacidade para afetar esses resultados através do poder que exerce sobre a investida (IFRS10, 5 e 6).

Assim, da leitura das IFRS resulta que, a definição de controlo estará mais associada ao conceito de "poder" do que à mera existência de maioria de titularidade de capital.

Dispensas da consolidação

Às condições de dispensa de consolidação que estão previstas no art.º 7.º do DL 158/2009 e que são consistentes com as previstas no IFRS 10, 4 – que não se aplicam caso uma das

[34] Ao contrário dos IFRS, o normativo nacional apresenta exemplos práticos que sirvam de orientação ao cálculo dos direitos de voto potenciais, matéria que é relevante devido à complexidade dos instrumentos financeiros a que as empresas portuguesas atualmente têm acesso.

entidades a consolidar (empresa-mãe ou subsidiária) seja uma sociedade com títulos admitidos, ou em processo de admissão, à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado membro da UE – acrescem as situações em que, a dimensão quantitativa do perímetro de consolidação não ultrapasse o limite de dois de entre três indicadores definidos no DL durante dois exercícios anuais consecutivos.

Na redação inicial do DL158/2009, os limites previstos estavam alinhados com o anterior normativo contabilístico, o POC. Com a entrada em vigor do Decreto-Lei 98/2015, de 02 de junho, que transpõe para o ordenamento jurídico as alterações no SNC impostas pela Nova Diretiva da Contabilidade e altera o DL 158/2009, para os exercícios a partir de 01 de janeiro de 2016, os limites foram alterados, conforme ilustrado na tabela abaixo.

Tabela 1: Limites quantitativos para a dispensa de consolidação de contas da empresa-mãe

Indicadores	Limites DL158/2009 *	Limites DL 98/2015
Total de balanço	7 500 000 €	6 000 000 €
Volume de negócios líquido	15 000 000 €	12 000 000 €
Número médio de empregados durante o período	250	50

(*) cf. redação inicial do DL158/2009

Fonte: Elaboração própria

A empresa-mãe pode ainda estar dispensada de apresentar demonstrações financeiras consolidadas sujeita à verificação das condições prevista no DL158/2009, se ela própria for, igualmente, subsidiária de outra empresa-mãe[35].

[35] Desde que, essa entidade esteja subordinada à legislação de um Estado membro e seja titular de todas as partes de capital da entidade dispensada ou detenha pelo menos 90 por cento das partes de capital da entidade dispensada da obrigação e os restantes titulares do capital desta entidade tenham aprovado a dispensa.

Exclusões da consolidação

Não estando a empresa-mãe dispensada de elaborar demonstrações financeiras consolidadas, deverá analisar quais as subsidiárias a incluir. Atente-se que o SNC permite, mas não exige que haja subsidiárias excluídas do perímetro de consolidação.

À semelhança do previsto no IFRS 10, o art.º 8.º do DL 158/2009 permite excluir da consolidação as subsidiárias sobre as quais não exista controlo[36].

O normativo português, no que se refere às exclusões de consolidação, diverge do preconizado no IFRS 10. As alterações introduzidas pelo DL 98/2015 vieram reforçar o distanciamento face ao normativo internacional, através da introdução de novas possibilidades de exclusão.

O quadro abaixo ilustra as exclusões permitidas por cada um dos normativos referidos.

Tabela 2: Critérios de Exclusão de consolidação

Critérios de Exclusão de consolidação	DL 158/2009*	DL 98/2015	IFRS10
Imaterialidade desde que aplicável ao conjunto das subsidiárias que são materialmente irrelevantes	X	X	
Restrições severas e duradouras que prejudiquem substancialmente o exercício dos direitos sobre o património ou a gestão da subsidiária	X	X	X
Partes de capital adquiridas para venda e classificadas em conformidade com a NCRF8/IFRS5	X	X	X

[36] Em termos de normativo internacional, o IFRS 10, na sua revisão mais recente, prevê ainda que no caso das "entidades de investimento" esteja proibida a consolidação de determinadas subsidiárias (IFRS10, 4(a)). A exceção para as "entidades de investimento" prevê a contabilização da generalidade das subsidiárias ao justo valor.

Critérios de Exclusão de consolidação	DL 158/2009*	DL 98/2015	IFRS10
Impossibilidade de obtenção de informação sem custos excessivos ou sem demora injustificada e os factos podem ser comprovados		X	
Subsidiárias das "entidades de investimento" cujo objeto social não inclui a prestação de serviços de suporte à atividade da empresa-mãe			X

(*) cf. redação inicial do DL158/2009

Fonte: Elaboração própria

Tratamento das participações financeiras e procedimentos de consolidação

A NCRF 15 é o normativo nacional aplicável aos investimentos em subsidiárias e consolidação.

O objetivo e o âmbito da NCRF 15 remetem para a sua dupla aplicação, especificamente:

- Nas demonstrações financeiras individuais, estabelecendo quais as regras de mensuração dos investimentos financeiros em subsidiárias;
- Nas demonstrações financeiras consolidadas de um grupo de entidades sob o controlo de uma empresa-mãe, estabelecendo orientação prática quanto aos procedimentos de consolidação.

Os normativos nacionais e internacionais prescrevem o tratamento dos diferentes tipos de participações financeiras para efeitos de contas individuais e consolidadas conforme ilustrado no quadro seguinte.

Tabela 3: Tratamento dos diferentes tipos de participações financeiras para efeitos de contas individuais e consolidadas

Entidades participadas	Tratamento das contas individuais	Tratamento nas contas consolidadas
Subsidiárias	SNC – Método da equivalência patrimonial (NCRF15, 8) • Ou método do custo se existirem restrições, que prejudiquem significativamente a transferência de fundos.	SNC – Método da consolidação integral (NCRF15, 10)
	IFRS – Custo ou justo valor ou método da equivalência patrimonial (IAS 27, 10)	IFRS – Método da consolidação integral • Exceto quando a empresa-mãe seja uma entidade de investimento em pode ser aplicável o justo valor (IFRS 10, 31)
Associadas[37]	SNC – Método da equivalência patrimonial (NCRF 15, 9 e NCRF 13, 44) • Ou método do custo se existirem restrições, que prejudiquem significativamente a transferência de fundos.	SNC – Método da equivalência patrimonial (NCRF 13, 44)
	IFRS – Custo ou justo valor ou método da equivalência patrimonial (IAS 27, 10)	IFRS – Método da equivalência patrimonial (IAS 28, 16)

[37] Associada é uma entidade, incluindo entidade não constituída como sociedade, tal como uma parceria, sobre a qual a investidora tenha influência significativa e que não seja uma subsidiária nem um interesse num empreendimento conjunto (IAS 28, 3; NCRF 13, 4).

Entidades participadas	Tratamento das contas individuais	Tratamento nas contas consolidadas
Entidades conjuntamente controladas[38]	SNC – Método da equivalência patrimonial (NCRF 15,9 e NCRF 13, 29 e 30)	SNC – Método da Consolidação proporcional (NCRF 13, 29 e 30)
	IFRS – Custo ou justo valor ou método da equivalência patrimonial (IAS 27, 10)	IFRS – Método da equivalência patrimonial (IFRS 11, 24)

Fonte: Elaboração própria

No que respeita às demonstrações financeiras individuais, a NCRF 15 privilegia a aplicação do método da equivalência patrimonial às partes de capital detidas em subsidiárias, remetendo para os procedimentos práticos constantes na NCRF 13 matéria que não é alvo da discussão central desta dissertação.

No âmbito das demonstrações financeiras individuais (ou separadas), de acordo com a última versão publicada do IAS 27 não está prevista a aplicação do método da equivalência patrimonial na mensuração das participações financeiras, prevendo-se a contabilização pelo método do custo ou justo valor.

O SNC, por seu lado, privilegia a aplicação do método da equivalência patrimonial em qualquer conjunto de demonstrações financeiras (consolidadas ou não) podendo condicionar, de alguma forma, o valor acrescentado das demonstrações financeiras individuais quando na presença de demonstrações financeiras consolidadas da mesma entidade. Efetivamente, da aplicação do método da equivalência patrimonial deverá resultar a igualdade do resultado do período e do capital próprio da empresa-mãe nas contas individuais e nas contas consolidadas.

Em termos dos procedimentos de consolidação a NCRF 15 e o IFRS 10 apresentam-se consistentes. Na tabela abaixo, procura-se ilustrar cada procedimento de uma forma sistematizada, a partir da leitura da NCRF 15.

[38] Empreendimento conjunto é um acordo contratual pelo qual dois ou mais parceiros empreendem uma atividade que seja sujeita a controlo conjunto (IAS 28, 3; NCRF 13, 4 e 5).

Tabela 4: Procedimentos de consolidação

Procedimento	Metodologia
Agregação linha a linha das demonstrações financeiras da empresa-mãe e das subsidiárias.	Somar itens idênticos de ativos, de passivos, de capitais próprios, rendimentos e gastos e fluxos de caixa de forma que se obtenha apenas um conjunto de demonstrações financeiras.
Harmonização das políticas contabilísticas, datas de relato e conversão/transposição de demonstrações financeiras em moeda estrangeira.	Para garantia da homogeneidade e comparabilidade no tempo e no espaço, todas as entidades têm de utilizar as mesmas bases políticas contabilísticas e as demonstrações financeiras agregadas devem corresponder ao mesmo período contabilístico. Quando as demonstrações financeiras individuais sejam preparadas em datas de relato diferentes, devem ser feitos ajustamentos dos efeitos de transações significativas ou de outros acontecimentos que ocorram entre essa datas e a data das demonstrações financeiras da empresa-mãe. A diferença entre as datas de relato não deve ser mais de três meses.
Eliminação das participações financeiras da empresa-mãe nas subsidiárias incluídas na consolidação	O interesse nas subsidiárias está refletido como investimento financeiro nas contas individuais da empresa-mãe. Para eliminar a duplicação de elementos, é necessário eliminar o valor dos investimentos financeiros (ao custo) da empresa-mãe em cada subsidiária e a parte da empresa-mãe nos capitais próprios de cada subsidiária. A diferença apurada (Goodwill) entre o investimento financeiro (ao custo) e a parte da empresa-mãe no capital próprio da subsidiária deverá ser tratada no âmbito da NCRF 14.

Procedimento	Metodologia
Identificação dos interesses minoritários nos ativos líquidos das subsidiárias consolidadas	Após efetuar o terceiro procedimento e no caso de as subsidiárias não serem detidas a 100 por cento pela empresa-mãe, subsiste uma parte do seu capital próprio ainda não eliminado e que é atribuível aos interesses minoritários separado em duas componentes: (i) os interesses minoritários no resultado líquido das subsidiárias consolidadas, relativos ao período de relato, são identificados e ajustados por dedução ao lucro do grupo. Devem ser apresentados separadamente na demonstração de resultados; (ii) os interesses minoritários nos capitais próprios das subsidiárias são identificados e apresentados no Balanço consolidado separadamente no capital próprio da empresa-mãe
Anulação dos saldos resultantes de operações intragrupo	Para que as demonstrações financeiras evidenciem apenas as operações de um grupo (como se se tratasse apenas de uma entidade) com entidades fora do grupo, há que eliminar totalmente os ativos e passivos, rendimentos e ganhos, gastos e perdas e fluxos de caixa relativos a transações entre entidades do grupo (os lucros ou perdas resultantes de transações intragrupo que se encontrem reconhecidos nos ativos, como inventários e ativos fixos, são totalmente eliminados).

Fonte: Elaboração própria

5.5. Abordagem à prestação de contas no CNE

Nesta secção pretende-se efetuar uma revisão dos trabalhos realizados no âmbito da prestação de contas nas ESNL e em particular no CNE. Interessará nomeadamente

perceber o âmbito, principais conclusões, limitações das abordagens à prestação de contas e de que forma contribuem para a temática específica da integração de contas.

Em 2005, Luís Francisco estuda o sistema de informação de contabilidade em ESNL, a partir do um caso concreto do CNE e apresenta propostas para esta organização.

O autor baseia-se num conjunto de entrevistas, para efetuar o ponto de situação sobre o tratamento da informação contabilística e de gestão na Associação. Com base nas necessidades de informação identificadas, apresenta um conjunto de contributos para a conceção de um sistema de informação de contabilidade.

No trabalho de campo, foram identificadas "as seguintes características do CNE, que influenciam o seu sistema de informação para a gestão:

- A autonomia de finanças e administração que cada nível territorial possui.
- A voluntariedade dos seus membros e nomeadamente daqueles que nas bases se dispõem a tratar a informação contabilística e de gestão.
- As quebras de continuidade ao nível dos seus órgãos de gestão em função dos respetivos mandatos eleitorais.
- O funcionamento da ação do CNE muito na base de projetos, com um princípio, meio e fim, e com alguma autonomia de gestão face a uma estrutura fixa ou semifixa.
- A diminuta utilização da informação financeira e contabilística por interessados externos.
- A existência de diferentes dimensões, ao nível da atividade interna e do movimento financeiro, entre as diferentes unidades orgânicas do CNE – principalmente entre o nível de Agrupamento e os níveis de Núcleo, Regional e Nacional."

Como principais propostas para a conceção do sistema de informação de contabilidade, destaca-se a adaptação para o CNE de metodologias como a Contabilidade de Fundos, o *Balanced Scorecard* (BSC) e o custeio por Centros de Responsabilidade.

As soluções e recomendações a que o autor chegou têm implicações para o CNE, nomeadamente quanto à identificação das necessidades seguintes:

- Formulação e planeamento estratégico.
- Revisão e adequação do seu atual sistema de informação para a gestão às metodologias propostas.
- Recursos de apoio, nomeadamente ao nível das tecnologias de informação e comunicação.
- Consolidação e interligação de dados entre os diferentes níveis da estrutura organizacional.

Ao nível do sistema de informação, Francisco (2005) apresenta já a proposta de um conjunto de documentos, que sintetizam a principal informação necessária para os interessados no CNE:

- Plano estratégico,
- Plano tático,
- Plano e orçamento,
- Quadro de gestão,
- Censo,
- Relatório e contas (anual),
- Relatório e contas consolidado (anual).

Entre as questões abordadas pelo autor, interessam ao estudo sobretudo os que tratam da contabilidade financeira: (i) a Contabilidade de Fundos no âmbito do CNE e (ii) a Consolidação e interligação de dados entre os diferentes níveis da estrutura. No seguimento da secção 5.2, cumpre ainda referir o contributo deste autor relativamente à questão do tratamento contabilístico diferenciado, consoante o volume de fluxos financeiros de cada entidade.

A Contabilidade de Fundos no âmbito do CNE

De acordo com o autor a Contabilidade de Fundos tem surgido como o tipo de contabilidade que melhor se adapta às ESNL.

Segundo os vários autores como Gross (1995), Arroyo (1990) e Bernardes (2003), referidos por Francisco (2005), a Contabilidade de Fundos e o seu interesse para as ESNL caracterizam-se resumidamente pelo seguinte:

- O conceito de Fundo pressupõe a segregação contabilística, o que não é forçosamente a de uma separação física de recursos. Um Fundo é uma entidade contabilística autónoma, com os seus próprios ativos, passivos, receitas, desembolsos ou gastos, com contas correntes com outros fundos e com contas de Situação Líquida.
- Os fundos contabilísticos são criados com o objetivo de controlar recursos restringidos e específicos e de demonstrar a conformidade com as exigências legais e regulamentares. Estes fundos resultam por isso dos diferentes destinos e restrições impostas aos recursos da entidade e que interessa autonomizar para melhor prestar contas.
- No âmbito da contabilidade de Fundos, pode ser obtido um conjunto completo de demonstrações financeiras para cada fundo de uma ESNL e para o conjunto dos fundos.

De facto, muitos dos recursos atribuídos a uma ESNL podem encontrar-se "restringidos", no sentido de terem destinos específicos. Ora estas limitações, tanto externas – ditadas pelos financiadores, investidores ou doadores – como internas – ditadas por algum objetivo ou regra – implicam obrigações importantes em termos de "prestação de contas". Se estas organizações não têm montado um sistema de contabilidade de fundos, terão dificuldades em prestar contas o que, consequentemente, trará repercussões negativas para a entidade financiada, pois tanto atuais como potenciais doadores, investidores ou financiadores não se sentirão estimulados a prosseguir com contribuições.

O CNE, como já foi referido, goza de autonomia de gestão entre as suas diferentes unidades orgânicas e cada uma apresenta autonomamente o "plano e orçamento" e o "relatório e contas".

Neste sentido, conclui-se que, parece adequada à situação do CNE a utilização por este da denominada "Contabilidade de Fundos".

Atualmente, de acordo com os estatutos e regulamentos do CNE, verifica-se uma aproximação à contabilidade de fundos em que a determinação dos "fundos" se faz segundo o critério de autonomia de gestão e financeira, visto que, o reporte separado é exigido a cada unidade orgânica nos quatro níveis da estrutura do CNE[39]. O autor refere ainda outros critérios que poderão ser utilizados, sobre os quais não nos iremos alongar por não ser do interesse central do tema em análise.

Consolidação e interligação de dados entre os diferentes níveis da estrutura

Embora Francisco (2005) identifique a necessidade de elaboração, daquilo que designa, de "Relatório e Contas Consolidado" no âmbito de uma reforma do sistema de informação de contabilidade, o documento não existe atualmente nem está previsto no CNE.

Na perspetiva deste autor, a abordagem à Integração das Contas das unidades orgânicas que compõem o CNE caracteriza-se da seguinte forma:

(i) O processo de consolidação no CNE pode decorrer com o processo do Censo já existente. Além dos Relatórios e Contas que as diferentes unidades orgânicas devem reportar para o nível superior, deve haver um modelo simples de apresentação da informação financeira e da informação não financeira relevante que sirva a desejada agregação.

(ii) No processo de consolidação de contas, poder-se-á seguir o método da consolidação integral[40], que fundamentalmente e adaptando-o ao caso terá as seguintes operações:

- Acumulação das contas do balanço e da demonstração de resultados pela totalidade;
- Eliminação dos saldos das contas referentes aos movimentos contabilísticos efetuados entre as unidades orgânicas a consolidar;

[39] Considerar abordagem complementar à prestação de contas na secção 5.1.
[40] Sobre o enquadramento no âmbito da Consolidação de Contas vejam-se as secções 5.3 e 5.4.

- Anulação de todas as operações realizadas entre as unidades orgânicas a consolidar, bem como, dos resultados contidos nos ativos que permaneçam dentro do grupo de unidades orgânicas a consolidar (Núcleo, Região, Nacional).

Para que este processo de consolidação resulte, exige-se toda uma série de operações prévias, que passam pela normalização e preparação de todos os níveis para a consolidação.

Uma das questões críticas a atender prende-se com o facto de existirem simultaneamente unidades orgânicas com regime de contabilização numa base de caixa e outras numa base de acréscimo.

Francisco (2005) refere que, "tendo em conta o, em princípio, menor volume de movimentos financeiros dos Agrupamentos e de algumas Juntas de Núcleo e Juntas Regionais; e tratar-se de uma associação de voluntários em que nem sempre existe alguém com formação contabilística para tratar das "contas". Atendendo ainda ao facto de, objetivamente, o lucro ser uma fraca medida do desempenho organizacional, de nesta matéria o maior interesse estar no controle de receitas, despesas e do saldo de tesouraria. Parece justificar-se que o regime de contabilização varie para os diversos níveis do CNE, em conformidade com o que neste momento se encontra estipulado para o CNE e já referido acima."

A organização da Contabilidade numa lógica de contabilidade de fundos não tem impacto no regime de contabilização, visto que, prevê que seja aplicado o regime de caixa ou de acréscimo consoante seja mais ajustado às necessidades dos utilizadores da informação financeira.

Em suma, a problemática da Integração de Contas no CNE já encontra uma proposta de abordagem em trabalhos prévios. Podemos sintetizar as principais conclusões do trabalho de Francisco (2005), de acordo com o seguinte:

(i) Identificou-se a necessidade de produção de um documento de prestação de contas para a totalidade das unidades orgânicas que compõem a entidade jurídica "CNE", designado de Relatório e Contas Consolidado;

(ii) O processo de consolidação prevê a utilização de modelos de reporte específicos a elaborar no decorrer do processo do Censo;

(iii) Propõe-se uma abordagem à Consolidação das Contas mediante a aplicação do método da consolidação integral;

(iv) Prevê-se previamente a adaptação generalizada à metodologia da "contabilidade de fundos" na Associação, que não obsta à coexistência de regimes de contabilização diversos como a base de caixa e do acréscimo.

6. Metodologia de trabalho

Abordagem à Problemática da Integração de Contas

A definição de uma metodologia de trabalho é essencial para dar resposta aos objetivos da investigação, de uma forma estruturada, assegurando-se nomeadamente a qualidade e validade das conclusões formuladas (Ryan et al., 2002).

Nos últimos anos têm-se verificado uma diversificação das opções metodológicas seguidas no âmbito da investigação em contabilidade. No contexto organizacional e social da contabilidade, assiste-se a um distanciamento do paradigma dominante de excessivo objetivismo e neutralidade no papel do investigador, optando-se por paradigmas que permitem abordagens mais subjetivas e/ou onde o investigador passa a ter um papel menos passivo (Vieira, 2009).

De facto, reconhece-se na investigação em contabilidade o interesse dos métodos "naturalistas", associados ao trabalho de campo, em detrimento da utilização do método "científico", da formulação e teste de hipóteses (Ryan et al., 2002).

No âmbito das correntes de investigação caracterizadas por maior dinamismo, interatividade social, maior proximidade e intencionalidade transformadora no sentido de promover ativamente a ação, surge na literatura o conceito de "Action Research" ou Investigação-Ação (Lewin, 1946).

Conjugando as definições propostas por vários autores referenciados por Latorre (2003), podemos descrever a Investigação-Ação como uma forma de investigação que conjuga utiliza técnicas de investigação (ou compreensão) consagradas para motivar a ação (ou mudança) que se decide tomar para melhorar a prática, utilizando um processo cíclico que alterna ente a ação e a reflexão crítica.

No âmbito da investigação do problema apresentado, em que se pretende compreender, melhorar e reformar práticas numa realidade social ainda pouco investigada, onde há complexidade, onde se exige um estudo detalhado, com análise e observação de diferentes fontes de informação ainda pouco estruturadas, implicando um papel ativo do

investigador, optou-se por realizar uma investigação qualitativa (Ryan et al., 2002; Vieira, 2009).

Em particular, tendo em conta o objetivo de estabelecer o enquadramento para responder à problemática da Integração de Contas no CNE, optou-se por aplicar a metodologia de *Action Research*.

Coghlan (2001) apresenta as características fundamentais do *Action Research:*

- Pressupõe a promoção deliberada de práticas de mudança que tem como foco a resolução de problemas reais.
- Implica que a abordagem à identificação de problemas se faça com base em ciclos iterativos que incluem planificação, ação e avaliação.
- O processo intencional de promoção da mudança implica a reeducação, conceito associado à alteração dos padrões de pensamento e ação previamente enraizados nos grupos e indivíduos. Um processo de reeducação efetiva implicará necessariamente que os grupos ou indivíduos optem livremente por participar e aceitar a transformação da realidade.
- Desafia a perspetiva atual sobre investigação participativa, que é congruente com o processo de reeducação efetiva.
- Pretende contribuir de forma deliberada e simultânea para a produção de novos conhecimentos e para a ação. Implicará sempre rigor na abordagem à formulação teórica aliado às componentes prática e interventiva.

Ao nível das variações na metodologia de *Action Research* considera-se que, a modalidade que melhor se enquadra no âmbito do problema central da dissertação é a *Insider action research* que prevê que o investigador está ele próprio integrado na organização e que enquanto ator já adquiriu conhecimento prévio do processo ou situação alvo de estudo (Coghlan, 2001).

Esta modalidade incorpora naturalmente uma série de desafios aos investigadores às quais importa atender (Coghlan, 2001):

(i) O conhecimento prévio – que por um lado permite que a investigação parta de uma base de conhecimento ampla do funcionamento da organização e do próprio problema em análise, mas que por outro lado poderá conduzir o

investigador a assumir determinadas questões sem a validação necessária devido à proximidade à organização e aos dados. Relativamente a esta questão impõe-se que ao longo da investigação sejam feitos vários processos de introspeção e reflexão relativamente aos dados recolhidos e à própria experiência do investigador de forma a permitir detetar conclusões que não estejam devidamente suportadas ou testadas.

(ii) A dualidade de papéis – o papel na organização e o papel de investigador – que implica que o investigador possa ter que gerir conflitos e que possa encontrar simultaneamente recetividade ou resistência reforçadas na investigação, pelo facto de desempenhar um papel dentro da organização.

(iii) A gestão da política organizacional – empreender um projeto de *Action Research* dentro da própria organização tem conotação política e poderá ser considerado subversivo. Mesmo tratando-se de uma ESNL, será importante manter a credibilidade do projeto enquanto motor efetivo de mudança, para promover a confiança dos agentes e, ao mesmo tempo, avaliar o poder e posicionamento dos *stakeholders* mais relevantes, procurando evitar que a investigação seja influenciada por preconceitos sobre aspetos que possam ser importantes para a ação.

De forma a responder aos desafios impostos pela metodologia de investigação, optou-se pela constituição de equipas de trabalho formadas por elementos de várias Regiões do país e com representatividade de elementos das estruturas locais e intermédias em detrimento da estrutura central. Ao mesmo tempo, a utilização de diversas técnicas de recolha de dados e a opção por amostras mais abrangentes permite maior fonte de informação para um processo mais objetivo de formulação do plano de ação.

Vários autores propõem modelos para os ciclos iterativos de *Action Research* (Lewin, 1946; Kemmis, 1988; Elliot, 1991 citados por Latorre, 2003). Considerando a proposta dos "ciclos de ação reflexiva" de Lewin (1946), podemos verificar que o modelo inclui globalmente três fases nucleares: planificação, ação, e avaliação da ação. Defende-se que uma investigação parte sempre de (i) uma "ideia inicial" que corresponde ao tema ou problema a abordar sobre o qual é traçado (ii) um plano de ação, devendo proceder-se a um reconhecimento e avaliação do seu potencial e limitações previamente (iii) à ação

propriamente dita. Em cada passo do plano de ação pressupõe-se uma (iv) avaliação sucessiva dos resultados e ajustamento do plano de ação se necessário.

Transpondo este modelo para o problema em estudo, conseguimos estruturar as fases do modelo de acordo com o esquema seguinte:

(i) A problemática da Integração de Contas no CNE corresponderá à "ideia inicial".
(ii) A fase de planificação envolverá toda a recolha de dados, observação e análise documental que permitirão elaborar o plano de ação propriamente dito.
(iii) Partir para a ação, corresponderá à fase de concretização de passos do plano de ação, nomeadamente a elaboração de documentos que servirão de base à implementação do projeto de Integração de Contas.
(iv) Todo o processo pressupõe reflexão contínua, ou seja, avaliação do potencial e limitações do plano de ação desde logo decorrente da revisão da literatura e toda a recolha de dados subsequente e sucessivamente ao nível da execução de cada passo do plano de ação.
(v) Este esforço de avaliação permitirá ajustar o plano de ação no sentido da prossecução do objetivo final que corresponde à resposta à ideia inicial.

Na fase de planificação, é necessário pensar nas técnicas para a recolha de dados que servirão de base à elaboração do plano de ação (Ryan *at al.*, 2012; Vieira, 2009). A este nível, elegeu-se como técnica a "análise documental", desenvolvida no Capítulo da Revisão da Literatura, que servirá como fonte de informação para (i) estabelecer o enquadramento normativo aplicável ao problema e (ii) efetuar uma pesquisa crítica das abordagens diretas ou indiretas ao tema em análise.

Adicionalmente, previamente à definição do plano de ação, será necessário efetuar um diagnóstico sobre a situação atual ao nível das práticas contabilísticas do CNE, optando-se neste caso pela realização de "inquéritos por questionário".

Será ainda pertinente a utilização da técnica de "observação participante". Pretende-se tirar partido do conhecimento do investigador no seio da organização em estudo, permitindo maior facilidade de observação, interpretação e interação com a aplicação das duas técnicas de recolha dos dados mencionadas acima.

Diagnóstico sobre as práticas contabilísticas no CNE

Recorrer-se-á à técnica de inquérito por questionário para inquirir sobre as práticas contabilísticas nos diferentes níveis da estrutura orgânica do CNE, por se entender que será a forma mais eficiente na prossecução do nosso objetivo.

Optou-se por preparar o inquérito, para ser remetido por via postal e via eletrónica, com base num questionário e carta de apresentação.

Globalmente, pretende-se aferir dos seguintes aspetos:

- Caracterização da Unidade Orgânica;
- Grau de implementação do normativo contabilístico em vigor;
- Graus de cumprimento dos normativos internos do CNE ao nível da prestação de contas.

Será ainda útil aferir do grau de recetividade à Integração das Contas.

A utilização do questionário tem como limitação a redução da probabilidade de obtermos resposta. Tendo em vista esta limitação, em termos de definição da amostra, entendeu-se que o questionário seria enviado à totalidade da população com exceção da Junta Central: Agrupamentos, DMF, Centros Escutistas, Juntas de Núcleo, Juntas Regionais. Ao mesmo tempo, no esforço de apelo à resposta, elegeram-se o contato telefónico e participação em reuniões de foro regional e nacional para obter a maior taxa de resposta possível.

No que respeita à análise dos dados para caracterização das práticas contabilísticas no CNE, escolheu-se a análise por via da estatística descritiva para de forma sistematizada, apresentar os resultados do inquérito realizado.

7. Plano de Ação para a Integração de contas

A necessidade de implementação de um processo de prestação de contas, integrado alinhado com o normativo contabilístico em vigor, assume atualmente importância central no CNE.

Com vista a responder a esta problemática, a Junta Central promove o Projeto de Integração de Contas.

O primeiro passo para materialização deste projeto ocorre, em finais de 2014, com a nomeação de uma Comissão interna responsável pelo seu desenvolvimento e implementação.

Nas próximas secções pretende-se apresentar o plano de ação para a implementação do modelo de reporte integrado de contas no CNE, à luz da metodologia de *Action Research*, apresentada no capítulo 6.

Neste sentido, cumpre enquadrar previamente, cada uma das secções, em termos das fases nucleares que compõem os ciclos iterativos da metodologia:

- Nos capítulos 7.1 e 7.2 procede-se à apresentação da fase inicial de planificação do projeto: (i) a definição das equipas de trabalho e respetivos objetivos e; (ii) a calendarização global e orçamento do projeto;
- No capítulo 7.3 é apresentada a proposta, já aprovada, das bases do modelo de Integração das Contas, que corresponde à fase de ação sobre a problemática inicial, conforme a metodologia de *Action Research.* No mesmo capítulo, expõe-se a abordagem planeada para validação (ou avaliação) da proposta e para o seu desenvolvimento. Nomeadamente, são debatidos os pressupostos assumidos no questionário inicial realizado junto das estruturas intermédias do CNE;
- A integração do investigador no projeto ocorre nesta fase de reflexão e parte-se para uma revisão da planificação inicialmente proposta, que é apresentada no capítulo 7.4, iniciando um novo ciclo iterativo. A partir desta fase, aplica-se a modalidade da metodologia do *Insider Action Research*;
- A revisão do plano de ação faz-se a partir da realização de um questionário (intermédio) para diagnóstico das práticas contabilísticas do CNE, que serve como

suporte à conceção do modelo incluindo a reflexão sobre a ação, concretizada na proposta inicial;

- Finalmente, no capítulo 7.5 expõem-se os passos do plano de ação já concretizados, identificando os fatores técnicos determinantes do processo. Esta secção, inclui a análise crítica da fase planificação e das ações desenvolvidas com vista a contribuir para o tratamento deste tema no futuro.

7.1. Definição de equipas de trabalho e objetivos

Identificado o problema e definido o objetivo final, para possibilitar o desenvolvimento e implementação efetivos do plano de ação, a Comissão interna formada teve que definir, à partida, Grupos de Trabalho, com objetivos específicos, para tratar as diversas vertentes do projeto.

Considerando que:

- A temática da prestação de contas de forma integrada implica, desde logo, a discussão na vertente contabilística, que corresponde à área dominante do tema;
- Os regulamentos internos não respondem à necessidade maior transparência na prestação de contas, identificada internamente, traduzindo-se na necessidade informação integrada. Simultaneamente, há inconsistências entre os normativos contabilísticos em vigor e os regulamentos atuais da Associação. A necessidade de alinhamento ao nível do normativo interno corresponde a questões de natureza legal;
- Será necessário assegurar, de forma autónoma, a monitorização e cumprimento de quaisquer normativos no âmbito da prestação de contas, que corresponde, à discussão do tema no âmbito da fiscalização;
- A atividade da associação está assente no voluntariado, tem uma dimensão e dispersão geográfica significativas e o sistema de governo está assente em mandatos rotativos. Neste sentido, quaisquer alterações implementadas transversalmente em todas as estruturas, implicarão um esforço significativo de formação de recursos adultos, que corresponde a uma vertente também ela separável das restantes;

Entendeu-se que, a Comissão interna deveria ser constituída por quatro Grupos de Trabalho, de acordo com as quatro áreas de intervenção que foi possível distinguir: (i) normalização contabilística; (ii) normas e regulamentos internos; (iii) fiscalização; (iv) formação.

Equipas especialistas versus equipas multidisciplinares

A coordenação do Projeto, ficou assegurada por um colégio, composto dois voluntários. O Secretário Nacional para a Gestão e o Presidente do Conselho Fiscal e Jurisdicional Nacional do CNE, responsáveis pelas áreas de relevo para o tratamento do tema assumiram a coordenação, uma vez que, os objetivos específicos de cada área estavam vertidos no plano de ação da Junta Central para o mandato que lhes foi conferido.

Cada um dos Grupos de Trabalho foi também formado por voluntários especializados da Associação, com percursos académico e profissional relevantes, dentro das áreas específicas associada a cada um dos grupos, bem como, pela sua participação em equipas de trabalho de projetos estruturantes na associação[41].

Para assegurar alguma proximidade às necessidades dos diversos tipos de entidades orgânicas e, simultaneamente, distanciamento dos objetivos específicos da Junta Central enquanto entidade de suporte, as equipas de trabalho incluíram elementos de várias Regiões do país e número representativo de elementos das estruturas locais e intermédias em detrimento da estrutura central.

Ao mesmo tempo, para garantir que o projeto não sofria atrasos, decorrentes das limitações na disponibilidade dos recursos voluntários, a Associação nomeou ainda um colaborador interno remunerado do departamento administrativo e financeiro dos Serviços Centrais, para assessorar as equipas no desenvolvimento de todo o projeto, em particular, a responsável pela normalização contabilística.

A integração do investigador no grupo de trabalho para a definição do modelo de normalização contabilística ocorre em 2015, no seguimento da apresentação do projeto

[41] A implementação do SIIE – Sistema Integrado de informação escutista, em 2007 e a Implementação do novo Programa Educativo em 2009 são dois exemplos dos projetos de maior impacto.

de integração de contas no Conselho Nacional de maio desse ano[42]. Os fatores que o determinaram foram essencialmente os seguintes: (i) a experiência profissional relevante nas áreas de contabilidade, auditoria e controlo de gestão (ii) a experiência interna à organização decorrente do mandato como Secretário para a Gestão da Região de Braga, para o triénio 2011-2014, particularmente quanto à implementação pioneira na Associação, dos normativos para o SNL, nas contas da Região de Braga, para o exercício de 2011; (iii) o interesse demonstrado pelo investigador na participação no projeto.

Optou-se pela constituição de equipas especializadas para potenciar a produtividade, colhendo-se as vantagens da complementaridade das equipas multidisciplinares na interação entre os quatro diferentes grupos de trabalho, centralizada nas figuras da coordenação.

Os objetivos específicos, de cada um dos grupos de trabalho, podem resumir-se da seguinte forma:

(i) Normalização contabilística

- definir e implementar um modelo de reporte financeiro que permita a integração de todas as unidades orgânicas, que devam ser incluídas no perímetro, para efeitos de prestação de informação financeira transparente, sobre o desempenho da atividade e prossecução dos objetivos do CNE;
- elaborar um manual de procedimentos que permita suportar o modelo seja desenvolvido;

(ii) Normas e regulamentos internos

- efetuar levantamento de todas as normas e regulamentos internos com impacto na prestação de contas, nos diferentes níveis da estrutura organizacional;
- elaborar propostas de alteração nas normas e regulamentos internos para implementação do novo modelo de reporte integrado;

[42] Conforme atos oficiais emitidos pela mesa do Conselho Nacional do CNE, com referência ao Conselho Nacional de Representantes de 23 de Maio de 2015, disponível em: http://www.escutismo.pt/dirigentes/recursos/oficiais/pag:recursos_oficiais/0478d56c-271b-48ca-afa0-cbb3ccac8e0c

(iii) Fiscalização

- efetuar a revisão dos mecanismos de monitorização atualmente em vigor, na Associação, à luz do novo modelo de reporte integrado de contas;
- propor alterações aos procedimentos atualmente regulamentados para promover uma implementação efetiva do novo modelo, nomeadamente, em termos do perímetro, da tempestividade e dos meios para uma monitorização/fiscalização efetivas;

(iv) Formação

- efetuar o levantamento das necessidades de formação;
- efetuar a revisão dos conteúdos atuais de formação relativamente à prestação de contas;
- elaborar e comunicar um novo plano e calendário de formação à luz do modelo que vier a ser aprovado.

As equipas foram constituídas com cerca 2 elementos cada. Globalmente a Comissão interna para o Projeto de Consolidação de contas foi composta por 9 elementos, incluindo a coordenação.

A opção de não incluir consultores externos teve que ver, essencialmente, com o facto de se terem encontrado internamente as valências relevantes para o desenvolvimento do projeto, sem consumo de recursos financeiros, que não os inerentes às deslocações das equipas e consumíveis incorridos no âmbito do mesmo.

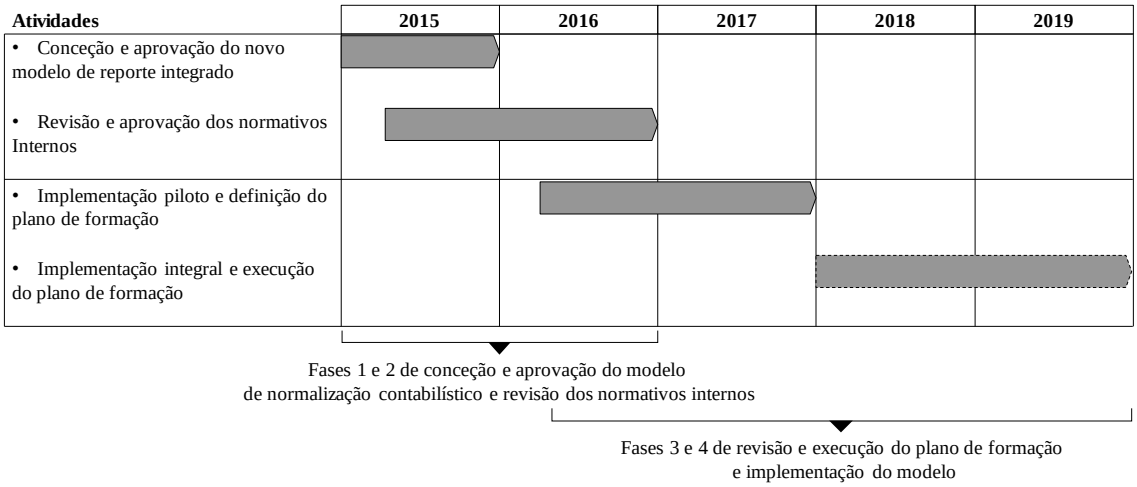
7.2. Calendarização e orçamento

7.2.1. Calendarização global

No arranque do projeto, a calendarização previa que o novo modelo ficasse totalmente implementado no final de 2019 e incluía globalmente 2 fases de conceção do modelo e revisão de normativos e 2 fases de implementação do modelo, primeiramente numa versão piloto e posteriormente de uma forma transversal à generalidade das estruturas do CNE.

A figura abaixo ilustra o cronograma inicialmente definido para o projeto.

Figura 3: Calendarização inicial do Projeto



Fonte: elaboração própria

O calendário foi definido tendo em conta os seguintes fatores; (i) experiência profissional anterior dos elementos das equipas em projetos de relevo; (ii) replicação de projetos estruturantes implementados dentro da Associação[43], como por exemplo, o da implementação do Sistema Integrado de Informação Escutista (SIIE) que é o aplicativo atualmente utilizado para reporte das contas por parte dos Agrupamentos; (iii) as características da Associação, já referidas anteriormente, em termos da sua dimensão em número de entidades orgânicas, da dispersão geográfica, do sistema de governo com mandatos rotativos e assente no voluntariado, que têm naturalmente impacto no cronograma do Projeto, tornando-o mais moroso à partida, quando comparado com o que ocorria numa Associação de menor dimensão ou na realidade de uma Sociedade Comercial, por exemplo.

Estimou-se que, decorridos 5 anos do arranque do projeto, seria possível garantir uma implementação integral do novo modelo de reporte integrado de contas que, a partir dessa data, seria de aplicação obrigatória para todos os níveis da estrutura.

[43] A implementação do SIIE – Sistema Integrado de informação escutista, em 2007 e a Implementação do novo Programa Educativo em 2009 são dois exemplos dos projetos de maior impacto

7.2.2. Orçamento

Tendo em consideração que a Comissão interna era formada por elementos voluntários, com a única exceção do colaborador remunerado, não foi elaborado um orçamento do projeto.

Além do custo do colaborador remunerado da associação, haveria ainda a considerar os custos com deslocações e outras despesas gerais decorrentes do desenvolvimento do projeto e que ficariam a cargo da Associação.

O número de horas de trabalho despendidas pelas equipas também não foi estimado, fundamentalmente, porque não comportariam custo financeiro para a organização.

7.2.3. Nível de Execução do Projeto

O Projeto de Integração das Contas no CNE foi submetido a aprovação em Conselho Nacional de Maio de 2015 e foi aprovado, juntamente com a proposta de conceção do modelo na generalidade. Corresponde a dizer que, o grupo de trabalho definiu à partida uma proposta, com as bases em que o modelo de reporte integrado de contas deveria assentar, conforme teremos oportunidade de descrever na próxima secção.

Não obstante, em 2016 o projeto não sofreu nenhum desenvolvimento significativo e, nesta fase, encontra-se com um atraso estimado de um ano, com todas as fases do projeto não concluídas.

Esta nota é importante para enquadramento prévio nas considerações que serão apresentadas nas secções seguintes.

Considerando que,

- Em 2016, decorreram o processo eleitoral e as eleições para a Junta Central e para o Conselho Fiscal e Jurisdicional Nacional, para o mandato do triénio 2017-2019;
- No mesmo ano, arrancou a preparação do maior acampamento nacional de sempre em Portugal, o ACANAC 2017, que contou com cerca de 21 mil participantes;

A necessidade de alocação de recursos a outros processos significativos contribuiu para a falta de disponibilidade das equipas para o Projeto de integração de contas.

7.3. Planeamento inicial: proposta de modelo na generalidade e abordagem ao seu desenvolvimento

7.3.1. Aprovação do modelo na generalidade

Definidos os grupos de trabalho e respetivos objetivos, avançou-se para o plano de atividades, daquele responsável pela área dominante – a normalização contabilística.

O Grupo de Trabalho inicial identificou duas etapas principais na fase de conceção do modelo: (i) aprovação do modelo na generalidade e (ii) aprovação das especialidades necessárias para implementação.

Na fase de aprovação do modelo na generalidade, desde logo, foram identificados os temas pertinentes, que corresponderam aos seguintes:

(i) esquema geral de consolidação;
(ii) nível de consolidação;
(iii) regime de contabilidade;
(iv) período de relato.

No âmbito da submissão do Projeto de Integração de Contas ao Conselho Nacional, em maio de 2015, o Grupo de Trabalho inicial, optou por incluir na proposta as bases do modelo na generalidade.

Idealmente, a proposta do projeto com identificação dos objetivos e calendarização e a proposta de modelo na generalidade, seriam submetidas à aprovação ao Conselho Nacional em momentos diferentes. No entanto, a proposta foi assim enviada, porque o Conselho Nacional ocorre apenas de seis em seis meses e o adiamento da apresentação das bases do modelo poderia comprometer os prazos definidos.

Nos termos da calendarização global, apresentada no capítulo 7.2., a definição do modelo de reporte integrado de contas e os documentos suporte base mínimos, que permitissem a implementação do projeto piloto, teriam que estar concluídos previamente ao arranque do exercício que se iniciasse em 2017.

Esta proposta inicial, assentou fundamentalmente na análise documental e conhecimentos técnicos dos elementos da equipa e ainda em contributos recolhidos no contacto e discussão com diversos Secretários Regionais para a Gestão.

A proposta do modelo de integração na generalidade apresentada ao Conselho Nacional de 2015, consistia no seguinte:

(i) Esquema geral de consolidação: um modelo de integração em quatro níveis: Nível 1 – Junta Central Nível 2 – Juntas Regionais Nível 3 – Juntas de Núcleo Nível 4 – Agrupamentos;

(ii) Nível de consolidação: a consolidação será feita do nível local para o nível imediatamente acima, ou seja, de Agrupamentos (Nível 4) para o Nível 3 (Núcleos) ou diretamente no Nível 2 (quando não existam Núcleos). Por sua vez, o Nível 2 (Regiões) consolida no Nível 1 (Junta Central). No caso dos DMF's far-se-á de forma semelhante, mantendo a especificidade dos mesmos;

(iii) Regime de contabilidade: as Entidades que se enquadram nos Níveis 1,2 e 3 com regime de contabilidade organizada obedecendo ao legislado para Entidades do Setor Não Lucrativo do SNC. Afirmando-se que as estruturas regionais e de núcleo já apresentam a sua contabilidade de forma organizada, este procedimento seria mantido. As entidades do Nível 4 (Agrupamentos) com apresentação dos seus movimentos de uma forma simplificada, apenas numa relação de Recebimentos e Pagamentos, numa plataforma online, simples na ótica do utilizador, devidamente parametrizada para integração na contabilidade;

(iv) Período de relato: definição de um único período de relato financeiro entre os vários níveis: Agrupamento, Núcleo, Região e Nacional;

(v) Plano de contas: existência de com um único Plano de Contas para todo o CNE com um único software de contabilidade.

Com a aprovação das bases do modelo de integração, dá-se início à segunda fase da conceção do modelo, com o principal objetivo de especificação das bases que foram definidas e definição do modelo de implementação.

7.3.2. Abordagem planeada para desenvolvimento do modelo

Com o arranque desta fase, o grupo de trabalho organiza um ciclo de reuniões com chefes e secretários regionais, de forma a partilhar e discutir a proposta já aprovada e ao mesmo tempo, colher contributos para as especificações que seria necessário desenvolver.

Diagnóstico (inicial) das práticas contabilísticas no CNE

Para suporte às reuniões internas realizadas, é elaborado um questionário prévio para identificação de práticas contabilísticas.

Este questionário foi endereçado por via eletrónica, apenas às estruturas intermédias, Regiões e Núcleos, e as respostas foram recolhidas até setembro de 2015.

As questões colocadas prendiam-se com: a existência ou não de contabilidade organizada nas entidades orgânicas; o tipo de prestador de serviços, interno ou externo; o aplicativo utilizado e; o custo médio da prestação de serviços de contabilidade. Foram ainda colocadas questões para aferição da dimensão das entidades, do cumprimento do normativo contabilístico em vigor para o SNL e sobre o período de relato que as entidades consideravam mais adequado para a Associação. Ao todo, foram inquiridas 20 Juntas Regionais e 33 Juntas de Núcleo e obtiveram-se respostas relativamente a 17 entidades.

Os resultados obtidos, foram apresentados no ciclo de reuniões organizado com os responsáveis das estruturas intermédias e, esta fase, coincide também com a integração do investigador no grupo de trabalho.

Relativamente aos resultados do questionário, notou-se que, apresentavam fragilidades que não permitiriam suportar com propriedade as propostas já apresentadas. Não foi efetuado diagnóstico ao nível da estrutura local, dos Agrupamentos, que são em número significativamente mais representativo e que apresentam características distintivas dos restantes níveis da estrutura, onde um novo processo de prestação de contas por exemplo terá o impacto mais significativo. Adicionalmente, nos questionários enviados não foram considerados os vários tipos de entidades orgânicas que podem estar sob a gestão das Regiões ou Núcleos, como os Centros Escutistas e os DMF’s e que poderão ter impacto na representatividade e nos resultados do questionário.

Em face desta constatação, os elementos do grupo de trabalho concordaram com a elaboração de um diagnóstico intermédio, que permitisse validar os pressupostos já assumidos e suportar quaisquer alterações aos mesmos, bem como, suportar o plano de ação para a conceção global do modelo de reporte integrado e o alinhamento da fase de implementação. Este diagnóstico é apresentado no próximo capítulo, na secção 7.4.1.

Desenvolvimento do modelo

Para suporte ao desenvolvimento modelo de reporte integrado, solicitou-se, aos interlocutores nas estruturas intermédias, a partilha de documentos base, como por exemplo: planos de contas utilizados pelas Regiões, relatórios e contas das Regiões e reflexões sobre o período de relato considerado mais adequado. Este processo decorreu entre finais de 2015 e ao longo de 2016. O recebimento de informação foi centralizado num dos elementos do grupo de trabalho e os principais contributos foram partilhados com toda a equipa para suportar a elaboração das especificações.

Conforme referido em 7.2.3., em 2016, o projeto sofreu um atraso significativo e só em abril de 2017 foram retomados os ciclos de reuniões com secretários regionais para apresentação e discussão de conclusões obtidas da análise dos documentos partilhados e das propostas de documentos suporte do modelo.

7.4. Revisão do Plano de Ação para o Modelo de Reporte integrado das Contas

No seguimento da integração do investigador no grupo de trabalho, foi possível revisitar todo o processo de elaboração do plano de ação, incluindo a elaboração do diagnóstico das práticas contabilísticas no CNE.

Este processo teve em vista avaliar se os pressupostos já assumidos no modelo teriam suporte válido e simultaneamente sustentar a proposta para a finalização do modelo de reporte integrado de contas.

Em consequência, nas secções seguintes apresenta-se uma revisão da fase de planificação para a conceção de um modelo de reporte integrado de contas no CNE, partindo de um diagnóstico prévio das práticas contabilísticas.

7.4.1. Diagnóstico (intermédio) das práticas contabilísticas no CNE

O CNE tem 6 tipos de entidades orgânicas distribuídos por 4 níveis da estrutura da organização, no total de 1.148 entidades, em território português, de acordo com os censos de 2017.

Caracterizamos o CNE na secção 4.1, distinguindo os 6 tipos de entidades orgânicas:

(i) os Agrupamentos, que correspondem ao nível local da estrutura onde efetivamente o movimento desenvolve a sua atividade principal na prossecução da sua missão;
(ii) os Núcleo, que correspondem a estruturas de suporte intermédias;
(iii) as Regiões, que correspondem a estruturas de suporte intermédias;
(iv) a Junta Central, que assegura a representação do CNE e corresponde à estrutura central ou de topo;
(v) os DMF's, que correspondem a estruturas intermédias de suporte;
(vi) os Centros Escutistas, que correspondem a estruturas intermédias de suporte.

As entidades orgânicas no CNE foram ainda classificadas de acordo com os 4 níveis da sua organização associativa e territorial que se seguem:

(i) nível local, que inclui os Agrupamentos e Centros Escutistas geridos diretamente pelos primeiros;
(ii) nível intermédio das estruturas de núcleo, que inclui as Juntas de Núcleo e outras entidades orgânicas autónomas que estas gerem, como é o caso dos DMF's e Centros Escutistas;
(iii) nível intermédio das estruturas regionais, que inclui as Juntas Regionais e outras entidades orgânicas autónomas que estas gerem, como é o caso dos DMF's e Centros Escutistas;
(iv) nível central, que inclui a Junta Central e as entidades orgânicas que esta gere.

Procedeu-se à elaboração do diagnóstico, acerca das acerca das práticas contabilísticas nos diferentes níveis da estrutura do CNE, de modo que, em conjunto com as conclusões retiradas da análise da literatura, seja possível sustentar o plano de ação a propor para implementação do modelo de reporte de contas integrado na Associação e simultaneamente, elencar as principais vantagens e desvantagens das opções que possam ser tomadas em cada fase do processo.

O diagnóstico abrangeu todos os níveis da estrutura com exceção da estrutura central. A recolha de respostas decorreu entre maio e agosto de 2017.

Com este diagnóstico, para cada nível da estrutura da Associação, pretende-se aferir dos seguintes aspetos:

- Grau de implementação do normativo contabilístico em vigor;
- Grau de cumprimento dos normativos internos do CNE ao nível da prestação de contas, incluindo a aferição dos motivos em causa de não cumprimento;
- Indicador sobre a intenção de cumprimento ou não, por parte dos inquiridos, da proposta de modelo integrado de Contas, incluindo a posição dos inquiridos relativamente a condições prévias para a consolidação, como por exemplo, o alinhamento de períodos de reporte, aplicativos de contabilidade, entre outros.

7.4.1.1. Caracterização da População

No âmbito da análise da integração de contas no CNE, a nossa população corresponderá à globalidade das unidades orgânicas que compõem a sua estrutura, em Portugal, suprarreferidas na introdução desta secção, que estarão no âmbito deste projeto.

As três unidades orgânicas situadas fora do território português não são tratadas no âmbito deste diagnóstico, por simplificação e por não terem representatividade nas conclusões finais.

As entidades orgânicas que caracterizam a organização associativa e territorial do CNE são os Agrupamentos (nível ou estrutura local), as Juntas de Núcleo (nível ou estrutura intermédio de núcleo), as Juntas Regionais (nível ou estrutura intermédio regional) e a Junta Central (nível ou estrutura central).

É ao nível do Agrupamento que o CNE prossegue a sua missão. As estruturas intermédias e a Junta Central são globalmente facilitadoras da ação dos Agrupamentos.

Os DMF's e os Centros Escutistas, embora com gestão autónoma e utilizadores específicos da informação contabilística e financeira, são integrados nos diferentes níveis da estrutura associativa. Estas entidades prosseguem atividades secundárias e de suporte.

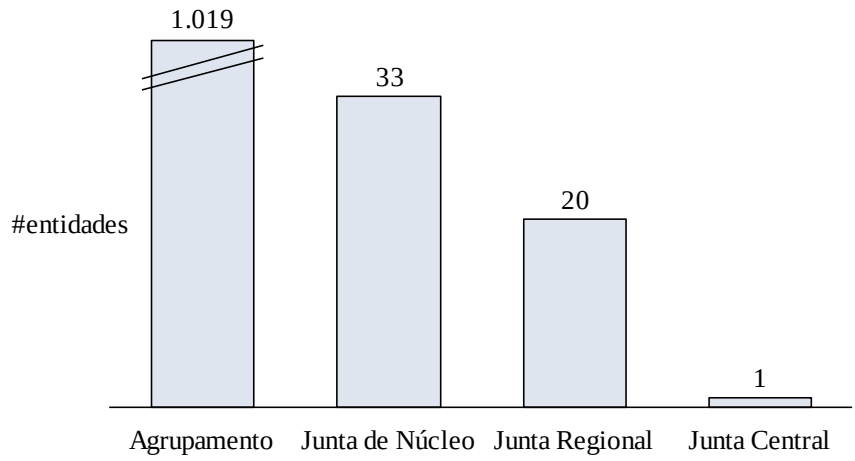
Assim, não obstante todos os tipos de entidades orgânicas tenham ou devam ter a sua prestação de contas separada, podemos agregar o universo de entidades orgânicas de acordo com a organização associativa e territorial do CNE.

Devido às características específicas dos diferentes níveis da estrutura, entendemos que seria pertinente uma abordagem ao diagnóstico separada pelos diferentes níveis da estrutura, nomeadamente, local, intermédio de núcleo e intermédio regional.

Nos quadros a seguir, procede-se à caracterização da população: (i) por tipo de unidade orgânica e; (ii) agrupado de acordo com o nível da estrutura associativa em que se inserem.

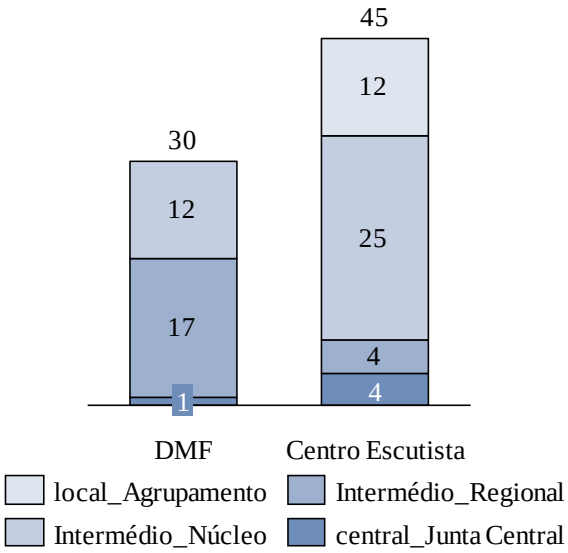
Figura 4: Distribuição do CNE, em Portugal, por tipo de unidade orgânica

(i) Entidades que caracterizam a organização associativa e territorial do CNE



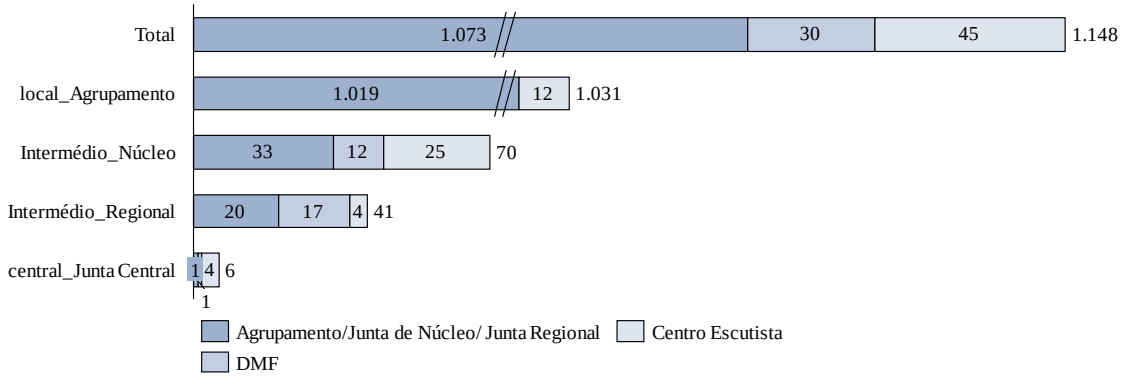
Fonte: Elaboração própria

(ii) Entidades secundárias: DMF's e Centros Escutistas



Fonte: Elaboração própria

Figura 5: Distribuição do CNE, em Portugal, de acordo com a organização associativa e territorial do CNE



Fonte: Elaboração própria

Em suma, para efeito do presente diagnóstico, distinguimos a população agrupada em 4 níveis:

(i) nível local com população total de 1.031 entidades;
(ii) nível intermédio de núcleo com população total de 70 entidades;
(iii) nível intermédio regional com população total de 41 entidades;
(iv) nível central com população total de 6 entidades.

7.4.1.2. Metodologia

O inquérito foi elaborado para ser remetido por via postal e via eletrónica com base num questionário e carta de apresentação, conforme cópia incluída no Anexo 1.

Foi solicitado o preenchimento de um questionário por tipo de entidade orgânica representada pelos inquiridos, podendo ocorrer que o mesmo inquirido represente mais do que uma entidade orgânica, correspondendo a mais do que um resultado de questionário. Há vários exemplos no CNE de acumulação de cargos entre Chefe de Núcleo ou Secretário de Núcleo e Chefe de Agrupamento ou Tesoureiro de Agrupamento, entre outros.

Com vista à prossecução dos objetivos deste questionário, o inquérito foi estruturado de acordo com as secções seguintes:

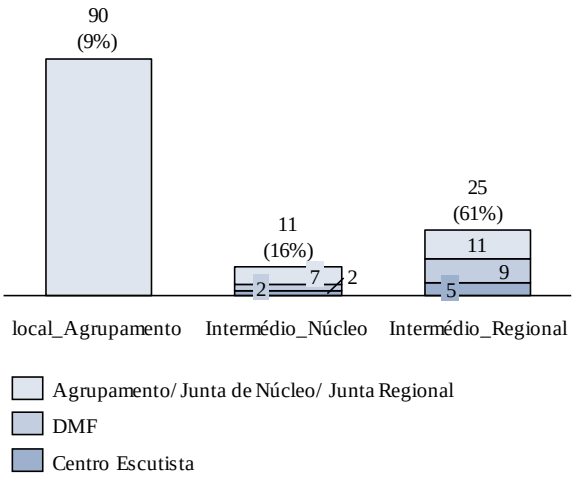
- Caracterização do inquirido/unidade orgânica, incluindo identificação do Agrupamento/Núcleo/Região em que se insere, identificação do cargo ocupado pelo inquirido na unidade orgânica que representa, habilitação literária, idade e área profissional;
- Diagnóstico da situação atual relativamente às práticas contabilísticas da unidade orgânica, incluindo identificação do tipo de entidade, existência da prestação de contas, tipo de prestador de serviços, volume de receitas anual médio, dispêndio de tempo com contabilidade, regime de contabilidade aplicável, mapas apresentados na prestação de contas e opinião relativamente ao grau de adequação de alguns elementos estruturantes da prática contabilística atual;
- Diagnóstico da situação atual relativamente às práticas contabilísticas, consoante o regime de contabilidade aplicável à entidade orgânica representada, para aferir das práticas específicas de cada regime de contabilidade, tais como, o aplicativo utilizado e o normativo contabilístico aplicável, entre outros;
- Aferição da recetividade dos inquiridos ao nível de cada entidade orgânica relativamente a questões estruturantes do projeto de integração de contas no CNE, incluindo o período de prestação de contas que consideram mais adequado e grau de recetividade para alterações no tipo de prestador de serviços e/ou no aplicativo de contabilidade, que são indicadores pertinentes do grau de cumprimento das diretrizes que sejam determinadas.

7.4.1.3. Caracterização da Amostra

De forma a ultrapassar a reduzida probabilidade de obtenção de resposta, em termos de definição da amostra, entendeu-se que o questionário seria enviado à totalidade da população com exceção da Junta Central: Agrupamentos, DMF, Centros Escutistas, Juntas de Núcleo, Juntas Regionais. Ao mesmo tempo, no esforço de apelo à resposta, elegeram-se o contato telefónico e participação em reuniões e atividades de foro regional e nacional no sentido de obter a maior taxa de resposta possível.

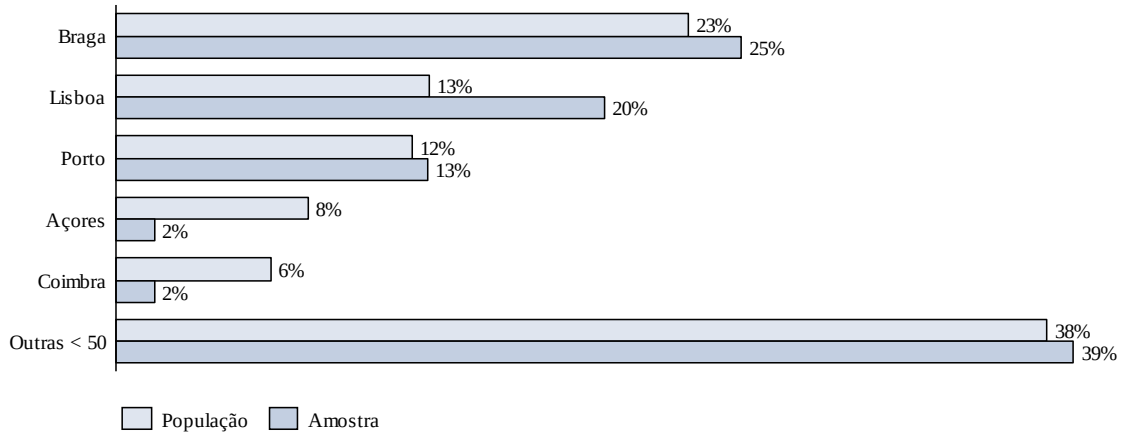
Procedemos em seguida à caracterização da amostra, com base nos dados recolhidos para análise.

Figura 6: Distribuição das entidades orgânicas de acordo com organização associativa e territorial do CNE



Fonte: Elaboração própria

Figura 7: Distribuição das entidades orgânicas, por região

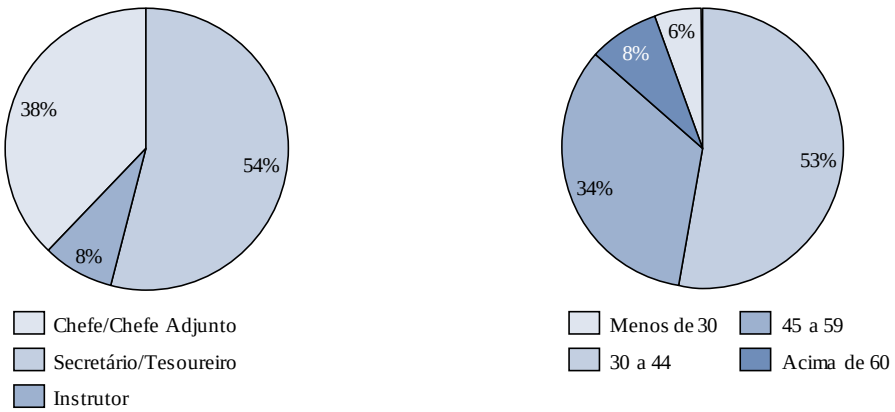


Fonte: Elaboração própria

Recolhemos inquéritos por questionário com referência a 126 entidades orgânicas no total de 1.148 da população. Ao nível local recolhemos informação relativamente a 90 agrupamentos que representam cerca de 9% da população. Ao nível intermédio dos Núcleos recolhemos informação relativamente a 11 entidades orgânicas que representam 16% da população e ao nível regional 25 entidades orgânicas que representam 61% da população.

Procurou-se obter um número de respostas com representatividade da população, para suporte à elaboração do plano de ação. Procurou-se ainda obter representatividade, em termos do peso do número de entidades por nível da estrutura organizativa do CNE.

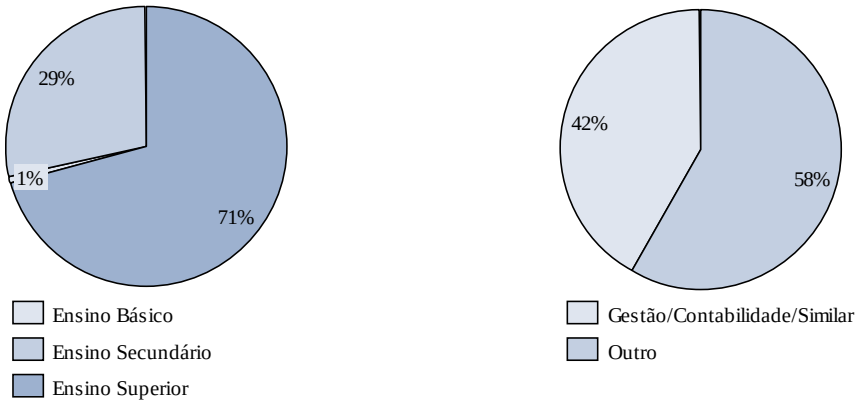
Figura 8: Caracterização dos inquiridos quanto ao cargo que ocupam e idade (em anos)



Fonte: Elaboração própria

Apenas 8% dos inquiridos não ocupa um cargo de chefia ou cargo de responsável administrativo e/ou financeiro ("Secretário/Tesoureiro"), que correspondem a cargos de direção das entidades orgânicas.

Figura 9: Caracterização dos inquiridos quanto à habilitação literária e área profissional



Fonte: Elaboração própria

Não obstante uma maioria significativa dos inquiridos ocupar cargo de direção, verificamos que: (i) 29% dos inquiridos completou apenas o ensino secundário; (ii) a maioria dos inquiridos não têm ocupação profissional na área de gestão, contabilidade ou similar; *(iii) cerca de 46% dos inquiridos com cargo de "Secretário/tesoureiro" não têm ocupação profissional na área de gestão, contabilidade ou similar*.

7.4.1.4. Apresentação dos Resultados

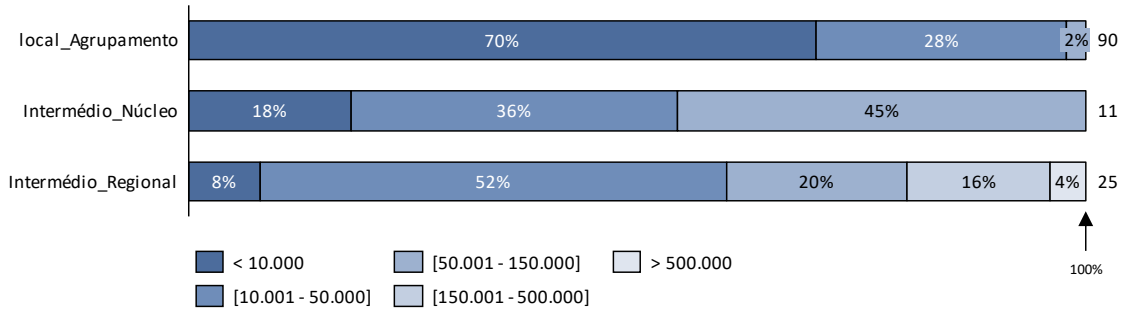
Procedemos em seguida à apresentação dos resultados, com base nos dados recolhidos para análise.

Não apresentamos resultados, relativamente a duas questões colocadas, por não terem sido considerados válidos. Consideramos que, as conclusões do diagnóstico não são afetadas [44].

[44] Questão relativa ao número de horas despendido com contabilidade sem resposta por grande parte dos inquiridos e questão relativa ao nome do prestador externo de serviços de contabilidade quando aplicável não se considerou por não ter sido possível validar o nome das entidades indicadas pelos inquiridos.

7.4.1.4.1. Diagnóstico da situação contabilística atual

Figura 10: Distribuição do volume de receitas anual médio (em euros)



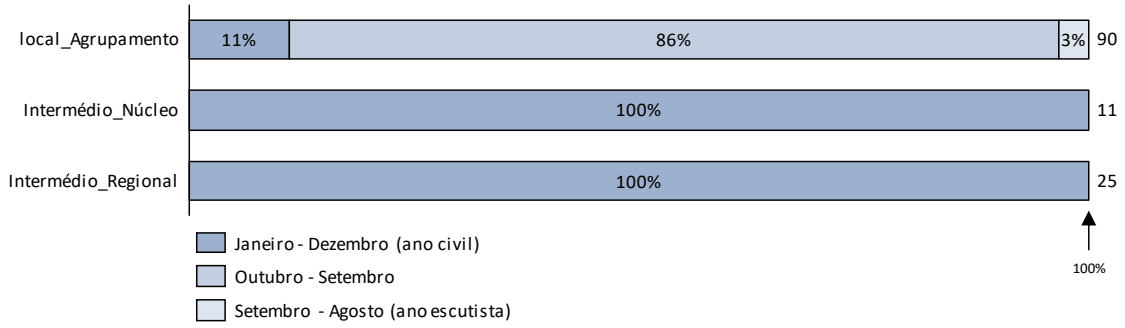
Fonte: Elaboração própria

Verificamos na figura que, a totalidade das entidades, aos níveis local e intermédio de núcleo, registam um volume médio de receitas anual inferior a 150.000 euros, sendo de destacar que, uma maioria de 70% dos Agrupamentos entidades reportam um volume de receitas anuais médio inferior a 10.000 euros.

Ao nível das estruturas intermédias regionais, 20% das entidades reportam um volume médio anual de receitas superior a 150.000 euros, pelo que, a maioria regista um montante inferior.

No normativo interno da Associação, o regime de contabilidade aplicável está diretamente associado com o volume de receitas. À frente iremos verificar o alinhamento da prática contabilística com esse normativo.

Figura 11: Distribuição do Período de relato aplicável à apresentação de contas

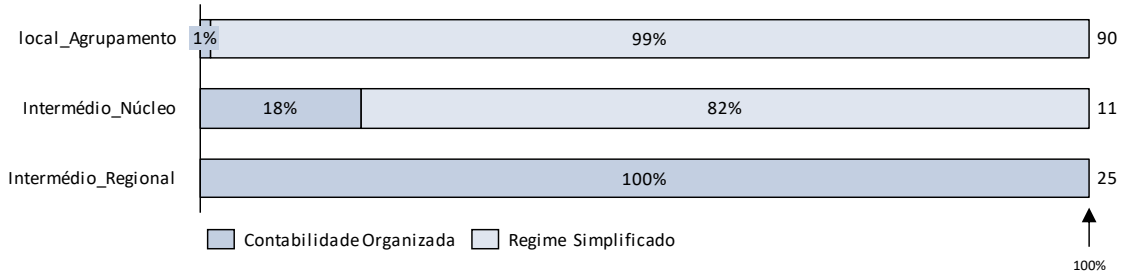


Fonte: Elaboração própria

O ano civil corresponde ao período de relato das contas para a totalidade dos inquiridos nas estruturas intermédias. Estão de acordo com o que determinam os normativos do CNE.

Ao nível da estrutura local, não obstante os normativos determinarem que o período de relato corresponde ao período de outubro a setembro, cerca de 11% dos inquiridos prestam contas com referência ao ano civil. O motivo apontado é que o ano civil é o aplicável à prestação de contas a entidades que financiam a atividade dos Agrupamentos, através da atribuição de subsídios, como por exemplo o PAJ – Programa de Apoio Juvenil, financiado pelo IPDJ – Instituto Português do Desporto e Juventude IP ou de outros apoios municipais.

Figura 12: Distribuição quanto ao Regime de contabilidade aplicável



Fonte: Elaboração própria

Os normativos do CNE determinam que, todos os níveis do CNE devem dispor de contabilidade organizada, desde que, registem uma receita financeira anual de valor superior a € 50.000.

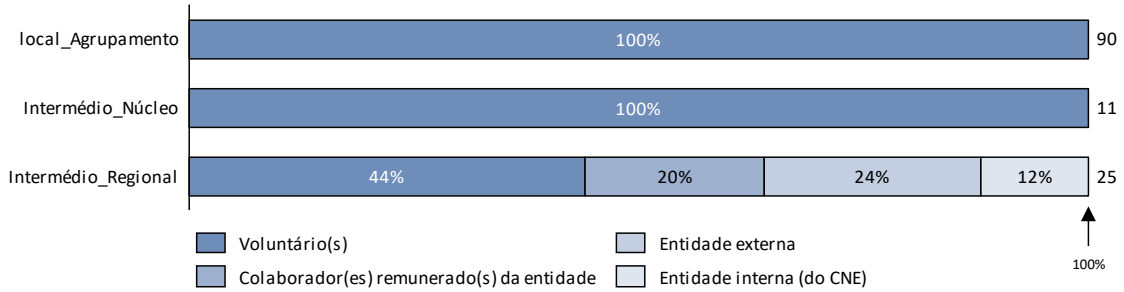
Ao nível dos Agrupamentos e Núcleos, há inconsistências com o que determinam os normativos atuais.

Apenas 1% dos inquiridos na estrutura local dispõe de contabilidade organizada, enquanto que, uma percentagem de 2% registam volume de receitas anual superior a € 50.000.

Ao nível dos Núcleos, apenas 18% dos inquiridos dispõem contabilidade organizada, enquanto que, uma percentagem de 45% registam volume de receitas anual superior a € 50.000.

Ao nível da estrutura regional 100% dos inquiridos dispõem contabilidade organizada, pelo que, a generalidade estará alinhada com o normativo atual.

Figura 13: Distribuição quanto ao Prestador de serviços responsável pela contabilidade



Fonte: Elaboração própria

No universo dos inquiridos, o responsável pela contabilidade é, na maioria dos casos, um voluntário da associação.

Ao nível dos Agrupamentos e dos Núcleos, esta é a realidade relativamente a 100% dos inquiridos.

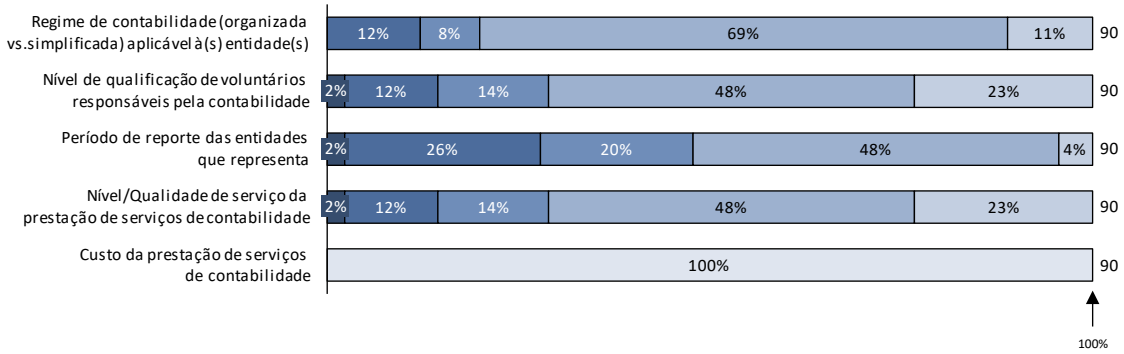
Nos casos em que o responsável pela contabilidade é outro, verificamos que a totalidade dos inquiridos dispõem de contabilidade organizada. A aplicação do regime de contabilidade organizada será um fator pertinente na escolha do prestador de serviços de contabilidade da entidade.

Esta conclusão, é consistente com o facto de haver representatividade (46%) de responsáveis pela prestação de contas que *não têm ocupação profissional na área de gestão, contabilidade ou similar*.

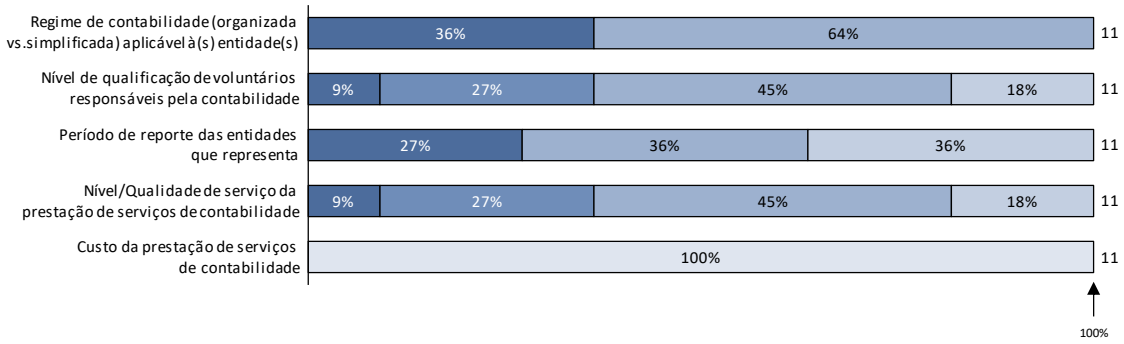
Estes resultados são ainda consistentes com as conclusões de Francisco (2005).

Figura 14: Distribuição da opinião dos inquiridos, relativamente ao grau de adequação dos elementos indicados

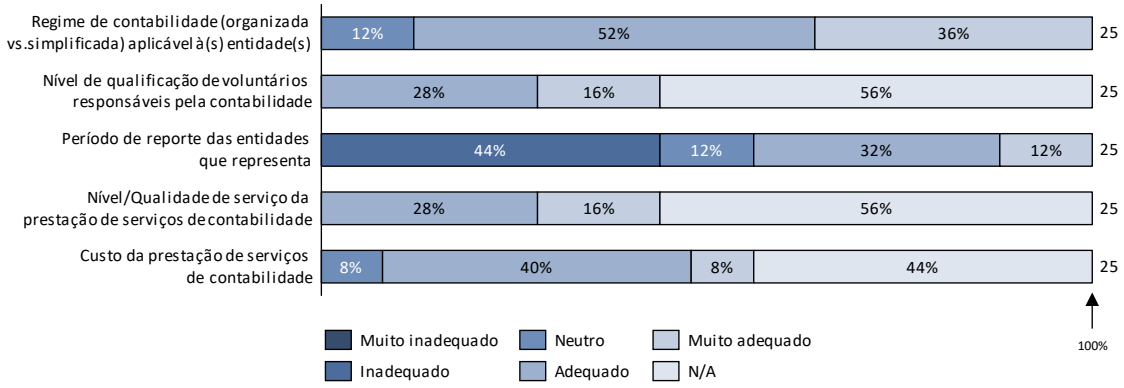
(i) Nível local:



(ii) Nível intermédio de núcleo:



(iii) Nível intermédio regional:



Fonte: Elaboração própria

Na generalidade dos níveis da estrutura do CNE, os inquiridos consideram na maioria adequado ou muito adequado: (i) o regime de contabilidade aplicável; (ii) o nível de qualificação dos voluntários responsáveis pela contabilidade; (iii) o nível/qualidade da prestação de serviços de contabilidade; e (iv) o custo da prestação de serviços.

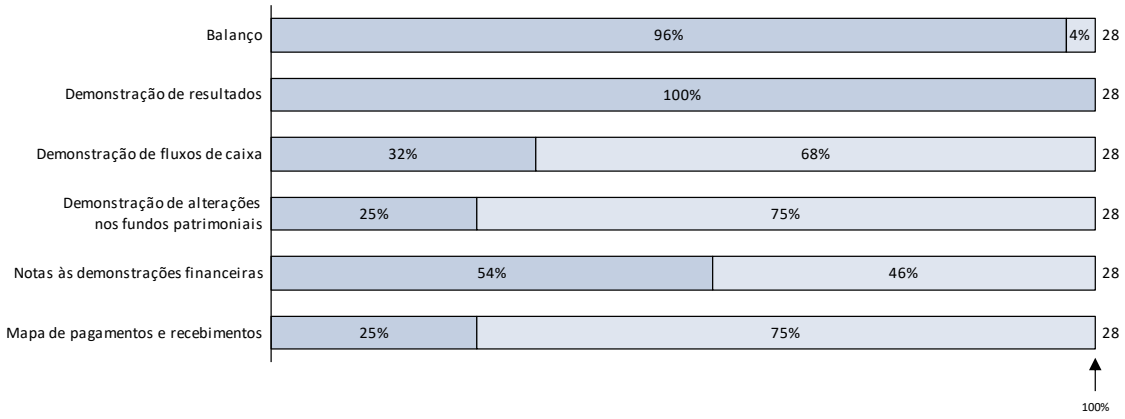
Verificamos atrás que, em termos de regime de contabilidade, aos níveis local e das Regiões, as entidades estarão maioritariamente alinhadas com os normativos do CNE pelo que haverá genericamente concordância por parte dos inquiridos com o que o normativo prevê atualmente.

No que refere ao período de relato das contas, há uma maioria relativa ao nível da estrutura intermédia das Regiões que o consideram inadequado.

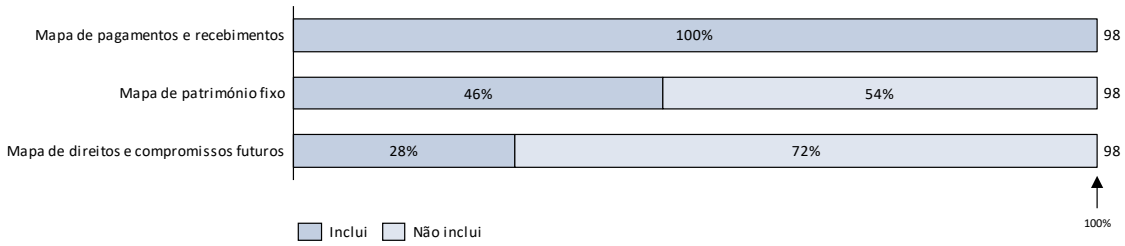
Estes resultados são importantes para o plano de ação no âmbito de alterações: (i) no regime de contabilidade aplicável; (ii) nos processos de trabalho dos voluntários responsáveis pela contabilidade; (iii) no prestador de serviços de contabilidade; (iv) no período de relato.

Figura 15: Distribuição quanto aos Mapa(s) incluídos no relatório e contas

(i) Contabilidade organizada (#28 inquiridos)



(ii) Regime simplificado (#98 inquiridos)



Fonte: Elaboração própria

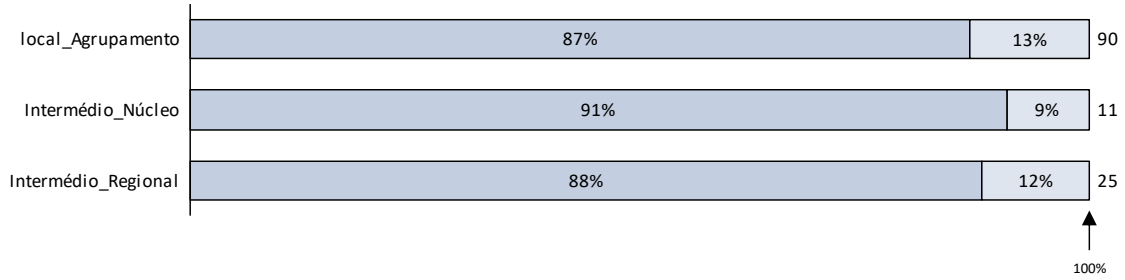
Na prestação de contas, quer ao nível das entidades orgânicas com contabilidade organizada, quer ao nível das entidades com regime simplificado, não são apresentadas todas as demonstrações financeiras previstas nos normativos contabilísticos em vigor.

Ao nível das entidades orgânicas com contabilidade organizada verificamos que, a maioria das entidades não apresenta demonstração de fluxos de caixa, nem demonstração de alterações nos fundos patrimoniais e apenas em 54% dos casos são apresentadas notas às demonstrações financeiras.

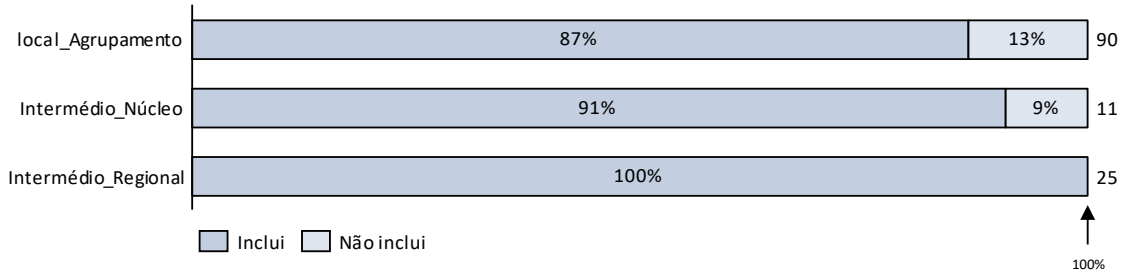
Verificamos ainda que, em 25% dos casos são apresentados mapas de pagamentos e recebimentos em detrimento da demonstração dos fluxos de caixa. Os inquiridos apontam como motivo o facto de ser mais simples a leitura e preparação do mapa de pagamentos e recebimentos.

Figura 16: Distribuição quanto à apresentação de plano de atividades e orçamento

(i) Plano de atividades



(ii) Orçamento



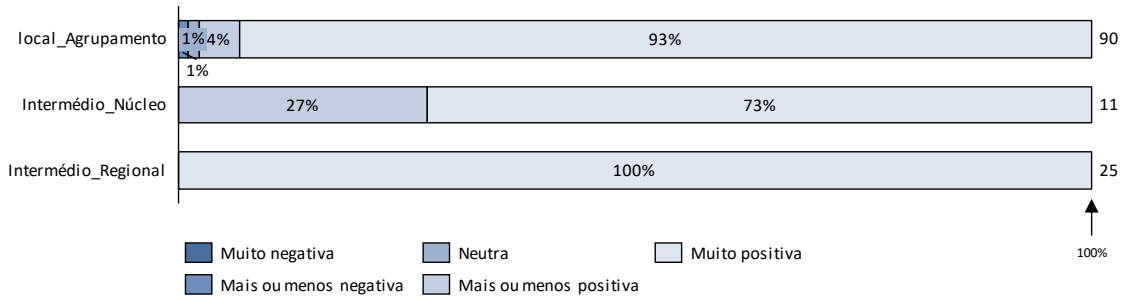
Fonte: Elaboração própria

Verifica-se maioria representativa na apresentação de plano de atividades e orçamento, transversalmente às diferentes estruturas do CNE.

A existência de um plano de atividades e orçamento permitem avaliar da aplicação dos normativos internos no âmbito da prestação de contas e permitem corroborar a ideia que a atividade da associação de desenvolve assente num plano pré-definido. Esta prática beneficiará o sentido de responsabilização da gestão das entidades orgânicas. Ao mesmo tempo, reforça a necessidade de alinhamento entre o período de referência para a elaboração do plano de atividades e orçamento com o período de relato das contas das entidades.

7.4.1.4.2. Diagnóstico nas entidades representadas com Regime Simplificado

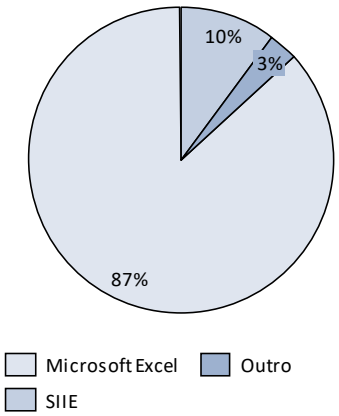
Figura 17: Distribuição da opinião dos inquiridos relativamente à necessidade de prestar contas



Fonte: Elaboração própria

Uma maioria absoluta dos inquiridos, consideram muito positiva a necessidade de prestar contas no CNE, transversalmente a qualquer nível da estrutura.

Figura 18: Distribuição quanto à Ferramenta/aplicativo utilizado para contabilidade



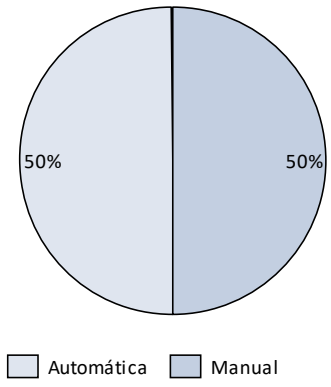
No âmbito do regime simplificado, uma maioria representativa dos inquiridos (87%) utiliza o aplicativo Microsoft Excel na elaboração da contabilidade das entidades orgânicas.

O registo dos movimentos financeiros na plataforma SIIE (Sistema Integrado de Informação Escutista) é obrigatório no processo anual de validação dos censos.

Fonte: Elaboração própria

Relativamente aos Agrupamentos em particular, os inquiridos que utilizam o Microsoft Excel como aplicativo referiram que, replicam anualmente os movimentos para o SIIE ou apenas um resumo dos mesmos por categoria de despesa/receita. Esta situação comporta trabalho administrativo adicional e potencia a ocorrência de erros. Ao mesmo tempo, inviabiliza a possibilidade de Integração das Contas.

Figura 19: Distribuição quanto à Forma de elaboração atual dos mapas de prestação de contas

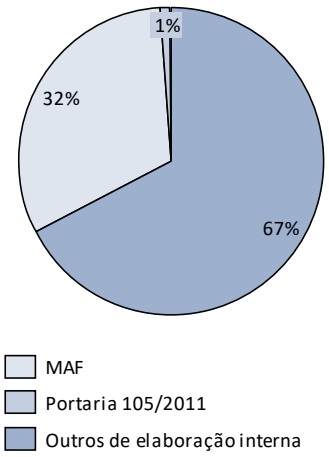


Há entidades orgânicas, relativamente às quais a contabilidade é preparada em Microsoft Excel, onde foram desenvolvidas ferramentas para automatização do processo de elaboração das demonstrações financeiras. No entanto, 50% dos inquiridos elabora as demonstrações financeiras de forma manual.

Fonte: Elaboração própria

Esta situação comporta consumo de recursos administrativos e potencia a ocorrência de erros na prestação das contas.

Figura 20: Distribuição quanto ao normativo contabilístico aplicável



A maioria dos inquiridos prepara as demonstrações financeiras de acordo com estruturas de elaboração interna (67%).

Os inquiridos que aplicam a estrutura definida no MAF[45] (Manual Administrativo e Financeiro do CNE) representam 32% do total, no âmbito do regime simplificado.

Fonte: Elaboração própria

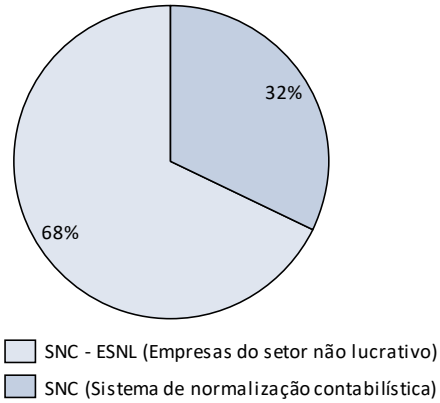
A estrutura definida no MAF está alinhada com o que emana atualmente do SNC embora com diferenças que a associação terá que rever no âmbito do processo de Integração das Contas.

Esta situação implica trabalho administrativo adicional e potencia a ocorrência de erros na prestação das contas. Ao mesmo tempo, invalida a possibilidade de Integração das Contas dado que afeta a comparabilidade da informação financeira das diversas entidades orgânicas.

[45] Âmbito do MAF previsto no artigo 66.º do RG-CNE.

7.4.1.4.3. Diagnóstico nas entidades com Contabilidade Organizada

Figura 21: Distribuição quanto ao normativo contabilístico aplicável



Fonte: Elaboração própria

No âmbito do regime de contabilidade organizada, uma percentagem significativa dos inquiridos por entidade representada (32%) ainda aplica o SNC na elaboração da contabilidade das entidades orgânicas.

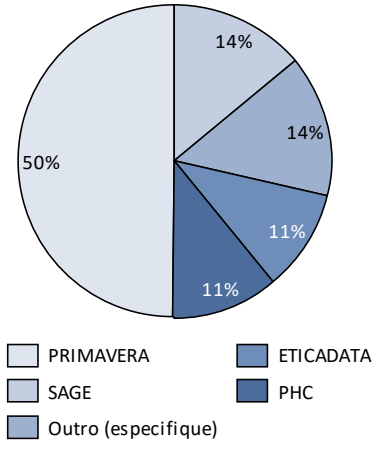
A normalização contabilística para as ESNL é aplicável a partir do exercício que se iniciou em 1 de janeiro de 2012.

Por outro lado, os normativos internos do CNE ainda fazem referência ao anterior normativo contabilístico, o POC.

Conclui-se que, não há consistência na aplicação do normativo contabilístico em vigor, o que poderá ser potenciado pelo facto de os normativos internos do CNE estarem desatualizados.

Verifica-se a necessidade de clarificação e alinhamento do normativo contabilístico a aplicar nas entidades orgânicas do CNE.

Figura 22: Distribuição quanto ao Programa de contabilidade



Na preparação da contabilidade das entidades representadas são utilizados diversos softwares de contabilidade.

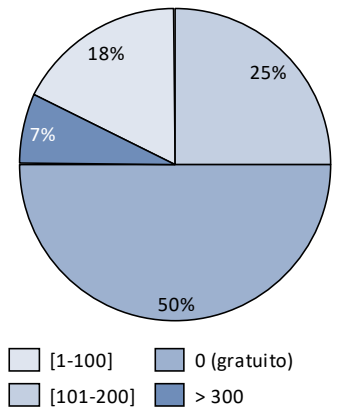
Fonte: Elaboração própria

No âmbito do regime de contabilidade organizada, uma maioria de 50% dos inquiridos utilizam o software PRIMAVERA[46].
O alinhamento ao nível do aplicativo utilizado nas entidades orgânicas é um elemento importante no processo de Integração das Contas.

Quaisquer alterações no programa de contabilidade utilizado pelas entidades orgânicas implicarão impacto financeiro, consumo de recursos no processo de ajustamento a novo aplicativo e poderão ainda implicar alteração no próprio prestador, nível e qualidade da prestação de serviços.

Estes resultados deverão ser relevados, quando da determinação das condições prévias para viabilização do processo de integração de contas.

Figura 23: Distribuição da Despesa média mensal aproximada com a prestação de serviços de contabilidade (euros)



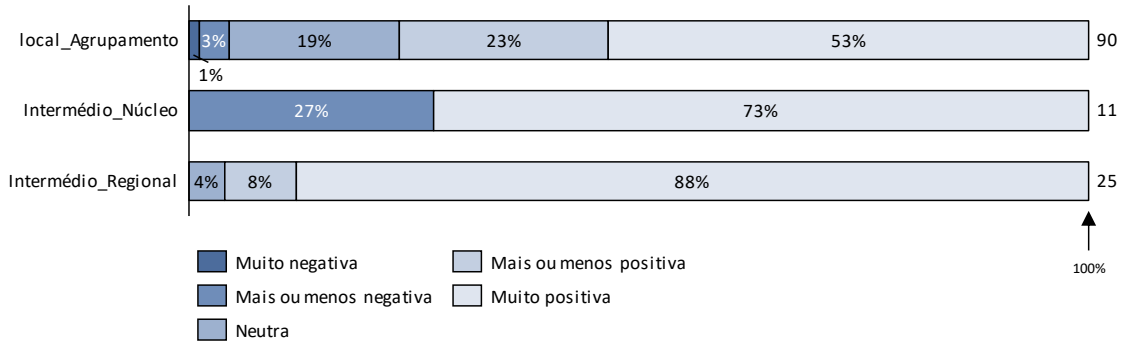
No âmbito do regime de contabilidade organizada, uma maioria de 50% dos inquiridos tem o serviço de prestação de serviços de contabilidade gratuito.
Neste sentido, o impacto financeiro será um fator de relevo na resistência à mudança e deve ser considerado no âmbito da conceção do modelo.

Fonte: Elaboração própria

[46] Desenvolvido por PRIMAVERA Business Software Solutions, S.A.

7.4.1.4.4. Diagnóstico relativo ao projeto de integração

Figura 24: Distribuição quanto à reação dos inquiridos ao projeto de integração

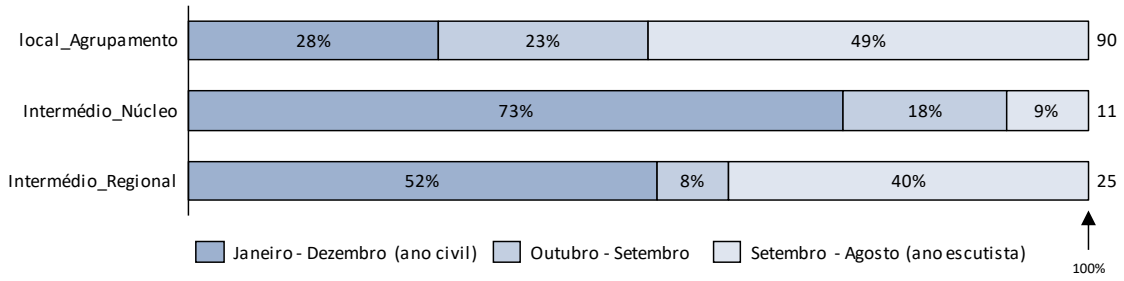


Fonte: Elaboração própria

A maioria dos inquiridos consideram muito positivo o projeto de integração de contas.

Esta resposta é consistente com a convicção dos órgãos de gestão da Associação de que, os associados reconhecem a necessidade de alinhamento e clarificação dos processos de prestação de contas incluindo a necessidade de produzir contas integradas no CNE.

Figura 25: Distribuição quanto ao período de prestação de contas que consideram mais adequado para o CNE



Fonte: Elaboração própria

A escolha do período de relato mais adequado ao CNE não é consistente nos diversos níveis da estrutura.

Ao nível dos Agrupamentos há uma maioria relativa dos inquiridos (49%) que optam pelo Ano Escutista, com referência ao período de 01 de setembro a 31 de agosto (opção não

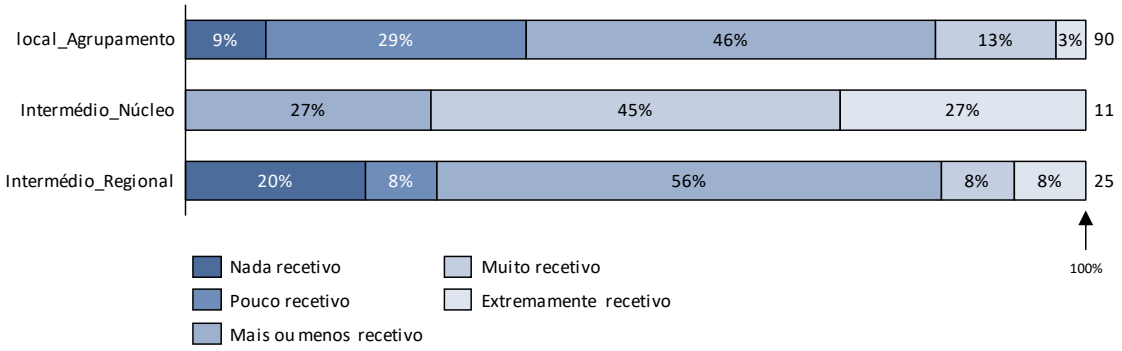
prevista atualmente nos regulamentos do CNE). É de facto no nível local que o objeto social da associação se concretiza.

Ao nível das estruturas intermédias, optariam na sua maioria pelo ano civil como período de relato, embora, nas Regiões, em 48% dos casos se reconheça que o período de relato mais adequado se aproxime de Ano Escutista.

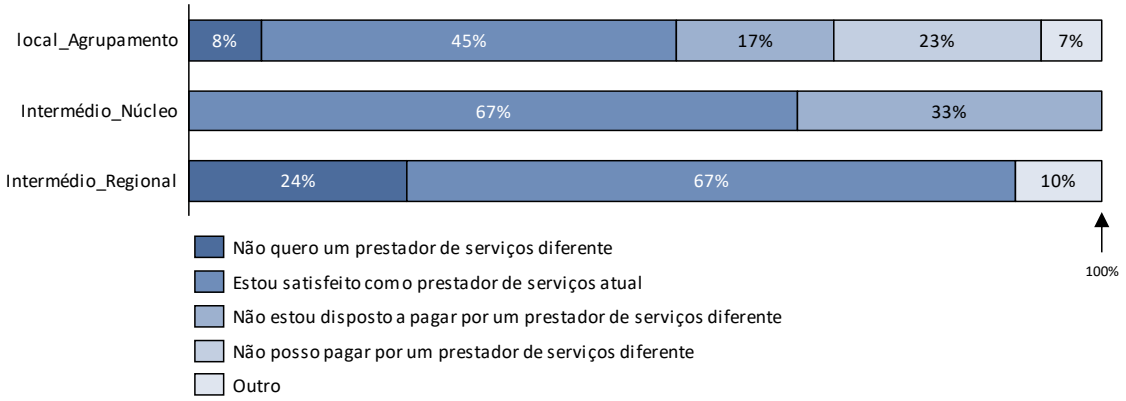
Esta ausência de consenso indica que será importante refletir e ponderar com especial cuidado a definição do período de relato.

Figura 26: Distribuição da posição dos inquiridos relativamente a uma proposta de alteração do prestador de serviços de contabilidade

(i) Quanto ao grau de recetividade para uma alteração



(ii) Quanto ao principal motivo indicado para não haver disponibilidade para alterar o prestador de serviços de contabilidade



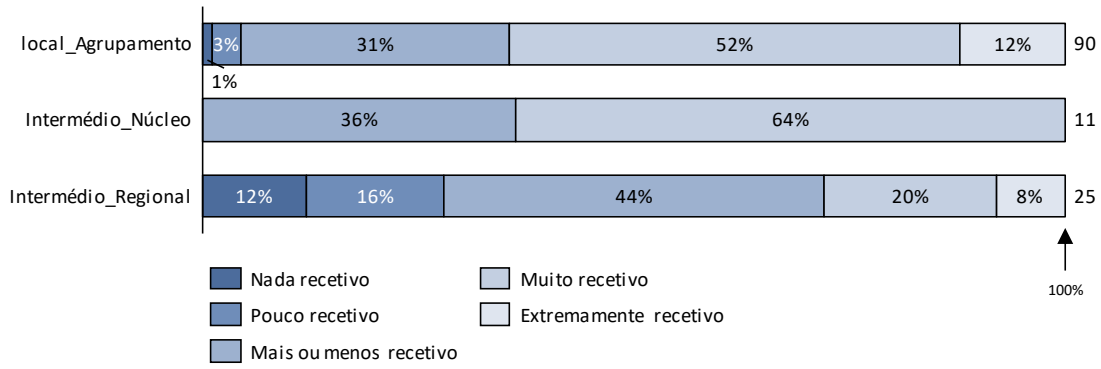
Fonte: Elaboração própria

Ao nível local, apenas 16% dos inquiridos estariam "Muito Recetivos" ou "Extremamente Recetivos" para uma alteração no prestador de serviços atual. Ao nível dos Agrupamentos os inquiridos consideram na sua maioria que, deve ser o voluntário interno o responsável pela prestação de serviços de contabilidade, dada a sua proximidade ao Agrupamento e ainda, tendo em conta a não complexidade ao nível da elaboração da contabilidade e da prestação de contas na aplicação do regime simplificado - numa ótica de caixa.

Ao nível intermédio dos Núcleos, já 73% dos inquiridos estariam "Muito Recetivos" ou "Extremamente Recetivos" para uma alteração no prestador de serviços atual. Verifica-se disponibilidade, por parte dos Núcleos, os voluntários deixem de ser os responsáveis pela contabilidade. A minoria de 27%, que estariam "Mais ou menos recetivos", aponta o grau de satisfação com o prestador atual e o facto de não estarem dispostos a pagar outro prestador de serviços, como mais relevantes para a falta de disponibilidade para a mudança.

Ao nível regional, apenas 16% dos inquiridos estariam "Muito Recetivos" ou "Extremamente Recetivos" para uma alteração no prestador de serviços atual. Os restantes inquiridos apontam, na mesma medida, o grau de satisfação com o voluntário interno responsável ela contabilidade, como mais relevante para a falta de disponibilidade para mudança.

Figura 27: Distribuição da opinião dos inquiridos para uma alteração no programa de contabilidade



Fonte: Elaboração própria

Ao nível de uma alteração no programa de contabilidade, as entidades da estrutura local e da estrutura intermédia de núcleo, apresentam uma maioria absoluta de opiniões favoráveis “Muito Recetivos” ou “Extremamente Recetivos”.

Já vimos anteriormente que ao nível dos Agrupamentos, a ferramenta mais utilizada é o Microsoft Excel e ainda há número de casos significativo com processo manual de elaboração de mapas financeiros.

Ao nível regional, a maioria das respostas está do lado da opção “Mais ou menos Recetiva”, “Pouco Recetiva e “Nada Recetiva”.

Os principais motivos apontados pelos inquiridos estão associados com impacto financeiro, consumo de recursos administrativos que possam surgir e custo do processo de aprendizagem.

7.4.2. Proposta de Revisão do Plano de Ação para o Modelo de Reporte integrado das Contas

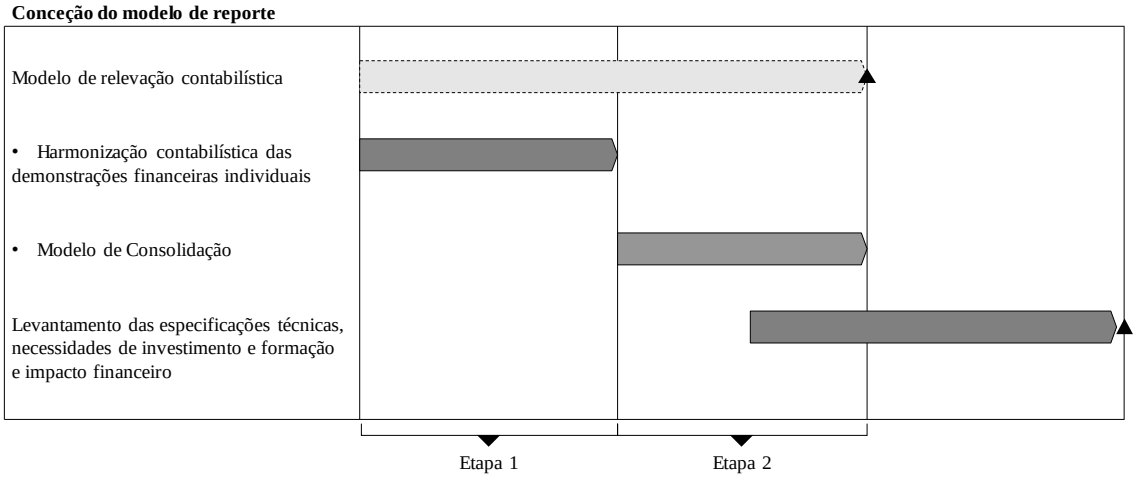
No âmbito da revisão de literatura no capítulo 5 concluiu-se que, o processo de integração de contas no CNE assentará na operacionalização do disposto na normalização do SNC sobre a consolidação de contas.

Desde logo, conforme referimos na secção 5.4, a consolidação não será possível sem previamente se proceder à harmonização contabilística ao nível das demonstrações financeiras individuais das entidades orgânicas.

Do mesmo modo, a estrutura organizativa e a dimensão do CNE sugerem a existência de transações inter-estruturas que no processo de consolidação terão tratamento específico e que importa por isso identificar e divulgar em conformidade.

Para garantir que, os procedimentos de consolidação das contas pudessem ser sequencialmente e sucessivamente aplicados ao universo de entidades orgânicas do CNE, entendemos que o processo de conceção do modelo assentará na análise de opções de relevação contabilística e distinguimos duas etapas principais em termos de proposta de plano de ação no âmbito, que estão ilustradas na figura abaixo: (i) A harmonização contabilística ao nível das demonstrações financeiras individuais; (ii) O modelo de consolidação de contas.

Figura 28: Etapas para a Conceção do modelo de reporte integrado das contas



Fonte: elaboração própria

A fase de levantamento das especificações técnicas, necessidades de investimento e formação e impacto financeiro são determinantes para a verificação da viabilidade do projeto. Em termos de aplicação da metodologia de *Insider Action Research,* esta fase incorpora um período de reflexão ou avaliação determinante na conceção do modelo, que resulta da revisão do plano de ação após concretização técnica, que consequentemente comportará contributo significativo para a validação do modelo proposto. Caso se conclua que o modelo não tem viabilidade, o ciclo iterativo volta a iniciar-se e haverá que incorporar as alterações necessárias na fase de planificação.

Previamente à definição do modelo, ilustrada na figura anterior, partiu-se ainda do diagnóstico das práticas contabilísticas do CNE que foi apresentado nesta secção.

7.4.2.1. Opções de relevação contabilística

A existência de diferentes sistemas informáticos que identificamos ao nível do diagnóstico realizado (conforme secção 7.4.1.4.3.), conjugada com a relevação contabilística local dos factos patrimoniais das entidades orgânicas, certamente tornariam o processo de integração muito complexo.

A manter-se esta diversidade, o processo de encerramento de contas integradas obrigaria necessariamente ao lançamento manual, numa única base de dados, com um plano de contas único, dos balancetes mensais de cada unidade orgânica.

Implicaria ainda, previamente, o mapeamento dos diversos planos de contas das diversas unidades orgânicas e, conforme tivemos oportunidade de confirmar, não só os diferentes níveis da estrutura elaboram a sua contabilidade de acordo com diferentes regimes, como também aplicam diferentes normativos contabilísticos.

Num universo de mais de um milhar de entidades orgânicas, neste enquadramento, o processo de prestação de contas integradas ficaria certamente comprometido.

7.4.2.1.1. Duas opções de relevação contabilística: centralização versus descentralização

Em termos de opções de relevação contabilística, poderemos distinguir duas principais de onde poderão derivar modelos mistos:

(i) Relevação contabilística efetuada localmente, com mapeamento para plano de contas único;
(ii) Implementação de um sistema integrado de contabilidade, para todas as entidades orgânicas em todos os níveis da estrutura da Associação.

A duas opções elencadas corresponderão, respetivamente, (i) um modelo de Integração das Contas descentralizado, colocando-se autonomia nos níveis mais baixos da estrutura: (ii) e um modelo centralizado, no qual o controlo do processo está no nível mais alto da Associação.

Tratando-se de uma Associação sem fins lucrativos e com uma dimensão tão significativa, em termos do número de entidades orgânicas a integrar, é muito importante que, relativamente a cada umas das opções, os impactos possíveis sejam cuidadosamente identificados.

7.4.2.1.2. Relevação contabilística efetuada localmente com mapeamento para plano de contas único: modelo descentralizado

Este modelo implicaria o mapeamento das contas individuais das unidades orgânicas da Associação para o plano de contas único, que viesse a ser disponibilizado pelos serviços centrais. Será importante que, o plano de contas único, tenha já previstas contas para

incorporar os efeitos das transações inter-estruturas e ser dado tratamento específico na consolidação das contas.

Como principal vantagem, para a generalidade dos níveis da estrutura associativa, destacamos o impacto financeiro desta opção que, certamente incorpora menos custos acrescidos.

No entanto, no contexto atual de ausência de harmonização contabilística, incluindo numa leitura por níveis de estrutura associativa: (i) ao nível do normativo contabilístico aplicável; (ii) ao nível do regime de contabilidade; (iii) e ainda ao nível do período de relato; o mapeamento das contas individuais comportaria necessariamente consumo significativo de recursos administrativos. Não só, não seria possível replicar os processos entre entidades orgânicas, como também, não seria possível administrativamente suportar os custos da correta monitorização destes processos de mapeamento.

Sem uma harmonização ao nível do reporte financeiro individual, a Associação enfrentará severas restrições na obtenção de informação tempestiva e fiável.

Num cenário de harmonização contabilística, haveria ainda que considerar os custos administrativos e mesmo financeiros, que pudessem ocorrer ao nível da estrutura central, com o consumo de recursos para tratamento da informação financeira que tivesse que ser manualmente integrada e/ou corrigida para possibilitar a consolidação das contas.

Já tivemos oportunidade de referir que, no caso dos Agrupamentos, o reporte atual das contas já é obrigatoriamente efetuado durante o processo de Censo Anual, mediante carregamento dos movimentos financeiros na plataforma *online* desenvolvida internamente pelo CNE, o SIIE. Acontece que:

(i) a informação é em diversos casos reportada de forma resumida, por categorias de receita ou despesa, conforme tivemos oportunidade de confirmar na realização de questionários;
(ii) a informação não é reportada pelos Agrupamentos com detalhe de transações e/ou saldos inter-estruturas ou intragrupo;
(iii) a informação não é consolidada;
(iv) nos restantes níveis da estrutura associativa a informação não é sequer reportada via a mesma plataforma.

Ainda assim, a utilização de uma plataforma semelhante ao SIIE, que permitisse a Integração das Contas em todos os níveis da estrutura e que simultaneamente permitisse a extração e tratamento dos dados, incluindo o mapeamento para o plano único, reduziria o consumo de recursos ao nível dos serviços centrais e poderia viabilizar o processamento dos dados para Integração das Contas.

7.4.2.1.3. Implementação de um sistema integrado de contabilidade para todas as entidades orgânicas em todos os níveis da estrutura da Associação: modelo centralizado

À luz deste modelo, a generalidade das entidades orgânicas utilizaria: (i) o mesmo aplicativo de contabilidade com plano de contas único; (ii) ou aplicativos diferentes, mas que permitissem a integração automática da informação contabilística das diferentes entidades orgânicas para um plano de contas único.

As principais vantagens deste modelo são as seguintes: a disponibilidade da informação; o menor consumo de recursos administrativos, transversalmente ao processo de prestação de contas, na fase pós-implementação; e a maior fiabilidade da informação, determinada pelo maior acesso, menor intervenção manual no processo de prestação de contas e maior controlo.

A implementação deste modelo implicaria, por inerência, a harmonização contabilística total ou, pelo menos um alinhamento estruturante, ao nível do reporte individual das entidades orgânicas do CNE. A convivência de modelos de reporte diferenciados poderá não comprometer a Integração das Contas, desde que, os critérios para um modelo diferenciado estejam bem definidos, o mapeamento para o plano de contas único esteja previamente elaborado e os normativos em vigor o permitam.

Simultaneamente, o mesmo esforço de tipificação e divulgação ao nível das transações inter-estruturas terá que ser garantido neste modelo.

Em quaisquer cenários, este modelo comporta necessariamente custos financeiros acrescidos para a Associação em geral, uma vez que: (i) o SIIE, que é o aplicativo atualmente utilizado para reporte das contas ao nível dos Agrupamentos, não comporta estas funcionalidades, nem permite o tratamento da informação para procedimentos de consolidação e teria que sofrer desenvolvimentos com custos associados; (ii) a

substituição dos aplicativos atualmente utilizados, quer pela estrutura local, quer pelas estruturas intermédias, poderá ainda implicar alteração no prestador de serviços e terá custos financeiros associados; (iii) o desenvolvimento de funcionalidades de integração, entre os diversos aplicativos, utilizados pelas estruturas nos diferentes níveis da Associação, terá custos financeiros associados. Em adição, em face da diversidade de aplicativos e tipos de prestadores de serviços existentes, especialmente nas estruturas intermédias, quaisquer tentativas de consolidação dos sistemas seriam tão complexas e sujeitas a elevados custos de desenvolvimento e manutenção que, seguramente, inviabilizariam o projeto de Integração das Contas.

7.4.2.1.4. Proposta de plano de atividades para a conceção do modelo de reporte de contas integrado

As opções elencadas nas secções anteriores, para efeito da relevação contabilística das entidades, incorporam simultaneamente vantagens e desvantagens, nomeadamente, quanto ao impacto dos custos financeiros e administrativos associados a cada um dos modelos em termos da viabilidade do processamento de dados e da fiabilidade da informação contabilística.

Na realidade do setor não lucrativo, a componente do custo financeiro tem um peso acrescido em virtude da necessidade de angariação de fundos para suportar empreendimentos estruturantes. Por outro lado, a alternativa de manter processos manuais pesados, poderá incorporar custo ao nível da qualidade da informação financeira, afetando a imagem verdadeira e apropriada que se pretende obter do desempenho da atividade e da posição financeira consolidada da Associação.

Em ambos os casos, consideramos que, nenhum curso de ação será viável sem que sejam dados passos no sentido da harmonização contabilística ao nível das demonstrações financeiras e também no sentido da tipificação e clarificação do tratamento a dar ao nível das operações inter-estruturas.

Da leitura conjugada dos impactos previstos nos dois modelos de adoção, entendemos que, será possível enumerar um plano de atividades transversal a ambos, que distinguimos nas duas etapas definidas para a fase de conceção do modelo e que corresponde ao seguinte:

(i) Harmonização contabilística

- Definição do(s) modelo(s) de reporte de contas individual para as unidades orgânicas do CNE incluindo normativo contabilístico, regime de contabilidade e período de relato;
- Elaboração de plano de contas único de acordo com o normativo em vigor: a NCRF ESNL;
- Definição do mapeamento para o plano de contas único relativamente aos modelos de reporte que venham a ser adotados. No caso do sistema de contabilidade integrado, o mapeamento seria devido logo à partida na fase de transição e na fase de implementação, quando houvesse convivência entre modelos diferentes;
- Definição do período para encerramento das contas;
- Definição da plataforma e período para carregamento dos dados de encerramento das contas, no caso do modelo de reporte não integrado ou do aplicativo de contabilidade e período para encerramento das contas, no caso do modelo de contabilidade integrado;

(ii) Consolidação

- Definição do nível e perímetro de consolidação;
- Definição do modelo de registo e reporte das transações e saldos inter-estruturas, incluindo a sua tipificação;
- Definição da data de entrada em vigor das alterações que sejam impostas e de eventuais disposições transitórias que sejam necessárias.

7.4.2.2. Harmonização contabilística ao nível das demonstrações financeiras individuais

Em face da necessidade de alinhamento ao nível do relato financeiro individual de cada entidade orgânica, identificado no capítulo anterior, expõem-se em seguida as especificidades de cada componente do plano de Atividades, incluindo as opções que a Associação possa ter à disposição na conceção do modelo de normalização contabilística.

7.4.2.2.1. Normativo contabilístico aplicável

No âmbito do capítulo 5.2 foi possível identificar o enquadramento contabilístico aplicável à Associação.

Enquanto entidade do Setor Não Lucrativo, as entidades orgânicas do CNE, situadas em território português, estão globalmente abrangidas pela NCRF-ESNL, podendo optar pela aplicação do conjunto das NCRF ou pela aplicação das normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, desde que observado o disposto no artigo 4.º do DL 98/2015, de 02 de junho.

A normalização para as entidades do Setor Não Lucrativo compõe-se pelo conjunto dos documentos seguintes:

- Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, republicado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho – Aprova o regime contabilístico para as entidades do sector não lucrativo.
- Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho – Aprova os modelos de demonstrações financeiras a apresentar pelas entidades que apliquem o regime contabilístico ESNL.
- Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho – Aprova o Código de Contas (incluindo Quadro Síntese de Contas, Código de Contas e Notas de Enquadramento).
- Aviso n.º 8259/2015, de 29 de julho - Norma contabilística e de relato financeiro para as entidades do sector não lucrativo (NCRF-ESNL)

No âmbito deste projeto, as normas internas da Associação deverão ser ajustadas para clarificação e alinhamento com os normativos em vigor.

7.4.2.2.2. Regime de contabilidade

Com base nos capítulos anteriores, conclui-se que,

(i) cada entidade orgânica terá que preparar as suas demonstrações financeiras individuais;

(ii) cada entidade orgânica está inserida num nível da organização associativa do CNE que tem características específicas quer ao nível da atividade/operações, quer ao nível dos utilizadores da informação financeira, incluindo os responsáveis pela sua preparação;

(iii) em particular, no nível local da estrutura organizativa o volume de fluxos financeiros é reduzido, há um peso significativo de voluntários responsáveis

> pela contabilidade, que não trabalham na mesma área profissional ou similar e a prestação de contas está assente num mapa de pagamentos e recebimentos, uma ótica de caixa.

Em particular, estas conclusões estão alinhadas com os resultados do questionário efetuado e do estudo de Francisco (2005).

A NCRF-ESNL, reconhecendo a heterogeneidade do SNL, prevê que possam ser aplicados o regime de contabilidade organizada preconizado no conjunto dos documentos que regulam a contabilidade para o SNL ou o regime de caixa, sujeito à verificação de condições específicas.

O regime de caixa, previsto na norma, estará mais alinhado com as necessidades de reporte das entidades ao nível local da estrutura organizativa do CNE e eventualmente dos Núcleos, recordando que, a maioria dos inquiridos ainda aplica o regime simplificado. Verificamos que, nas Regiões, aplicam transversalmente o regime de contabilidade organizada às entidades orgânicas, embora nem todas apresentem volume de receitas anual representativo, o que poderá indicar alguma necessidade de reporte mais completo.

Previamente à tomada de decisão sobre o âmbito de aplicação de quaisquer regimes, cumpre verificar as condições para aplicação do regime de caixa, previstas no normativo para o SNL. Conforme referimos na secção 5.2., o regime contabilístico para o setor não lucrativo[47], prevê a opção por um regime de caixa para entidades orgânicas quando as receitas não excedam, em nenhum dos dois exercícios anteriores, € 150 000 salvo (i) se optarem pelo regime geral; (ii) ou integrarem o perímetro de consolidação; (iii) ou por imposição legal, estatutária ou de terceiros.

De acordo com os resultados do diagnóstico efetuado, a generalidade das unidades orgânicas do CNE, não ultrapassará o volume de receitas preconizado como limite para aplicação do regime de caixa. No entanto, no âmbito da integração de contas, as mesmas entidades orgânicas do CNE integrarão o perímetro de consolidação (conforme iremos confirmar à frente em 7.4.2.3.2).

[47] Aprovado no Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, para os exercícios que se iniciaram a partir de 01/01/2016.

Assim, ao contrário do que já estaria disposto nos regulamentos da associação, do que corresponde atualmente à prática contabilística do CNE e do que já tinha sido confirmado como prática para o CNE (Francisco, 2005), a normalização para o setor não lucrativo não dá abertura à coexistência dos dois regimes de contabilidade.

A normalização contabilística já terá evoluído para o reconhecimento das entidades orgânicas autónomas como entidades de reporte, independentemente de se tratarem ou não da mesma entidade jurídica. No entanto, a normalização contabilística para o SNL, parece favorecer a necessidade de reporte ao nível integrado relativamente à necessidade de reporte ao nível individual.

De forma a garantir o alinhamento com o normativo contabilístico, não restam dúvidas de que, a totalidade das entidades orgânicas do CNE terá que aplicar o regime de contabilidade organizado conforme dispõe a norma do SNC-ESNL.

Relativamente ao nível local, considerando que,

(i) Os rendimentos da sua atividade são globalmente provenientes de quotas que sejam devidas localmente pelos associados ou subsídios à exploração. Em geral, estes rendimentos só deverão ser reconhecidos (ou registados) quando do seu recebimento e, nesse sentido, o momento do reconhecimento é coincidente no regime de caixa e no da contabilidade organizada;

(ii) Os gastos correspondem globalmente a despesas com atividades e formação, incluindo aquisição de bens e serviços;

(iii) Os bens adquiridos para utilização, por mais do que um período de relato, são reconhecidos separadamente como ativos.

(iv) As aquisições de bens e serviços são globalmente pagas a pronto pagamento. Ao nível local e por inerência do tipo de atividades, o perfil de consumo corresponde a um número elevado de compras de baixo valor e junto de fornecedores diversos. Quando ocorra que, algum agrupamento tenha conta corrente num fornecedor local, os pagamentos dos montantes em aberto ocorrerão com periodicidade inferior a um ano;

É possível concluir que, é muito reduzida a probabilidade de reconhecimento, ao nível local, de um acréscimo ou diferimento. Assim, é razoável assumir que, através da

implementação de um aplicativo de gestão comercial, como por exemplo, um aplicativo equivalente ao utilizado genericamente no retalho nas frentes de loja, será possível garantir simultaneamente a simplicidade na utilização e a integração automática no plano de contas único da Associação.

Relativamente aos Centros Escutistas e DMF, que têm atividade de natureza comercial, embora para suporte à atividade principal do CNE, é necessário verificar se os aplicativos de gestão comercial atualmente utilizados poderão ser integrados facilmente no software de contabilidade, caso sejam propostas alterações ao mesmo.

7.4.2.2.3. Período de relato

Considerando que,

(i) o normativo interno do CNE prevê a coexistência de dois períodos de reporte diferentes para nível local e níveis intermédios da estrutura associativa;
(ii) o diagnóstico efetuado revela que a ausência de consistência entre a posição dos inquiridos, nos diferentes níveis da estrutura, se mantém;
(iii) o processo de consolidação de contas prevê alinhamento no período de relato ao nível das demonstrações financeiras individuais;
(iv) o sucesso na implementação de quaisquer modelos de relevação contabilística, conforme, sugere alinhamento ao nível das demonstrações financeiras individuais com vista à poupança de recursos e à garantia de fiabilidade da informação contabilística;

A Associação terá que tomar a decisão sobre qual o período de relato das contas mais adequado ao CNE.

Verificamos nos resultados do diagnóstico efetuado, apresentados em 7.4.1.4. que, ao nível da estrutura local, a maioria dos inquiridos escolhe o Ano Escutista, com referência ao período de 01 de setembro a 31 de agosto, como o período de relato mais adequado para efeito do novo modelo de reporte, enquanto que, ao nível das estruturas intermédias, o ano civil é considerado o mais adequado à prestação de contas pela Associação.

O parágrafo 6 da EC-SNC e o parágrafo 9 da NCRF1 determinam que, as demonstrações financeiras sejam apresentadas pelo menos anualmente e não colocam outra restrição nem indicação quanto à determinação do período de relato.

Em Portugal, por regra, o período de relato de contas corresponde ao ano civil por questões de natureza fiscal. O artigo 8.º do CIRC determina que o período de tributação coincide com o ano civil, salvo algumas exceções. Existe a possibilidade de submeter requerimento, ao Ministro das Finanças, para aprovação de outro período de relato, quando razões de interesse económico o justifiquem.

As razões que justificam um período de relato coincidente com o Ano Escutista terão que ver, fundamentalmente, com o facto de a Associação ter os seus ciclos de gestão e de atividade associados diretamente a esse período, os cargos de direção são rotativos consoante mandatos de 3 anos e cada direção eleita submete à aprovação dos conselheiros o(s) seu(s) plano(s) trienais e anuais, respetivamente, que servirão de base à atividade realizada durante os anos escutistas aos quais se referem especificamente.

Para manter um período de relato diferente do ano civil, a Associação terá que ter em conta as razões que o justifiquem e as restrições que terão que ser ultrapassadas nesse sentido.

7.4.2.2.4. Plano de Contas

Constatando-se a necessidade de reportar contas, como se de única entidade contabilística se tratasse, coloca-se a necessidade de alinhar o tratamento das transações realizadas transversalmente nas entidades orgânicas do CNE.

O normativo para o SNL já determina qual o plano de contas a aplicar à Associação e esse deverá ser o base para a elaboração do plano de contas único, a definir no âmbito do modelo de reporte para Integração das Contas.

Ainda neste contexto, será necessário identificar as transações mais significativas que atualmente ocorrem na Associação e elaborar um manual de transações, estabelecendo-se um conjunto de regras e procedimentos contabilísticos, assim como os respetivos documentos suporte e eventuais impactos em termos de plano de contas base proposto no normativo.

Tendo em conta a dimensão da associação, quanto ao número de entidades orgânicas, será de extrema importância a clarificação do registo contabilístico das transações inter-estruturas. O plano de contas único, para efeito de reporte das contas individuais, deverá conter o detalhe necessário para possibilitar o procedimento de consolidação associado.

7.4.2.3. Consolidação

No capítulo 5.4. tivemos oportunidade de esquematizar o processo de consolidação.

Neste capítulo apresentam-se as considerações a clarificar na fase de conceção do modelo.

7.4.2.3.1. Tipificação das transações inter-estruturas

O procedimento de consolidação de eliminação dos saldos e transações intragrupo, corresponde a uma das fases mais críticas e complexas do processo de consolidação, devido essencialmente ao número elevado de entidades e consequentemente, transações que terá associado.

Conforme referido na secção relativa ao Plano de Contas, será pertinente avançar com a elaboração de um manual de transações, com especial enfoque ao nível das transações inter-estruturas. Esse documento deverá partir da tipificação prévia deste tipo de operações.

Da leitura da documentação disponível sobre o CNE, nomeadamente, relatório e contas da Junta Central e Juntas Regionais e recorrendo ainda ao conhecimento interno da Associação, foi possível identificar as transações que deverão ser alvo de análise:

- Quotas de Associados;
- Campanha do Calendário Escutista;
- Compra e venda de material e fardamento;
- Subsídios do Governo (Ex: PAJ);
- Inscrições para Formação;
- Inscrições em Atividades;
- Cedência de espaços (para atividades ou formação).

7.4.2.3.2. Perímetro de Consolidação

Conforme resulta da leitura dos normativos internos da Associação, é a Junta Central que assegura a representação da Associação e será por esse motivo a entidade que detém o controlo o sobre a globalidade das entidades orgânicas que compõem a sua organização associativa e territorial.

Em face da constatação da relação de controlo, com base no esquema de consolidação apresentado em 5.4., concluímos que, existe a obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas do grupo constituído pela Junta Central, enquanto empresa-mãe (ou entidade-mãe), e pela globalidade das entidades orgânicas do CNE, todas as suas subsidiárias.

Cumpre ainda referir que, também as estruturas intermédias asseguram a representação das entidades orgânicas da sua influência territorial e, nesse sentido, verificar-se-á relação de controlo e consequentemente conceito de grupo, para efeito de elaboração de contas consolidadas, nos níveis intermédios da estrutura organizativa. Nestes casos, a empresa-mãe corresponderia à estrutura de núcleo ou regional. Os níveis intermédios do CNE já prestam contas atualmente e há utilizadores interessados na prestação de contas integrada, o que justifica que o processo ou modelo de reporte integrado seja replicado.

Formalmente, a NCRF15 permite que as entidades intermédias fiquem dispensadas de apresentar demonstrações financeiras consolidadas, sendo elas próprias subsidiárias no âmbito da consolidação ao nível da Junta Central. Esta opção ficará por isso à disposição da Associação.

Ao nível das Exclusões da Consolidação, o normativo contabilístico, atualmente em vigor em Portugal, admite a possibilidade de exclusão, do perímetro de consolidação, de uma subsidiária relativamente à qual se verifica a impossibilidade de obtenção de informação sem custos excessivos ou sem demora injustificada e os factos podem ser comprovados.

No contexto em que, o perímetro de consolidação é composto por mais de um milhar de entidades orgânicas, é possível que esta situação de impossibilidade se verifique. De acordo com a norma, nestes casos, a exclusão de uma ou mais entidades não inviabilizará a Integração das Contas.

A situação de exclusão de várias entidades pode ser tão material que afete a imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras integradas. Nesse sentido, cabe à Associação assegurar que esta permissão é tratada como uma exceção.

7.4.2.3.3. Nível de Consolidação

Tendo em consideração a dimensão da Associação, o nível de consolidação, poderá ter impacto significativo sobre a qualidade e fiabilidade da informação contabilística a integrar.

Verificamos no ponto anterior que, a Associação poderá promover processos de consolidação intermédios que aumentarão o controlo sobre o processo de consolidação e consequentemente a fiabilidade da informação, porque reduzem o número de entidades a consolidar e o volume de informação a processar, em cada processo de integração, até ao nível da Junta Central.

Ao mesmo tempo, cumpre aferir desde logo a existência de utilizadores interessados na prestação de contas consolidadas ao nível intermédio da Associação o que por si só poderá determinar a necessidade de Integração das Contas nos Núcleos e Regiões.

A Associação poderá optar pela integração direta do universo de entidades orgânicas ou pela consolidação em cascata ou patamares, que corresponderá à consolidação das entidades na base com o nível imediatamente superior e assim sucessivamente até à entidade-mãe.

Desde que, as transações e saldos inter-estruturas estejam devidamente segregadas no plano de contas das entidades, a soma das partes corresponderá sempre ao mesmo resultado linha a linha, quer por via da soma individual das demonstrações financeiras de cada entidade orgânica, quer pela via da soma das demonstrações financeiras consolidadas nos níveis intermédios.

7.4.2.3.4. Regime de Transição

A Associação terá que prever um regime de transição, previamente à implementação do modelo de reporte integrado.

Deverá constar especificamente dos normativos internos, a data de entrada implementação/entrada em vigor do novo modelo de reporte financeiro, incluindo a data de adesão voluntária e a data limite para a implementação obrigatória.

Ao mesmo tempo, será pertinente dar nota de, como as entidades orgânicas deverão tratar os impactos da transição, por exemplo, a alteração do período de relato ou a necessidade

de assegurar a comparabilidade da informação financeira ao nível do novo modelo, nos casos em que, a alterações tenham impacto na mensuração ou apresentação dos elementos das demonstrações financeiras.

A Associação poderá recorrer ao SNC-ESNL e às normas supletivas para definir o regime de transição.

7.5. Identificação dos fatores técnicos determinantes do processo

Com vista a contribuir para trabalhos futuros que possam ser desenvolvidos em volta deste tema, será efetuada a avaliação do modelo de reporte integrado à luz da revisão do plano de ação proposto, quanto aos seguintes aspetos:

- avaliação dos pressupostos assumidos pelo grupo de trabalho, na elaboração do modelo na generalidade, conforme foi descrito em 7.3.2., com indicação das sugestões de alteração ou alertas pertinentes;
- apresentação dos resultados da conceção do modelo, no âmbito da revisão do plano de ação proposta em 7.4.2.;
- identificação dos fatores determinantes para o processo de conceção do modelo;
- indicação do nível de execução do projeto e passos mais significativos a desenvolver para uma implementação efetiva do modelo.

7.5.1. Relevação contabilística

Relativamente às opções de relevação contabilística, o grupo de trabalho propõe a implementação de um sistema integrado de contabilidade para todas as entidades orgânicas em todos os níveis da estrutura da Associação.

O modelo de reporte integrado assentará no seguinte:

(i) implementação do mesmo programa de contabilidade transversalmente às estruturas intermédias e serviços centrais;

(ii) implementação de um aplicativo de contabilidade equivalente a uma solução de gestão comercial para o nível local, devidamente parametrizada para integração automática na contabilidade.

Os principais fatores técnicos, que ditaram a opção por um modelo centralizado, foram os seguintes:

(i) a ausência de harmonização contabilística, transversalmente às entidades orgânicas da Associação, confirmada na análise documental e no diagnóstico realizado, que inviabilizaria a implementação de um modelo descentralizado devido à impossibilidade de mapeamento, monitorização e conciliação das contas nos diferentes níveis;

(ii) o modelo atual de prestação de contas, que é fundamentalmente descentralizado, assente na autonomia operacional, financeira e de reporte das contas das entidades orgânicas da Associação com limitações no controlo sobre a informação financeira das mesmas, por parte dos serviços centrais. Esta falta de controlo viria reforçada num modelo de integração descentralizado, afetando a fiabilidade da prestação de contas.

No mesmo sentido, o sistema de governo da Associação, assente em mandatos rotativos e no voluntariado, em particular, no que toca aos responsáveis pela prestação das contas, corresponde a um fator não técnico, na opção pela centralização do processo de integração de contas.

Por outro lado, considerando objetivamente que,

(i) a dimensão da Associação determina um volume muito elevado de entidades e dados a processar no âmbito da consolidação;

(ii) a Associação apresenta elevada dispersão geográfica, limitando a implementação de processos de controlo da informação financeira das entidades orgânicas que a compõem;

Verificou-se a necessidade de impor um determinado nível de descentralização no processo, com enquadramento no nível de consolidação.

Os fatores de natureza qualitativa, que também contribuíram para conferir um grau de descentralização, foram os seguintes:

(i) ao nível das estruturas intermédias, de suporte à atividade local, os voluntários responsáveis pela sua gestão estarão genericamente mais familiarizados com processo de reporte mais complexos;

(ii) a natureza da atividade, o número elevado de agrupamentos e o sistema de governo no nível local, serão variáveis adversas na acomodação de processos de reporte de contas pouco flexíveis e muito técnicos.

7.5.2. Harmonização contabilística das demonstrações financeiras individuais

No âmbito da harmonização contabilística das demonstrações financeiras individuais, verificamos que, os pressupostos aprovados do modelo estão alinhados com as conclusões do processo de revisão, com exceção do regime de contabilidade aplicável ao nível local, dos Agrupamentos.

Regime de Contabilidade

O regime de contabilidade aplicável à globalidade das entidades orgânicas deverá ser o da contabilidade organizada, pelo que, cumpre promover essa clarificação.

Ao nível local, considerando objetivamente,

(i) o nível baixo de adoção das ferramentas de reporte internas atualmente disponíveis, confirmado no diagnóstico realizado, na elevada taxa de utilização do Microsoft Excel, como aplicativo principal para contabilidade dos Agrupamentos;

(ii) o nível baixo de adoção dos normativos internos de prestação de contas atualmente em vigor, confirmado no diagnóstico realizado, no elevado peso da utilização de mapas de pagamentos e recebimentos com estruturas de elaboração interna para aprovação das contas dos Agrupamentos, em detrimento do conjunto de mapas financeiros previstos no SIIE – que serão globalmente utilizados para o formalismo de entrega dos censos, acrescendo que, a informação será em diversos casos reportada com valores agregados por categoria;

Entende-se que, a ferramenta atual, o SIIE, não responde às necessidades das estruturas locais, nem ao propósito da integração de contas e, por ser obrigatória, impõe ainda duplicação de tarefas que potencia a ocorrências de erros no processo de prestação de

contas. Neste sentido, optou-se pela inclusão de mapas de gestão no modelo de reporte das contas individuais das entidades, complementares e distintos dos previstos no normativo do SNC para o SNL, que sejam de leitura mais simples. Simultaneamente, promove-se a utilização de um aplicativo de gestão comercial, adaptado à atividade local, que potencie uma implementação efetiva, garantindo a contabilidade organizada através da integração automática com essa solução.

No mesmo sentido, no âmbito do diagnóstico realizado, identificamos ainda fatores determinantes de natureza qualitativa:

(i) o elevado grau de recetividade para uma alteração do aplicativo de contabilidade atualmente utilizado para a contabilidade;
(ii) o baixo grau de recetividade para uma alteração no perfil do prestador de serviços de contabilidade, nomeadamente, devido ao custo e à necessidade de proximidade e flexibilidade no acompanhamento financeiro;

Que são consistentes com a conclusão que, o aplicativo atualmente utilizado não responde às necessidades de reporte interno das entidades orgânicas e revelam ainda que, a imposição de um modelo de contabilidade complexo e centralizado poderia não ser viável em termos de impacto financeiro e mesmo operacional nas estruturas locais.

Acolhendo a proposta de Francisco (2005), entendemos que, o modelo de prestação de contas individual das entidades orgânicas deverá incluir, nomeadamente, um mapa de pagamentos e recebimentos para acompanhamento da execução orçamental. Este mapa não está previsto no conjunto das demonstrações financeiras para as ESNL, do SNC. Corresponderá a um mapa a incluir no relatório de gestão das entidades que, aliás, já é prática generalizada, conforme pudemos confirmar no diagnóstico realizado. O RG-CNE prevê que este acompanhamento se faça atualmente no âmbito da prestação de contas individual, pelo que, não comporta uma verdadeira alteração no processo de prestação de contas.

Cumpre ainda referir que, as bases já aprovadas não tiveram em consideração a situação específica dos Centros Escutistas e dos DMF. Nomeadamente, não foram feitas referências específicas quanto à necessidade de ajustamento dos softwares de gestão comercial. Na conceção do modelo de reporte integrado das contas é necessário que se

seja clarificado o enquadramento para as entidades orgânicas com atividade de natureza específica. Uma alteração da solução de contabilidade que iniba a integração do sistema de gestão comercial, poderá inviabilizar o reporte das contas destas entidades e consequentemente a integração das contas.

Finalmente, contrariamente ao que foi vertido na proposta inicial, verificamos no diagnóstico efetuado que, nem todos os Núcleos aplicam o regime de contabilidade organizada de forma transversal. Será importante assegurar o envolvimento dos responsáveis por essas estruturas previamente à apresentação da proposta de modelo, para garantir o maior alinhamento possível e assim promover o sucesso da implementação. Os pressupostos já aprovados preveem envolvimento dos Núcleos no processo de consolidação, o que torna esta necessidade de alinhamento mais premente.

Em suma, considerando que,

(i) há necessidade de reporte de contas individuais ao nível de cada entidade orgânica da Associação e o regime de contabilidade aplicável, nos termos do normativo em vigor, é o da contabilidade organizada;

(ii) há uma maioria representativa das entidades onde se desenvolve a atividade principal da Associação, que corresponde a um conjunto de operações com grau de simplicidade elevado e passíveis globalmente de tipificação;

A operação nas entidades locais, onde se realiza a prossecução dos objetivos da Associação, não pode ficar comprometida pelas exigências do processo de prestação de contas. Por esse motivo, a simplicidade e flexibilidade, são os fatores que contribuíram objetivamente para a escolha de um modelo de implementação assente na adoção de um aplicativo de gestão, com integração automática na contabilidade, ao nível da estrutura local.

No mesmo sentido, foram identificados fatores não técnicos que contribuíram para a escolha de aplicativo simples e com minimização do impacto financeiro nas estruturas locais, em particular:

(iii) O sistema de governo das entidades assente em mandatos rotativos e no voluntariado, reforçando a necessidade de que o reporte das contas seja de operacionalização e leitura simples;

(iv) As entidades de nível local não geram globalmente receitas que permitam externalizar a prestação de serviços de contabilidade, sendo pertinente considerar o impacto do custo na viabilização da implementação do modelo.

Período de Relato

Aprovou-se um período de relato único, em concordância com a validação efetuada.

Não havendo consenso ao nível das diferentes estruturas do CNE, entendeu-se alinhar o período de reporte com a atividade da estrutura local, que corresponde ao Ano Escutista, com referência ao período de 01 de setembro a 31 de agosto, porque é ao nível dos Agrupamentos que se desenvolve a atividade principal da Associação.

Esta indicação, está em concordância com o resultado do diagnóstico na estrutura local, que é a mais representativa e também com as reflexões de Secretários Regionais, recebidas pelo grupo de trabalho, que corroboram esta proposta.

O período de relato está ajustado ao plano ou calendário de atividades que os Agrupamentos elaboram anualmente e submetem à aprovação interna do órgão competente. Este período coincide ainda com o ano escolar, que regula o planeamento familiar nas famílias com crianças e jovens.

Uma vez que, o período de relato proposto não coincide com o ano civil, conforme tivemos oportunidade de referir anteriormente, caso esta proposta seja aprovada em Conselho Nacional, terá que ser elaborado requerimento para ser submetido à apreciação do Ministro das Finanças.

Como contributo para o tratamento futuro de temas similares, havendo uma maioria representativa de entidades orgânicas ao nível local, onde se prossegue a missão da Associação, se a atividade se desenvolve em cumprimento dos planos anuais, neste caso, genericamente para o período de 01 de setembro a 31 de agosto, então a imagem verdadeira e apropriada do desempenho da atividade anual da Associação, que será válida para a maioria dos interessados na informação financeira da entidade, só será possível obter considerando, na prestação de contas, o período de relato equivalente ao ciclo de atividade.

Plano de Contas

Foi aprovado um plano de contas único e na segunda fase da conceção do modelo de reporte, já foi possível produzir um documento com as diretrizes para responder ao tratamento das operações mais relevantes das entidades orgânicas, sobretudo, ao nível das transações e saldos intragrupo, conforme segue:

- O Plano de Contas único da Associação deverá ter por base o proposto na Portaria n.º 218/2015 de 23 de julho.
- Para zelo da qualidade da informação, garantia de consistência e comparabilidade, são incluídas no documento algumas diretrizes quanto à codificação das contas, como por exemplo,
    - Apenas os Serviços Centrais poderão aprovar a abertura de contas no plano de contas único;
    - A conta 12 Depósitos à ordem, deverá ser codificada com a estrutura 12XXZZ, em que, XX corresponde aos 3.º e 4.º dígitos da tabela de códigos de bancos do Banco de Portugal e ZZ corresponde a números sequenciais 01, 02, etc., conforme o número de contas que uma determinada entidade tenha naquele banco;
    - Ex: a conta 123301 corresponderá a uma conta de depósitos à ordem no banco Millennium BCP da entidade, porque o código do Millennium BCP no Banco de Portugal é o 0033. Se a entidade tiver uma segunda conta no mesmo banco a codificação da conta corresponderá a 123302**.**
- Foram ainda documentadas especificações para permitir o tratamento das operações intragrupo, como por exemplo,
    - As contas referentes às entidades internas do CNE estarão parametrizadas no plano de contas único de acordo com uma codificação pré-determinada;
    - A conta 21 Clientes e utentes, para entidades internas ao CNE, deverá ser codificada com a estrutura 21RRNNAAAA, em que RR corresponde ao número da região, NN corresponde ao número do núcleo e AAAA ao número do Agrupamento;

- Ex: a conta 21<u>05070027</u> corresponderá a uma conta de clientes e utentes com relativa ao Agrupamento 27 (ou "0027") de Bairro, do Núcleo 07 de Vila Nova de Famalicão e Região 05 de Braga;
- Ex2: a conta 21<u>05</u>000000 corresponderá a uma conta de clientes e utentes com relativa à Região 05 de Braga;
- O mesmo exercício deverá ser replicado em todas as contas de terceiros.

Não obstante, nesta fase o exercício ainda não está terminado, sendo necessário definir, por exemplo, as contas da demonstração de resultados para registo das transações intragrupo, no seguimento da sua tipificação descrita em 7.4.2.3.1.

Foi possível iniciar a elaboração do manual de transações, para a estrutura local. Foram tipificadas as principais transações que ocorrem ao nível dos Agrupamentos e já se avançou na determinação do tratamento contabilístico das operações mais relevantes. O resultado desde trabalho está vertido no Anexo 6, do presente documento.

Em suma, para garantia da qualidade da informação, consistência e comparabilidade, considera-se determinante a elaboração de planos de contas únicos e documentos suporte para o tratamento das principais operações. Esta recomendação é válida para quaisquer projetos futuros de Integração das Contas, sobretudo, (i) quando se verifique um número elevado de entidades a incluir no processo; (ii) quando é possível identificar operações passíveis de tipificação para o grupo de entidades, com destaque para as operações inter-estruturas ou intragrupo.

7.5.3. Consolidação

Em termos do processo de consolidação das contas, os pressupostos já aprovados na base referem-se ao nível de consolidação e ao perímetro de consolidação e estão consistentes com as opções que descrevemos no âmbito da revisão do plano de ação.

Nível de Consolidação

Verificando-se que há utilizadores interessados na prestação de contas integradas nos níveis intermédios da Associação, desde logo, os responsáveis pela aprovação das contas,

as entidades públicas que financiam localmente os Núcleos e as Regiões, entre outros, então a consolidação nos níveis intermédios da Associação é relevante.

Tendo em conta o elevado número de entidades orgânicas e a sua dispersão, verifica-se a necessidade de proximidade geográfica para garantia da monitorização e qualidade da informação, que é potenciada através da opção pela consolidação por patamares ao nível nacional, permitindo ainda à Associação, reduzir o volume de informação para tratamento no processo de consolidação na estrutura Cental.

A este nível, a Associação opta por colocar alguma autonomia nas estruturas intermédias reduzindo o nível de centralização do modelo de reporte integrado.

Em síntese, no contexto de trabalhos futuros sobre o tema, os fatores determinantes na opção a tomar, quanto ao nível de consolidação, estão associados à necessidade (i) de controlo sobre a informação; (ii) e de viabilidade do processo de consolidação em termos do volume de informação para processamento relativamente ao universo das entidades. Neste caso em particular, a elevada dispersão geográfica das entidades orgânicas reduz de forma significativa o controlo sobre a informação e o elevado número de entidades implica igualmente um elevado volume de informação a processar. Por outro lado, a relevância do reporte de contas integrado em termos de estruturas intermédias cria uma oportunidade para que o processo se faça por etapas, assegurando pontos de controlo intermédio no processo de integração.

Tipificação das transações inter-estruturas

Na segunda fase de conceção do modelo de integração de contas foi possível avançar com a tipificação das operações inter-estruturas ou intragrupo que foram identificadas em 7.4.2.3. 1..

Quotização

A quotização individual de cada Escuteiro ou Aspirante para as despesas de Núcleo, Região e níveis Nacional e Internacional é liquidada e enviada anualmente com o censo, retendo a Junta de Núcleo e a Junta Regional os valores que lhes são destinados.

A quotização é paga “anualmente com o censo”, em simultâneo com o seguro escutista e a renovação da assinatura da “Flor de Lis”.

O valor das quotas inter-estruturas ou intragrupo, corresponde ao montante da quota que será devida aos níveis superiores da estrutura. Este montante deverá ser registado, separadamente, como uma operação intragrupo, para que, possa ter tratamento específico no processo de integração de contas.

Nas entidades intermédias, os movimentos associados a cobrança de quotas que sejam devidos aos níveis superiores da estrutura deverão ser inscritos apenas em contas de balanço, uma vez que, não geram quaisquer benefícios líquidos diretos nem incorporam obrigações para estas entidades.

Apresenta-se, em seguida, um exemplo ilustrativo do tratamento contabilístico no âmbito destas operações.

Exemplo: Processamento da Quota do Agrupamento AAAA

Efetivo total do Agrupamento (número de elementos por Unidade):

Lobitos	13
Exploradores/Moços	11
Pioneiros/Marinheiros	9
Caminheiros/Companheiros	9
Dirigentes	23
Total	**65**

Quotização:

Quota de Núcleo	65* 0 euro =	0,00 €
Quota Regional	65* 1 euro =	65,00€
	Subtotal	65,00€

Quota Nacional + Seguro (Dirigentes)	23* 21 euro =	483,00€
Quota Nacional + Seguro (Associados)	42* 8 euro =	336,00€
Quota Internacional	65* 1 euro =	65,00€
	Subtotal	884,00€
	Total	**949,00€**

Lançamentos contabilísticos:

(i) Na Junta de Núcleo

Pelo processamento da quota:

(D) 264RRNNAAAA Quotas Agrupamento AAAA 949,00€

(C) 264RRNNAAAA Quotas Junta Regional RR 949,00€

Pelo recebimento por parte do Agrupamento:

(D) 12 Depósitos à Ordem ou 11 Caixa 949,00€

(C) 264RRNNAAAA Quotas Agrupamento AAAA 949,00€

Pelo pagamento à Junta Regional:

(D) 264RRNNAAAA Quotas Junta Regional RR 949,00€

(C) 12 Depósitos à Ordem 949,00€

(ii) Na Junta Regional

Pelo processamento da quota:

(D) 264RRNNAAAA Quotas Junta de Núcleo NN 949,00€

(C) 721 Quotas dos utilizadores 65,00€

(C) 264RRNNAAAA Quotas Junta Central 884,00€

Pelo recebimento por parte da Junta de Núcleo

(D) 12 Depósitos à Ordem ou 11 Caixa	949,00€
(C) 264RRNNAAAA Quotas Agrupamento AAAA	949,00€

Pelo pagamento à Junta Central:

(D) 264RRNNAAAA Quotas Junta Regional RR	884,00€
(C) 12 Depósitos à Ordem	884,00€

Compra e venda de Calendários escutistas

Anualmente o CNE promove a Campanha de venda de Calendários Escutistas que corresponde a uma campanha de para angariação de recursos ao nível de todas as estruturas da Associação.

O Calendário é produzido pelos Serviços Centrais e é genericamente vendido aos Agrupamentos através das estruturas intermédias.

Em cada nível da estrutura, há uma margem intermédia inerente à venda, que permitirá financiar as atividades das diferentes entidades orgânicas envolvidas na campanha.

Em cada nível da estrutura associativa do CNE, a venda de Calendários Escutistas a entidades dentro Associação, corresponde a uma operação inter-estruturas ou intragrupo. O valor da venda deverá ser registado como uma operação intragrupo, para que, possa ter tratamento específico no processo de integração de contas.

Dado que o Calendário não tem validade além do ano a que se refere, a totalidade dos calendários adquiridos deverão que ser registados como custo no exercício corrente. No tratamento das operações intragrupo não será por isso necessário atender a ajustamentos ao nível das existências.

Compra e venda de material e fardamento

Quando da entrada para o movimento, existe sempre um período de experimentação/adaptação que dura em média três meses e, como tal, não é necessário

que se faça de imediato a compra uniforme. No entanto, assim que um escuteiro esteja preparado para fazer a promessa necessitará de ter o uniforme.

O uniforme escutista poderá ser adquirido apenas em qualquer uma das lojas escutistas que compõem o Depósito de Material e Fardamento do CNE.

A responsabilidade pelo fornecimento do uniforme escutista é do DMF que está sob gestão dos Serviços Centrais e é genericamente vendido localmente através dos DMF das estruturas intermédias, Núcleos e Regiões.

Em cada nível da estrutura há uma margem intermédia inerente à venda que permitirá financiar as atividades das estruturas intermédias da Associação na prossecução do objetivo de suporte à atividade local da Associação.

A venda do uniforme a entidades internas à Associação, corresponde a uma operação inter-estruturas ou intragrupo. O valor da venda deverá ser registado, separadamente, como uma operação intragrupo, para que, possa ter tratamento específico no processo de integração de contas.

No mesmo sentido, será necessário que os inventários (ou stock) que sejam resultado de compra a uma entidade interna à Associação sejam eles também registados separadamente como saldo intragrupo.

Recebimento de subsídios de entidades públicas

Enquanto entidade jurídica única, o órgão que representa o CNE é a Junta Central. Ocorre por diversas vezes que, a submissão candidaturas a programas de apoio promovidos por entidades públicas, tenha que ser centralizada nos Serviços Centrais. Da mesma forma, os apoios serão recebidos através das contas bancárias da Junta Central e terão que ser, posteriormente, transferidos para as entidades de nível intermédio ou local às quais sejam devidos.

Os valores de subsídios que sejam devidos a outras entidades da Associação deverão ser inscritos apenas em contas de balanço, uma vez que, não geram quaisquer benefícios líquidos diretos nem incorporam obrigações para estas entidades.

Apresenta-se, em seguida, um exemplo ilustrativo do tratamento contabilístico no âmbito destas operações.

Exemplo: Recebimento de subsídio no âmbito de um Programa do IPDJ

Distribuição do subsídio atribuído:

Ação Agrupamento AAAA	200,00 €
Ação Junta Regional RR	4.000,00€
Subtotal	4.200,00€
Ação Junta Central	6.000,00€
Total	**10.200,00€**

Lançamentos contabilísticos:

(i) Na Junta Central

Pela atribuição do subsídio:

(D) 2721 Devedores por acréscimos de rendimentos (PAJ) 10.200,00€

(C) 268RRNNAAAA Junta Regional RR 4.200,00€

(C) 751 Subsídios das entidades públicas 6.000,00€

Pelo recebimento:

(D) 12 Depósitos à Ordem 10.200,00€

(C) 2721 Devedores por acréscimos de rendimentos (PAJ) 10.200,00€

Pelo pagamento à Junta Regional:

(D) 268RRNNAAAA Junta Regional RR 4.200,00€

(C) 12 Depósitos à Ordem 4.200,00€

(ii) Na Junta Regional

Pela atribuição do subsídio:

(D) 268RRNNAAAA Junta Central	4.200,00€
(C) 268RRNNAAAA Agrupamento AAAA	200,00€
(C) 751 Subsídios das entidades públicas	4.000,00€

Pelo recebimento:

(D) 12 Depósitos à Ordem	4.200,00€
(C) 268RRNNAAAA Junta Central	4.200,00€

Pelo pagamento ao Agrupamento:

(D) 268RRNNAAAA Agrupamento AAA	200,00€
(C) 12 Depósitos à Ordem	200,00€

Inscrições em formação interna

A formação constitui um importante instrumento de capacitação, adequação e atualização dos Adultos no Escutismo em termos dos conhecimentos, competências e atitudes necessários ao cabal cumprimento do respetivo papel na missão educativa do Corpo Nacional de Escutas.

A oferta de formação no CNE está genericamente centralizada nas estruturas intermédias de nível regional. Poderá ocorrer também que a dinamização de cursos de formação ocorra noutros níveis da estrutura associativa.

Em cada nível da estrutura associativa do CNE, o valor da formação inter-estruturas ou intragrupo, corresponde ao montante dos gastos e rendimentos associados a formação interna no CNE. Estes montantes deverão ser registados separadamente como uma operação intragrupo, para que, possa ter tratamento específico no processo de integração de contas.

Inscrições em atividades

O CNE desenvolve prossegue a sua missão essencialmente através da realização de atividades típicas. Conforme resulta da organização associativa, as atividades são essencialmente promovidas ao nível local, nos Agrupamentos.

É também comum, embora com menos frequência, que as estruturas intermédias promovam também a realização de atividades típicas de referência, como é o caso dos Acampamentos de Núcleo, Acampamentos Regionais, Acampamentos Regionais, entre outros.

Em cada nível da estrutura associativa do CNE, o valor das atividades inter-estruturas ou intragrupo, corresponde ao montante dos gastos e rendimentos associados a atividades internas do CNE. Estes montantes deverão ser registados separadamente como uma operação intragrupo, para que, possa ter tratamento específico no processo de integração de contas.

Cedência de espaços (para atividades ou formação)

Os Centros Escutistas são espaços adquiridos ou geridos pelas entidades de nível local ou intermédio para as atividades da Associação.

É também comum que os espaços que servem de sede, às entidades orgânicas do CNE, possam também ser utilizados para as atividades da Associação, incluindo momentos de formação.

A cedência de espaços do CNE para realização de atividades ou formação, por entidades internas à Associação, corresponde a uma transação inter-estruturas ou intragrupo. Os gastos e rendimentos associados, deverão ser registados como uma operação intragrupo, para que, possa ter tratamento específico no processo de integração de contas.

Resumidamente, a eliminação de saldos e transações intragrupo é uma fase importante do processo de consolidação de contas, em particular, no contexto de um grupo de entidades com maior representatividade deste tipo de operações. Em face da necessidade de integração de contas, como boa prática, deverá abordar-se o tema do tratamento das transações intragrupo, procedendo-se à sua tipificação e estabelecendo-se um conjunto de regras e procedimentos contabilísticos, assim como os respetivos documentos suporte. A

ausência de procedimentos para tratamento contabilístico das transações potencia a ocorrência de erros, afetando a fiabilidade da informação e a viabilidade da consolidação.

Período de transição

No âmbito da revisão do plano de ação, quanto ao período de transição, foram identificados alguns temas relevantes a desenvolver.

É necessário estabelecer, por exemplo, os impactos nas demonstrações financeiras do período de transição, para as entidades orgânicas que virem alterado o seu período de reporte.

No cenário de aprovação do Ano Escutista como período de relato, com referência ao período de 01 de setembro a 31 de agosto, será necessário clarificar que, no ano da transição, em que se inicia o primeiro exercício de implementação do novo normativo, deverá ocorrer o seguinte:

(i) As entidades orgânicas cujo período de referência é atualmente o de 01 de outubro a 30 de setembro, terão o ano contabilístico imediatamente anterior a encerrar com apenas 11 meses de atividade, em 31 de agosto. Corresponderá fundamentalmente aos Agrupamentos.

(ii) As entidades orgânicas cujo período de referência é atualmente o ano civil, terão o ano contabilístico imediatamente anterior a encerrar com apenas 8 meses de atividade, em 31 de agosto. Será fundamentalmente o caso das estruturas intermédias.

No ano da transição, não será possível garantir o princípio da comparabilidade das demonstrações financeiras individuais das entidades.

No âmbito do período de transição é ainda relevante referir a implementação prévia de um projeto piloto e a definição do período de implementação.

Tendo em consideração que,

(i) este projeto é aplicável ao universo das entidades orgânicas;

(ii) este comporta alterações profundas ao atual processo de prestação de contas que implicam adaptação à mudança em vários níveis: regulamentar, operacional, da formação e da fiscalização;

A calendarização global proposta para o projeto, já tinha prevista uma implementação piloto que ocorreria no exercício que se iniciasse em 2017, essencial para validar as alterações que vierem a ser aprovadas. Simultaneamente, ficou ainda previsto um período de adoção voluntária que permitirá às entidades acomodarem o processo de mudança de forma mais ou menos gradual.

Com o ano de atraso no projeto, mantendo-se os restantes prazos e sendo aprovado o período de relato correspondente ao ano escutista, o piloto deveria avançar no exercício que se inicia em 01 de setembro de 2018.

A decisão de aprovação de um modelo estruturante não se fará, em nenhum contexto, sem um período de testes, que neste caso equivale à implementação piloto. À luz da metodologia de *Action Research*, a implementação do modelo de reporte integrado das contas será sempre precedida da realização do piloto, da avaliação dos resultados e dos ajustamentos que forem necessários no modelo para garantir a sua implementação efetiva (ciclos iterativos de planificação-ação-avaliação).

Nesta etapa de conceção, o grupo de trabalho terá que definir o modelo de projeto piloto, que poderá assentar numa das propostas seguintes:

(i) Seleção de um Núcleo ou Região, incluindo o universo de entidades orgânicas da influência territorial, para implementação do piloto, com a vantagem de testar o alinhamento ao nível das demonstrações financeiras individuais e o processo de consolidação total, incluindo a consolidação por patamares nessas estruturas intermédias. Ao mesmo tempo o acompanhamento será facilitado por estar focado em termos geográficos;

(ii) Seleção de entidades orgânicas dispersas geograficamente nos diversos níveis da estrutura do CNE, com a vantagem de se poder acomodar maior representatividade das características específicas das Regiões e ao mesmo tempo garantir que o *know-how* fica igualmente disperso podendo ser aproveitado nos processos regionais de formação. A principal desvantagem é

que, neste enquadramento, os processos de consolidação serão sempre parciais.

A decisão sobre a duração prevista de um ano para o programa piloto, prende-se com a necessidade de visibilidade sobre o comportamento dos aplicativos/ferramentas, ao longo de um exercício completo. O período de um ano já tem sido, também, a duração aplicada em projetos piloto anteriores.

Para possibilitar o arranque do projeto piloto em setembro de 2018, a Comissão interna só terá possibilidade de submeter propostas à aprovação dos Conselhos Nacionais de novembro de 2017 e maio de 2018. É expectável que o projeto avance significativamente no curto prazo.

Ao fim de um ano de implementação piloto, estima-se que o projeto entrará na fase de implementação efetiva, tornando-se obrigatório à globalidade das entidades orgânicas da Associação a partir de 01 de setembro de 2020.

Em síntese, os principais fatores técnicos a ter em conta no âmbito do período de transição, nomeadamente, quanto à determinação de um projeto piloto e de um período de adoção voluntária e da duração de cada um, são sobretudo os seguintes: (i) a abrangência do projeto; (ii) e o impacto nos processos previamente implementados ao nível das entidades orgânicas.

A experiência da implementação de projetos anteriores de dimensão semelhante, também releva, de forma positiva, para a conceção do modelo nesta vertente[48].

7.5.4. Desenvolvimento do modelo: levantamento das especificações técnicas e análise do investimento

No seguimento das secções anteriores, em termos da execução do projeto, as bases do modelo estarão definidas e já se avançou na elaboração de documentos suporte.

Definido o modelo de relevação contabilística e as especificações estruturantes, será necessário avançar na análise do investimento necessário para implementação do projeto.

[48] Projeto de implementação do SIIE em 2007, que suporta o atual modelo de reporte de contas dos Agrupamentos, juntamente com o processo do censo anual e o projeto de renovação do Programa Educativo em 2009, que determinou a revisão global do programa pedagógico do CNE em toda a sua estrutura.

Esta análise deverá incluir a elaboração de um manual com as especificações técnicas do modelo que se pretende implementar e do orçamento global do investimento, incluindo o consumo de recursos que seja necessário em termos de horas de trabalho voluntário.

O modelo de relevação contabilística passa pela implementação de um sistema integrado de contabilidade para todas as entidades, que envolverá a implementação de uma solução de contabilidade para todas as estruturas intermédias e de uma solução de gestão comercial para o nível local e, eventualmente, para Centros Escutistas e DMF's. A solução que for implementada deverá ainda permitir que o processo de integração das contas se faça, ao nível das estruturas intermédias, por patamares.

Em face da abrangência e impacto do processo de mudança, considera-se que,

(i) Os manuais de suporte ao modelo, deverão estar o mais completos possível, contendo não só a tipificação das operações mais comuns e relevantes, como também as diretrizes específicas para o seu tratamento contabilístico, para que possam em qualquer altura servir de apoio às dúvidas de quaisquer entidades na Associação.

(ii) O desenvolvimento de uma fase de implementação piloto é crucial para o sucesso do projeto.

Nesta fase, em que as bases do modelo já estarão clarificadas, é essencial o envolvimento dos restantes grupos de trabalho para se promover o alinhamento nas restantes vertentes do projeto, que contribuirá de forma efetiva para a sua implementação. Por exemplo, a revisão dos regulamentos internos permitirá eliminar inconsistências e dúvidas que atualmente poderão contribuir para a falta de harmonização contabilística na Associação.

Em suma, o processo de conceção do modelo de reporte está na última fase, mas ainda há atividades em curso ou não iniciadas, com prazos de conclusão ambiciosos, relativamente às quais não será possível efetuar uma apresentação crítica de resultados. Os passos mais relevantes passam pela formalização das especificações técnicas do modelo, análise das soluções disponíveis e definição do modelo de implementação do projeto piloto. Na finalização da fase de conceção do modelo, é muito relevante a colaboração entre os grupos de trabalho para consolidação do trabalho já desenvolvido e concretização de próximos passos.

8. Conclusão

Consciente da necessidade de ajustamento e aproximação às exigências de transparência ao nível da prestação de contas no SNL, em particular do alinhamento ao disposto no SNC, o CNE constituiu, em 2015, uma Comissão interna para desenvolvimento do projeto de Integração das Contas das mais de mil entidades orgânicas que o constituem.

A presente dissertação veio debruçar-se sobre esta problemática, tendo como principal objetivo a elaboração de um plano de ação para implementação de um modelo de reporte integrado de contas no CNE, incluindo em particular, a clarificação do enquadramento técnico do tema, quer ao nível da prestação de contas individual das entidades orgânicas que compõe a associação, quer ao nível do processo de integração propriamente dito e ainda a identificação de boas práticas para o tratamento de temas similares no futuro.

A coordenação e desenvolvimento do projeto ficaram a cargo de voluntários da organização, incluindo o investigador, com valências técnicas experiência e conhecimento da organização, organizados em quatro grupos de trabalho, nas áreas de impacto do projeto.

Tratando-se do desenvolvimento de um projeto estruturante para a Associação, optou-se por uma abordagem à problemática, assente na metodologia de *Action Research*, recorrendo a ciclos iterativos de planificação-ação-avaliação. Com a integração do investigador adotou-se a modalidade do *Insider Action Resarch*, procurando-se colher, de forma equilibrada, as vantagens do conhecimento prévio do funcionamento e das limitações da Associação, recorrendo a fontes de informação e interlocutores diferenciados para minimizar os efeitos de ideias pré-concebidas, que pudessem afetar a identificação e/ou avaliação de possíveis cursos de ação na resolução do tema.

A calendarização global do projeto dividiu-se em duas grandes etapas: conceção e implementação. A duração do projeto foi estimada em 5 anos com cerca de metade do tempo alocada à conceção, incluindo a definição da implementação piloto e a outra metade para a realização do projeto piloto e implementação com adesão voluntária.

Em maio de 2015, o pedido para desenvolvimento do projeto foi submetido à aprovação do órgão competente da Associação. Simultaneamente, foram incluídos na mesma proposta alguns pressupostos base do modelo. Esta antecipação no alinhamento do

modelo deveu-se, em grande medida, ao facto de o órgão competente para aprovação de quaisquer projetos estruturantes na Associação só se reunir em novembro e dezembro. Quaisquer entidades, que pretendam implementar projetos desta dimensão, deverão antecipar e refletir, no calendário do projeto, quaisquer possíveis impactos de constrangimentos de natureza legal ou estatutária. Esta antecipação permitirá que, as propostas que sejam submetidas possam estar devidamente suportadas e até partilhadas, aumentando a probabilidade de aprovação e evitando que tenham que ser feitas alterações em fase posterior.

A falta de disponibilidade dos elementos da equipa em virtude da acumulação de projetos na Associação, motivou um atraso de um ano na fase de conceção do projeto. Em projetos desta dimensão e com uma componente técnica tão relevante, será importante equacionar a integração de consultores externos especializados que possam assegurar níveis mínimos de serviço, minimizando o impacto da necessidade de reafectação dos recursos voluntários. É sempre importante recursos internos alocados, não só porque é o perfil intrínseco à Associação, mas porque detêm o conhecimento das características específicas relativamente ao funcionamento das diversas estruturas que é relevante em todas as fases de processos de mudança estruturantes.

Da mesma forma, a elaboração de um orçamento em horas e a monitorização do tempo alocado ao projeto permitiriam de forma mais efetiva antecipar a necessidade de reforçar as equipas, quer com recursos internos, quer com recursos externos. Este levantamento, serviria ainda para projetos futuros na organização com o mesmo nível de impactos.

A primeira fase de planificação previa a realização de um inquérito por questionário para diagnóstico das práticas contabilísticas nas entidades orgânicas da Associação, para suporte à conceção do modelo. Foi elaborado um primeiro questionário que apresentava fragilidades ao nível da representatividade da amostra e o grupo de trabalho concordou com a elaboração de um segundo questionário intermédio, que permitiu não só validar os pressupostos já assumidos nessa altura, como também, os que ainda estavam em discussão. A elaboração de um diagnóstico prévio é importante, não só para a análise do problema, como também, para suporte à ação, sendo ainda possível antecipar os pontos de maior resistência à mudança e prever medidas para minimizar os impactos no sucesso do projeto.

O projeto ainda se encontra na fase de conceção do modelo de reporte, já tendo sido possível definir os principais aspetos estruturantes do modelo e avançar na elaboração de documentos suporte, como por exemplo, a tipificação de operações intragrupo e as diretrizes para elaboração do plano de contas, que na aplicação da metodologia corresponde à fase da ação.

Relativamente ao enquadramento técnico, no âmbito da revisão de literatura concluiu-se que, o processo de integração de contas no CNE assentaria na operacionalização do disposto na normalização do SNC sobre a consolidação de contas.

Havendo utilizadores interessados na prestação de contas de uma entidade orgânica, recorrendo à normalização contabilística produzida ao nível europeu, foi possível suportar tecnicamente a necessidade de reporte individual das contas, mesmo num cenário em que as entidades orgânicas pertencem à mesma entidade jurídica – corresponde à normalização em curso sobre o conceito de "*reporting entity".*

Revisitando o enquadramento normativo aplicável às demonstrações financeiras individuais, concluiu-se que, o regime de contabilidade organizada teria que ser aplicado, mesmo nas entidades orgânicas de nível local que têm genericamente operações muito simples e de volume pouco significativo. Tendo em conta a natureza das operações, entendeu-se que, a utilização de uma solução informática equivalente à gestão comercial de utilização simples e que possa ser integrada automaticamente num aplicativo de contabilidade, será de implementação mais efetiva.

Quanto ao modelo de relevação contabilística, optou-se pela implementação de um sistema integrado de contabilidade para todas as entidades orgânicas em todos os níveis da estrutura da Associação, com consolidação por patamares ao nível das estruturas intermédias. Por um lado, é possível identificar utilizadores interessados na prestação de contas integradas em níveis intermédios da Associação. Por outro lado, devido à dimensão e dispersão geográfica da Associação, a consolidação por patamares permite aumentar o controlo e consequentemente a fiabilidade do processo de integração de contas, reduzindo ainda o volume de informação a processar no momento da consolidação ao nível da entidade-mãe.

Equivale a dizer que, em face da ausência de harmonização contabilística transversalmente à organização e, pelo facto de o modelo de governo da Associação estar assente na autonomia das entidades orgânicas, optou-se por um modelo de reporte de contas estruturado e centralizado na maior medida possível. Tendo em conta a caracterização geográfica da Associação, para viabilização do projeto, foi necessário introduzir um fator de descentralização que equivale ao modelo de consolidação por patamares.

Em termos de principais contributos, destaca-se a estruturação de um plano de ação para implementação de um modelo de reporte integrado de contas no SNL, com identificação dos fatores determinantes na conceção do modelo de reporte em cada etapa do processo, que poderão ser replicados no tratamento de temas semelhantes no futuro. Tendo em conta a dimensão do CNE, em termos do número de entidades orgânicas, será provável que estejam sobremaneira identificados os principais obstáculos e fatores determinantes a considerar no âmbito de um projeto de integração ou consolidação de contas no SNL.

Finalmente, em termos de principais limitações, destacamos o facto de a conceção do modelo não estar ainda finalizada, o que impede, nomeadamente, a partilha dos resultados obtidos e análise crítica (avaliação), relativamente à fase de análise do investimento, incluindo a definição do modelo de implementação do projeto piloto.

Relativamente a pistas para investigação futura, consideramos que, numa fase posterior à finalização do modelo de reporte integrado das contas, poderá ser relevante efetuar uma revisão crítica global do mesmo, que servirá como contributo para tratamento de futuro do tema, de forma mais consolidada. Simultaneamente, se possível, será relevante identificar e incluir a revisão crítica de outro caso de abordagem à problemática de integração de contas no setor não lucrativo.

9. Bibliografia

Alexander, J. (2000), "Adaptive strategies of nonprofit human service organizations in an era of devolution and new public management", in *Nonprofit management and leadership*, Jossey-Bass Publishers, Vol. 10, Nº 3, pp. 287-303.

Amaral, C. X. (2001), "Processo de harmonização contabilística internacional: Tendências actuais", *Revista Gestão e Desenvolvimento*, Vol. 10, pp. 33-58.

Andrade, A., & Franco, R. C. (2007), *Economia do conhecimento e organizações sem fins lucrativos*, SPI – Sociedade Portuguesa de Inovação.

Araújo, J. F. (2002), "NPM and the change in Portuguese central government", *International public management journal*, Vol. 5, Nº 3, pp. 223-236.

Coghlan, D. (2001). "Insider Action Research Projects Implications for Practising Managers. Management Learning", *Sage journals*, Vol. 32, Nº 1, pp. 49-60.

CNE, Corpo Nacional de Escutas (2008), "O Corpo Nacional de Escutas (CNE) é…"; Corpo Nacional de Escutas; Disponível em http://www.cne-escutismo.pt/Escutismo/CorpoNacionaldeEscutas/tabid/53/Default.aspx a 11/09/17.

CNE, Corpo Nacional de Escutas (2008), "História do Corpo Nacional de Escutas"; Corpo Nacional de Escutas; Disponível em http://www.cne-escutismo.pt/Escutismo/CorpoNacionaldeEscutas/Hist%C3%B3riadoCNE/tabid/457/Default.aspx a 11/09/2017.

CNE, Corpo Nacional de Escutas (2008), "Manual do Sistema Integrado de Informação Escutista"; Corpo Nacional de Escutas; Disponível em http://www.cne-escutismo.pt/Portals/9/manual_vers%C3%A3o%20alfa.pdf a 11/09/2017.

Ebrahim, A. (2003), "Accountability in practice: Mechanisms for NGOs", *World Development*, Vol. 31, Nº 5, pp. 813-829.

Estêvão, J. (1997), "Causas micro e macroeconómicas do crescimento do terceiro sector", in *As Instituições não-lucrativas e a acção social em Portugal*, Vulgata, pp. 31-59.

Ferreira, R. F. (2006), "A Normalização Contabilística em Portugal", Comunicação apresentada no VIII Prolatino, Santa Maria da Feira, 7 e 8 de Abril.

Francisco, L. A. A. (2005), "Sistema de informação de contabilidade em organizações não-governamentais sem fins lucrativos: o caso do Corpo Nacional de Escutas", Dissertação do Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta.

Francisco (2013), "O desempenho do CNE e a prestação de contas aos stakeholders", Congresso Escutismo: Educar para a vida, disponível em http://congresso.cne-escutismo.pt/Documentos/Comunica%C3%A7%C3%B5es_Congresso/3_Sociedade/Francisco.L.pdf a 11/09/2017.

Franco, R. C., Sokolowski, S. W., Hairel, E. M., & Salamon, L. M. (2005), *O sector não lucrativo português numa perspectiva comparada*, Universidade Católica de Lisboa e Johns Hopkins University.

Franco, R. C., Gonçalves, R. H. (2006). *Sector não lucrativo: compilação de legislação sobre as organizações da sociedade civil*, Publicações Universidade Católica.

Franco, R. C. (2004), *A Ética e as Organizações da Sociedade Civil – a questão da prestação de contas (''accountability'') no terceiro setor*, apresentada no VIII Congresso Luso-Afro-Brasileiro de Ciências Sociais, Coimbra.

Greiling, D., & Stötzer, S. (2015), "Performance Accountability as a Driver for Changes in Nonprofit-Government Relationships–An Empirical Insight from Austria", *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, Vol. 26, Nº 5, pp. 1690–171.

Hood, C. (1995), "The "New Public Management" in the 1980s: variations on a theme", *Accounting, organizations and society*, Vol. 20, Nº 2, pp. 93-109.

Hudson, M. (1995), *Managing without profit: The art of managing non-profit organizations*, Directory of Social Change.

Kanter, R. M., & Summers, D. V. (1994), "Doing well while doing good: Dilemmas of performance measurement in nonprofit organizations and the need for a multiple-constituency approach", in *Public sector management: Theory, critique and practice*, Sage, pp. 220-236.

Kearns, K. P. (1994), "The strategic management of accountability in nonprofit organizations: An analytical framework", *Public Administration Review*, Vol. 54, Nº 2, pp. 185-192.

Kearns, K. P. (1996), *Managing for accountability: Preserving the public trust in public and nonprofit organizations*, Jossey-Bass.

Leite, J. L. (2014), *Textos de Economia Social*, CASES – Cooperativa António Sérgio para a Economia Social, disponível em http://www.cases.pt/wp-content/uploads/Textos_de_economia_social.pdf a 11/09/2017.

Monzón, J. L., Ortega, R. C., Ávila, R. C., García, I. G. F., & Dal-Re, F. V. (2009), *Informe para la elaboración de una Ley de fomento de la Economía Social*, CIRIEC España, Ministerio de Trabajo e Inmigración.

Pollitt, C. (1990), *Managerialism and the public services: The Anglo-American experience*, Basil Blackwell.

Rodrigues, L. M. P. L., & Guerreiro, M. A. S. (2004), *A convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*, Publisher team.

Rodrigues, L. M. P. L. (2006), "A Contabilidade e a Globalização", Comunicação apresentada no VIII Prolatino, Santa Maria da Feira, 7 e 8 de Abril.

Rodrigues, J. (2009), *Sistema de normalização contabilística explicado*, Porto Editora.

Rodrigues, M., & Araújo, F. (2005), "A nova gestão pública na governação local", Biblioteca Digital do Instituto Politécnico de Bragança.

Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2002), *Research method and methodology in finance and accounting*, 2ª Edição, Cengage Learning.

Salamon, L. M., & Toepler, S. (2015), "Government–Nonprofit Cooperation: Anomaly or Necessity?", *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, Vol. 26, Nº 6, pp. 2155-2177.

Vieira, R. (2009), "Paradigmas teóricos da investigação em contabilidade", in *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*, Escolar Editora, pp. 11-34.

Legislação:

Assembleia da República (2013), "Lei de Bases da Economia Social", Lei n.º 30/2013, de 8 de maio, Diário da República, 1.ª série — N.º 88 — 8 de maio de 2013

CNE, Corpo Nacional de Escutas (2014), "Regulamento Geral do CNE"; Corpo Nacional de Escutas, disponível em http://www.cne-escutismo.pt/BibliotecaDigital/Recursos/tabid/1838/Default.aspx a 11/09/2017.

CNE, Corpo Nacional de Escutas (2014), "Estatutos do CNE"; Corpo Nacional de Escutas, disponível em http://www.cne-escutismo.pt/BibliotecaDigital/Recursos/tabid/1838/Default.aspx a 11/09/2017.

Comissão de normalização contabilística, "IAS/IFRS adotadas na UE"; disponível em http://www.cnc.min-financas.pt/ias.html a 11/09/2017.

IASB (2013), "A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting", IFRS Foundation Publications Department, disponível em http://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/discussion-paper/published-documents/dp-conceptual-framework.pdf a 11/09/2017.

IASB (2015), "Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting", IFRS Foundation Publications Department, disponível em http://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/exposure-draft/published-documents/ed-conceptual-framework.pdf a 11/09/2017.

Ministério das Finanças (2009), "Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho", Diário da República n.º 133/2009, Série I, de 13/07, Páginas 4375 - 4384.
Ministério das Finanças (2015), "Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho", Diário da República, 1.ª série — N.º 106 — 2 de junho de 2015.

10. Anexos

Anexo 1: Inquérito por questionário sobre as práticas contabilísticas no CNE



Integração de Contas no CNE | Inquérito por questionário

1. Introdução | dados de identificação

Com este questionário pretende-se recolher informações para diagnóstico acerca das práticas contabilísticas nos diferentes níveis da estrutura do CNE. Este instrumento metodológico enquadra-se numa investigação no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão da Faculdade de Economia do Porto, a fim de que seja possível produzir a dissertação respetiva.
Todas as informações recolhidas são estritamente confidenciais. Os dados de identificação solicitados servem apenas para efeito de interpretação das outras respostas.
Por favor responda com sinceridade pois não há respostas correctas ou incorrectas. A sua opinião é muito importante.
Obrigado pela colaboração.

1. Cargo que ocupa no CNE

2. Agrupamento / Núcleo / Região

Agrupamento (número e nome)

Núcleo (se aplicável)

Região

3. Idade (anos)

- Menos de 30
- 30 a 44
- 45 a 59
- Acima de 60

4. Habilitação literária

- Ensino Básico
- Ensino Secundário
- Ensino Superior

5. Profissão ou área profissional

Integração de Contas no CNE | Inquérito por questionário

2. Diagnóstico da situação atual

Para efeito de resposta às questões abaixo, a expressão "prestação de contas" refere-se à prestação de contas de natureza contabilística e/ou financeira a quaisquer utilizadores interessados.

6. Indique o **número de entidades** com prestação de contas que representa

Agrupamento	
Junta de Núcleo	
Junta Regional	
DMF (Depósito de material e fardamento)	
Centro Escutista	

7. Indique o número de vezes por ano que procedem à prestação de contas da entidade

- ◯ 0
- ◯ 1
- ◯ > 1

8. Indique aproximadamente, qual o volume de **receitas anual médio** (em euros), da entidade de reporte que representa

	< 10.000	[10.001 - 50.000]	[50.001 - 150.000]	[150.001 - 500.000]	> 500.000
Agrupamento	◯	◯	◯	◯	◯
Junta de Núcleo	◯	◯	◯	◯	◯
Junta Regional	◯	◯	◯	◯	◯
DMF	◯	◯	◯	◯	◯
Centro Escutista	◯	◯	◯	◯	◯

9. Qual o período de reporte ou relato aplicável à apresentação de contas?

- ◯ Janeiro - Dezembro (ano civil)
- ◯ Outubro - Setembro
- ◯ Outro (especifique)

10. Indique qual o regime de contabilidade aplicável à entidade que representa

	Contabilidade organizada	Regime simplificado (ótica de pagamentos e recebimentos ou de caixa)
Agrupamento	◯	◯
Junta de Núcleo	◯	◯
Junta Regional	◯	◯
DMF	◯	◯
Centro Escutista	◯	◯

11. Indique quem é o prestador de serviços responsável pela contabilidade da entidade que representa

- ◯ Voluntário(s)
- ◯ Colaborador(es) remunerado(s) da entidade
- ◯ Entidade interna (do CNE)
- ◯ Entidade externa
- ◯ Outro (especifique)

12. Indique uma estimativa do **número médio mensal de horas** de trabalho despendido com contabilidade da entidade

13. Indique o grau de adequação, na sua opinião, relativamente ao reporte de contas atual da entidade que representa

	Muito adequado	Adequado	Neutro	Inadequado	Muito inadequado	N/A
Regime de contabilidade (organizada vs. simplificada) aplicável à(s) entidade(s)	◯	◯	◯	◯	◯	◯
Período de reporte das entidades que representa	◯	◯	◯	◯	◯	◯
Nível de qualificação de voluntários responsáveis pela contabilidade	◯	◯	◯	◯	◯	◯
Qualidade da prestação de serviços de contabilidade	◯	◯	◯	◯	◯	◯
Custo da prestação de serviços de contabilidade	◯	◯	◯	◯	◯	◯

14. Indique o(s) mapa(s) que inclui na apresentação do relatório e contas da entidade que representa

- ◯ Balanço
- ◯ Demonstração dos resultados
- ◯ Demonstração dos fluxos de caixa
- ◯ Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais
- ◯ Notas às demonstrações financeiras
- ◯ Mapa de pagamentos e recebimentos
- ◯ Mapa de património fixo
- ◯ Mapa de direitos e compromissos futuros
- ◯ Outro (especifique)

15. Indique o(s) mapa(s) que inclui na apresentação do plano e orçamento das entidades que representa

- ◯ Plano de atividades
- ◯ Orçamento
- ◯ Notas explicativas
- ◯ Outro (especifique)

16. Qual a sua opinião relativamente à necessidade de prestar contas?

- ◯ Muito positiva
- ◯ Mais ou menos positiva
- ◯ Neutra
- ◯ Mais ou menos negativa
- ◯ Muito negativa

Integração de Contas no CNE | Inquérito por questionário

3. Diagnóstico da situação atual | Regime Simplificado

Só deverá responder às questões colocadas nesta secção se alguma das entidades que representa tiver regime simplificado de contabilidade.

17. Indique qual a ferramenta/aplicativo utilizado para contabilidade da(s) entidade(s) que representa

- ◯ SIIE - sistema integrado de informação escutista
- ◯ Microsoft Excel
- ◯ Outro (especifique)

18. Indique qual a forma de elaboração atual dos mapas financeiros de prestação de contas

- ◯ Manual
- ◯ Automática

19. Qual o normativo aplicável na elaboração dos mapas financeiros de prestação de contas

- ◯ Manual Administrativo e Financeiro do CNE ou SIIE
- ◯ Modelos de demonstrações financeiras aplicáveis às entidades do sector não lucrativo (Portaria 220/2015 de 24 de Julho)
- ◯ Outros de elaboração interna

4. Diagnóstico da situação atual | contabilidade organizada

Só deverá responder às questões colocadas nesta secção se alguma das entidades que representa tiver regime de contabilidade organizada.

20. Indique qual o normativo contabilístico aplicável

- ◯ SNC (Sistema de normalização contabilística)
- ◯ SNC - ESNL (Empresas do setor não lucrativo)
- ◯ Outro (especifique)

21. Indique qual o programa de contabilidade utilizado

- ◯ ETICADATA
- ◯ PHC
- ◯ PRIMAVERA
- ◯ SAGE
- ◯ Outro (especifique)

22. Aproximadamente, qual a despesa média mensal com a prestação de serviços de contabilidade (euros)?

- ◯ 0 (gratuito)
- ◯ [1-100]
- ◯ [101-200]
- ◯ [201-300]
- ◯ > 300

23. Indique qual o nome da entidade prestadora de serviços de contabilidade, se aplicável

Integração de Contas no CNE | Inquérito por questionário

5. Integração das Contas do CNE

O CNE tem em curso um projeto de integração de contas da totalidade das entidades orgânicas que o compõem. Para suporte à elaboração do plano de ação sobre o Modelo de normalização contabilística pedimos a sua colaboração na resposta às questões desta secção.

24. Qual é a sua reação a este projeto de integração?

- ◯ Muito positiva
- ◯ Mais ou menos positiva
- ◯ Neutra
- ◯ Mais ou menos negativa
- ◯ Muito negativa

25. Qual o período de prestação de contas que considera mais adequado para o CNE?

- ◯ Janeiro - Dezembro (ano civil)
- ◯ Setembro - Agosto (ano escutista)
- ◯ Outubro - Setembro
- ◯ Outro (especifique)

26. Qual o grau de recetividade para uma alteração no prestador de serviços de contabilidade (interno ou externo)?

- ◯ Extremamente recetivo
- ◯ Muito recetivo
- ◯ Mais ou menos recetivo
- ◯ Pouco recetivo
- ◯ Nada recetivo

27. Se provavelmente não estiver disponível para alterar o prestador de se contabilidade, explique o principal motivo.

- ◯ Não quero um prestador de serviços diferente
- ◯ Estou satisfeito com o prestador de serviços atual
- ◯ Não posso pagar por um prestador de serviços diferente
- ◯ Não estou disposto a pagar por um prestador de serviços diferente
- ◯ Outro (especifique)

28. Qual o grau de recetividade para uma alteração no programa/aplicativo de contabilidade?

- ◯ Extremamente recetivo
- ◯ Muito recetivo
- ◯ Mais ou menos recetivo
- ◯ Pouco recetivo
- ◯ Nada recetivo

29. Por favor, indique contacto para esclarecimento de dúvidas

Anexo 2: Lista das Juntas Regionais (ou “JR”)

Região id	Nome	Região
09	JR da Guarda	Guarda
13	JR da Madeira	Madeira
03	JR de Aveiro	Aveiro
04	JR de Beja	Beja
05	JR de Braga	Braga
06	JR de Bragança	Bragança
07	JR de Coimbra	Coimbra
08	JR de Évora	Évora
10	JR de Lamego	Lamego
11	JR de Leiria	Leiria
12	JR de Lisboa	Lisboa
14	JR de Portalegre-Castelo Branco	Portalegre-Castelo Branco
16	JR de Santarém	Santarém
17	JR de Setúbal	Setúbal
18	JR de Viana Castelo	Viana do Castelo
20	JR de Viseu	Viseu
02	JR do Algarve	Algarve
15	JR do Porto	Porto
01	JR dos Açores	Açores
19	JR Vila Real	Vila Real

Anexo 3: Lista das Juntas de Núcleo (ou "JN")

Núcleo	Região	Núcleo id	Nome	Nome_curto
0703	01	02	JN da Graciosa	Graciosa
0503	01	05	JN da Terceira	Terceira
1501	01	07	JN de Santa Maria	Santa Maria
0701	01	06	JN de São Jorge	São Jorge
1502	01	04	JN de São Miguel	São Miguel
1201	01	01	JN do Faial	Faial
0102	01	03	JN do Pico	Pico
1207	05	03	JN Cego do Maio	Cego do Maio
0105	05	01	JN de Barcelos	Barcelos
0501	05	02	JN de Braga	Braga
0502	05	04	JN de Fafe	Fafe
0504	05	07	JN de Famalicão	Famalicão
0507	05	05	JN de Guimarães	Guimarães
0505	05	09	JN de Póvoa de Lanhoso	Póvoa de Lanhoso
0509	05	06	JN de Vieira do Minho	Vieira do Minho
0107	05	08	JN de Vila Verde	Vila Verde
0106	07	03	JN Beira-Mar	Beira-Mar
0104	07	01	JN Centro-Norte	Centro-Norte
0506	07	02	JN Mondego Sul	Mondego-Sul
0508	12	01	JN da Barra	Barra
0101	12	07	JN da Serra da Lua	Serra da Lua
1205	12	05	JN do Oeste	Oeste
0103	12	04	JN Lisboa Ocidental	Lisboa Ocidental
1503	12	02	JN Moinhos de Vento	Moinhos de Vento
1504	12	06	JN Oriental	Oriental
1204	12	03	JN Solarius	Solarius
1505	15	01	JN Centro Norte	Centro Norte
1202	15	02	JN Cidade do Porto	Cid. Porto
0702	15	03	JN Douro Sul	Douro Sul
1506	15	04	JN Este	Este
1206	15	05	JN Litoral	Litoral
1203	15	06	JN Norte	Norte
1507	15	07	JN Terras de Santa Maria	Terras de Santa Maria

Anexo 4: Lista dos Depósitos de Material e Fardamento (ou ”DMF”)

	DMF
1	Junta Central
2	Junta Regional dos Açores
3	Junta de Núcleo de S. Jorge
4	Junta de Núcleo de S. Miguel
5	Junta de Núcleo do Pico
6	Junta Regional do Algarve
7	Junta Regional de Aveiro
8	Junta de Núcleo de Barcelos
9	Junta de Núcleo de Braga
10	Junta de Núcleo de Cego do Maio
11	Junta de Núcleo de Fafe
12	Junta de Núcleo de Famalicão
13	Junta de Núcleo de Guimarães
14	Campo Escola de Fraião
15	Junta Regional de Bragança
16	Junta Regional de Coimbra
17	Junta Regional de Évora
18	Junta Regional de Lamego
19	Junta Regional de Lisboa
20	Junta Regional de Leiria
21	Junta Regional de Madeira
22	Junta Regional de Porto
23	Junta de Núcleo de Centro Norte
24	Junta de Núcleo de Douro-Sul
25	Junta de Núcleo de Santa Maria
26	Junta Regional de Setúbal
27	Junta Regional de Santarém
28	Junta Regional de Viana do Castelo
29	Junta Regional de Vila Real
30	Junta Regional de Viseu

Anexo 5: Lista dos Centros Escutistas

	Nome do Centro Escutista
1	CEAV - Centro Escutista de Arcos de Valdevez
2	OMEE - O Moinho Espaço Escutista
3	Campo Escola de Fraião
4	Campo Escola de Garfe
5	Campo de Actividades Escutistas de Golães
6	Apúlia - Centro Escutista
7	CENF - Centro Escutista do Núcleo de Famalicão
8	Parque Chefe Martins
9	Penha – Centro Escutista de Guimarães (PCEG)
10	Centro Regional de Actividades Escutistas – Campo Escola de Vila Real
11	Centro de Formação CNE - Chefe Zeferino Bastos
12	Parque Escutista de Vila Marim
13	CESMI - Centro Escutista de São Mamede de Infesta
14	Centro Escutista de Gaia
15	Parque Escutista de Pedroso
16	BNIV - Base Nacional da IV (Drave)
17	CAEV – Centro de Actividades Escutistas Viriato
18	Parque Escutista da Praia do Palheirão
19	Centro Nacional de Formação Ambiental de São Jacinto
20	Centro de Formação Padre Horácio Cura
21	Centro de Actividades de Sangalhos
22	Centro de Mortágua
23	Campo Escola Fonte de Dom Pedro
24	Centro Escutista de Serpins
25	Centro Escutista da Serra da Estrela
26	Base Vive
27	Campo Nacional de Atividades Escutistas de Idanha-a-Nova
28	Casa de Lá
29	Campo dos Pirilampos
30	Centro de Actividades Escutistas de Ferreira do Zêzere
31	Quinta do Escuteiro - Batalha
32	Centro Nacional Escutista de Fátima - Casa do Escuteiro
33	CABA - Casa Abrigo da Barreira de Água
34	Centro Escutista Margueritte Martins (S. Domingos - Abrantes)
35	Campo de Atividades António Moreno
36	Centro de Acolhimento Escutista CAE 735
37	Centro Escutista do Oeste
38	Campo Escola Serra d`Aire

39	Parque Permanente do Bonito
40	Campo Escutista Santo Isidoro
41	Casa do Escuteiro - Lisboa - International Scout House
42	Casa do Escuteiro II - Lisboa
43	Centro de Educação Ambiental da Arrábida
44	Campo Técnico Escutista - Monte do Paio
45	Casa do Escuteiro - Lagoa

Anexo 6: Tipificação e tratamento contabilístico das transações, nos Agrupamentos

Identificação das principais transações para cada tipo de operação

(i) Receitas/ Rendimentos e ganhos

- Quotas Recebidas
- Atividades
- Atividades Financeiras
- Subsídios, Patrocínios e Donativos
- Vendas
- Juros

(ii) Despesas/ Gastos e Perdas

- Quotas Pagas
- Atividades
- Funcionamento
- Compras
- Formação

(iii) Investimentos/ Ativos Fixos Tangíveis

- Bens imóveis
    - Sede Própria
    - Terrenos
    - Outros Edifícios
- Equipamentos
    - Material Campismo
    - Mobiliário e Afins
    - Veículos
    - Embarcações
    - Equipamento Informático
    - Biblioteca
    - Equipamento de Comunicação

Caracterização das principais transações e orientações sobre o suporte documental

(i) Quotas

Podemos distinguir os seguintes tipos de quotizações:

- Associados
    - Quotas Internacionais
    - Quotas Nacionais
    - Quotas Regionais
    - Quotas de Agrupamento
    - Seguro Escutista
    - Outras contribuições suplementares obrigatórias
- Sócios Auxiliares

Quotização dos Associados

Cada Escuteiro ou Aspirante terá de pagar uma quota anual que engloba os custos com o seguro escutista e com o funcionamento do Corpo Nacional de Escutas (CNE) aos seus diversos níveis.

Quotas a receber:

- Cada Agrupamento deve decidir em Conselho de Agrupamento, o valor de quota respetiva, tendo em consideração, os valores a pagar à Junta Regional/Núcleo e à Junta Central, a quotização Internacional, o Seguro, outras obrigações complementares e ainda as despesas normais do Agrupamento.
- Aconselha-se a cobrança anual da quota pela facilidade de tratamento administrativo, mas poder-se-á optar por repartir ao longo do ano.
- A cobrança da quota poderá ser efetuada pelo Tesoureiro ou por outro escuteiro que seja nomeado para o efeito. Em qualquer caso, todas as cobranças deverão ser canalizadas para o Tesoureiro.
- Para controlo da quota anual, deverá ser elaborada uma listagem de cobranças com indicação do nome do associado, da unidade, do montante devido total, do

valor da prestação quando aplicável, da data de pagamento devida e da data de pagamento efetiva.

Quotas a pagar:

- A quotização individual de cada Escuteiro ou Aspirante para as despesas de Núcleo, Região e níveis Nacional e Internacional é liquidada e enviada anualmente com o censo, retendo a Junta de Núcleo e a Junta Regional, respetivamente, os valores que lhes são destinados.
- A quotização é paga "anualmente com o censo", em simultâneo com o seguro escutista e a renovação da assinatura da "Flor de Lis".
- O pagamento do seguro deverá ainda ser feito sempre aprovado um novo associado ou é feita a readmissão de um antigo associado, devendo ser a listagem de elementos atualizada no Sistema Integrado de Informação Escutista (SIIE) e efetuado o pagamento dos valores a liquidar para a Junta Central através das Juntas Regionais/Juntas de Núcleo.
- Para suporte ao pagamento da quotização, os Agrupamentos deverão anexar a liquidação de "Censo Anual" que é automaticamente emitida na submissão do processo no SIIE.

Quotização dos Sócios Auxiliares

Uma importante fonte de rendimento para os Agrupamentos pode ser a quotização de sócios auxiliares, entre pais de atuais e antigos escuteiros, antigos escuteiros, familiares de escuteiros, amigos e simpatizantes do movimento.

O montante da quota deverá ficar ao critério do sócio auxiliar, podendo o Agrupamento definir um montante mínimo que possa justificar, pelo menos, o esforço de cobrança.

Havendo sócios auxiliares, é importante que o momento da cobrança das quotas esteja devidamente planeado e acordado.

A cobrança anual da quota é ainda mais relevante no caso dos sócios auxiliares porque em muitos casos exigirá que os escuteiros responsáveis se desloquem à residência dos vários sócios, implicando custos de deslocação para o Agrupamento. Poderá, no entanto, definir-se outra periodicidade.

A cobrança da quota poderá ser efetuada pelo Tesoureiro ou por outro escuteiro ou comissão que sejam nomeados para o efeito. Em qualquer caso, todas as cobranças deverão ser canalizadas para o Tesoureiro.

Para controlo da quota dos sócios auxiliares, deverá ser elaborada listagem de cobranças com indicação do nome do sócio auxiliar, do montante devido total, do valor da prestação quando aplicável, da data de pagamento devida e da data de pagamento efetiva.

Além da listagem de cobranças, deverá ser elaborada uma listagem com os dados atualizados dos sócios incluindo, número de sócio, nome, morada, contacto, data de nascimento, data de adesão, valor da quota, periodicidade, data de cessação.

A listagem de sócios atualizada permitirá anualmente facilitar o processo de cobranças ou o contacto com os sócios, no âmbito da organização de eventos por parte do Agrupamento.

(ii) Atividades

A realização de atividades escutistas constitui o elemento central da ação dos Agrupamentos, na prossecução da missão do Escutismo.

Receitas com atividades:

- Cada Agrupamento ou Unidade, será responsável por decidir o montante das comparticipações dos escuteiros para participação em atividades.
- A cobrança destes montantes será da responsabilidade do Tesoureiro de Agrupamento, do Tesoureiro de cada Unidade ou de outro Escuteiro, que seja nomeado para o efeito.
- Para controlo da comparticipação dos escuteiros, deverá ser elaborada listagem de cobranças com indicação do nome do escuteiro, da Unidade, do nome da atividade, do montante devido total, do valor da prestação quando aplicável, da data de pagamento devida e da data de pagamento efetiva.

Despesas com atividades:

- Cabe aos Agrupamentos decidir a comparticipação total ou parcial nas despesas com a realização de atividades escutistas.

- Podemos distinguir alguns tipos de despesa mais relevantes:
    - Alojamento/Acomodação (Centros Escutistas, parques de campismo, etc)
    - Deslocações
    - Alimentação
    - Aluguer de Equipamentos
    - Serviços de promoção e organização de atividades
    - Consumíveis diversos
- Para cada atividade deverá ser elaborado um orçamento prévio de despesas que, deverão ser submetidas à aprovação da direção de Agrupamento ou da direção da Unidade, consoante o âmbito da atividade. Para cada nível de "autorização" o princípio aplicável é que o próprio não aprove as suas despesas.
- As despesas a suportar pelo Agrupamento, por conta de atividades, deverão ter em anexo à respetiva fatura/recibo um documento interno justificativo da despesa, com referência expressa à atividade, à Unidade, à data, ao tipo de despesa, ao motivo da despesa, ao cargo e ao nome responsável pela despesa e ao nome do responsável pela aprovação na Unidade/Agrupamento, conforme aplicável, que deverá assinar a autorização para pagamento da despesa.
- Em particular, nas despesas que se referem a deslocações e estadas, é necessário que seja elaborado um "Relatório de Despesas" para anexar às faturas/recibos comprovativos das mesmas. Esse mapa deverá ser elaborado por cada requerente do pagamento de despesas e por cada atividade e deverá conter os mesmos dados indicados no ponto anterior para as despesas de outra natureza.
- No caso das deslocações em viatura própria, em que não existe uma fatura/recibo que suporte a despesa, deverá ser preenchido um relatório de despesas de viagem por deslocação em viatura própria, com indicação do nome do proprietário, matrícula da viatura, local de partida e local de chegada, propósito da deslocação, data, número de quilómetros (Km) percorridos, custo estimado por Km, custo total.

(iii) Atividades Financeiras

Uma importante fonte de rendimento para os Agrupamentos corresponde às atividades ou campanhas realizadas para angariação de fundos.

Para controlo dos montantes recebidos deverá ser elaborada uma guia de receita com indicação da data, da atividade, do tipo de angariação de fundos e do montante recebido.

(iv) Subsídios, Patrocínios e Donativos

Subsídios à exploração (não relacionados com ativos)

Uma importante fonte de rendimento para os Agrupamentos, corresponde à angariação/atribuição de subsídios, patrocínios e donativos.

Os subsídios são sobretudo provenientes das entidades públicas, constituem genericamente um apoio sob transferências de recursos, concedido no sentido de fomentar o desenvolvimento de uma determinada atividade ou o desenvolvimento da própria Associação. Um exemplo comum são os programas de apoio promovidos pelo Instituto Português da Juventude e do Desporto.

Os patrocínios constituem genericamente entregas em dinheiro ou em espécie por parte de empresas ou organismos, concedidos para apoio na realização de iniciativas da Associação, quando se visa associar a tal iniciativa ou os produtos comercializados pelo doador, ou que, mesmo que seja apenas o seu nome, o objetivo seja a promoção comercial junto dos consumidores.

Os donativos constituem genericamente entregas em dinheiro ou em espécie, concedidos sem contrapartidas, para apoio na realização de iniciativas da Associação.

Os subsídios, patrocínios e donativos para apoio à atividade da Associação, incluindo os não monetários, só devem ser reconhecidos como rendimentos após existir segurança de que: (i) A entidade cumprirá as condições a eles associadas; e que (ii) os subsídios serão recebidos.

Subsídios relacionados com ativos

Os subsídios relacionados com ativos, têm tratamento específico.

No CNE, estes tipos de subsídios são sobretudo provenientes das entidades públicas, constituem genericamente um apoio sob transferências de recursos, atribuídos por exemplo, para apoio à aquisição, construção ou beneficiação de imóveis.

Um exemplo comum são programas de apoio promovidos pelo Instituto Português da Juventude e do Desporto.

Os subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e intangíveis devem ser inicialmente reconhecidos nos Fundos patrimoniais, e subsequentemente imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem. Genericamente corresponde à imputação a rendimentos na mesma proporção da vida útil do ativo ou conjunto de ativos ao qual se refere.

Os subsídios consideram-se como não reembolsáveis quando exista um acordo individualizado de concessão do subsídio a favor da entidade, se tenham cumprido as condições estabelecidas para a sua concessão, e não existam dúvidas de que os subsídios serão recebidos.

Donativos em espécie

Uma parte significativa da atividade do CNE é suportada por pequenos donativos em espécie dos seus dirigentes, escuteiros e dos seus pais, entre outros.

As despesas incorridas, cujo montante seja possível apurar, deverão ser registadas como gasto acompanhadas do respetivo documento suporte.

Da mesma forma, deverá ser emitida uma guia de receita com o montante correspondente ao da despesa para suporte ao registo do Donativo em espécie.

Um exemplo muito comum é o das deslocações em viatura própria cujo custo não é imputado ao CNE. Nesses casos, deverá ser preenchido um relatório de despesas de viagem, por deslocação em viatura própria, com indicação do nome do proprietário, matrícula da viatura, local de partida e local de chegada, propósito da deslocação, data, número de quilómetros (Km) percorridos, custo estimado por Km, custo total.

Noutras situações, poderá haver um documento comprovativo da despesa incorrida pelo benfeitor, como por exemplo, uma fatura/recibo.

Poderá ocorrer que o donativo em espécie corresponda à doação de um bem com durabilidade prevista superior a um ano. Nesse caso, não será registado um gasto, mas ao invés um ativo fixo tangível.

Nestes casos deverá ser preenchida a ficha de aquisição do ativo para cadastro.

Caso não seja possível obter um comprovativo válido da aquisição, o bem deverá ser reconhecido de acordo com a valorização de mercado no momento da doação.

(v) Vendas de mercadorias

Anualmente o CNE promove a Campanha de venda de Calendários Escutistas que corresponde a uma campanha de para angariação de recursos ao nível de todas as estruturas da Associação.

O Calendário é produzido pelos Serviços Centrais e é genericamente vendido aos Agrupamentos através das estruturas intermédias.

As receitas com a venda de Calendários é um Venda de Mercadorias e o custo de aquisição dos Calendários deverá ser imputado aos resultados como custo das mercadorias vendidas, na proporção das quantidades vendidas.

Dado que o Calendário não tem validade além do ano a que se refere, a totalidade dos calendários adquiridos deverão que ser registados como gasto no exercício corrente.

(vi) Funcionamento

As despesas de funcionamento associadas a instalações, telecomunicações, água, luz e outros similares são de natureza recorrente e deverão ser pagas apenas quando acompanhadas da respetiva fatura.

A gestão destas despesas deverá estar a cargo do Tesoureiro do Agrupamento.

As despesas com consumíveis, ferramentas e utensílios, entre outros, que não tenham apresentem regularidade pré-definida deverão ser suportadas pelo respetivo justificativo da despesa e aprovadas previamente pelo Chefe de Agrupamento ou Chefe de Unidade conforme o âmbito.

(vii) Formação

A formação constitui um importante instrumento de capacitação, adequação e atualização dos Adultos no Escutismo em termos dos conhecimentos, competências e atitudes necessários ao cabal cumprimento do respetivo papel na missão educativa do Corpo Nacional de Escutas.

O Sistema de Formação de Adultos no Escutismo do Corpo Nacional de Escutas contempla diversas modalidades e percursos de formação, consoante a respetiva melhor adequação aos conteúdos e/ou aos objetivos pretendidos, encontrando-se definido em documento autónomo.

A oferta de formação no CNE está genericamente centralizada nas estruturas intermédias de nível regional. Poderá ocorrer também que a dinamização de cursos de formação ocorra noutros níveis da estrutura associativa.

É da responsabilidade dos Agrupamentos a inscrição dos dirigentes e caminheiros no processo de formação.

Os pagamentos que se efetuem por conta de formação deverão estar acompanhados da respetiva ficha de inscrição ou outro documento similar de forma que seja possível justificar a despesa.

(viii) Investimento

Sempre que um bem é adquirido ou abatido (quer por via de compra e venda, quer por donativo), para ser utilizado pelo Agrupamento, por mais do que um período contabilístico, esse bem é um ativo fixo tangível e deverá ser alvo de cadastro, através do preenchimento da respetiva ficha de aquisição ou abate.

Os Agrupamentos deverão manter um arquivo separado com todas as fichas de aquisição e abate dos elementos do ativo fixo tangível.

As fichas dos bens do ativo fixo tangível deverão ser numeradas e nelas deverão constar todas as características relevantes para a realização da verificação física dos ativos fixos tangíveis e para o suporte aos registos contabilísticos.

Nomeadamente, deverá incluir os seguintes dados: valor, data, tipo, fornecedor, fatura, classificação contabilística.

A tipificação mais recorrente dos investimentos, ao nível dos Agrupamentos, está indicada na secção que se refere à identificação das transações.

Deverá realizar-se pelo menos uma vez por ano, uma verificação física dos ativos fixos tangíveis do Agrupamento.

Ilustração do tratamento contabilístico das principais transações

Tipo	Operação	Lançamento Contabilístico
Receitas/ Rendimentos e Ganhos	Quotas Recebidas Associados	Pelo processamento da quotização: (D) 264 Quotas (C) 721 Quotas dos Utilizadores Pelo recebimento: (D) 11/12 Caixa/Depósitos à Ordem (C) 264 Quotas
	Quotas Recebidas Sócios Auxiliares	Pelo processamento da quotização: (D) 264 Quotas (C) 722 Quotizações e Joias Pelo recebimento: (D) 11/12 Caixa/Depósitos à Ordem (C) 264 Quotas
	Atividades	(D) 11/12 Caixa/Depósitos à Ordem (C) 725 Serviços Secundários
	Atividades Financeiras	(D) 11 Caixa (C) 723 Promoções para captação de recursos

	Subsídios das entidades públicas	(D) 11/12 Caixa/Depósitos à Ordem (C) 751 Subsídios das entidades públicas
	Patrocínios de empresas e organismos	(D) 11/12 Caixa/Depósitos à Ordem (C) 724 Rendimentos de patrocinadores e colaborações
	Donativos	(D) 11/12 Caixa/Depósitos à Ordem (C) 753 Doações e heranças
	Subsídios ao investimento	Reconhecimento inicial do subsídio: (D) 278 Outros devedores e credores (C) 593 Subsídios Recebimento total/parcial do subsídio: (D) 12 Depósitos à ordem (C) 278 Outros devedores e credores Reconhecimento das depreciações: (D) 642 Ativos fixos tangíveis (C) 438 Depreciações acumuladas Imputação parcial do subsídio a rendimentos: (D) 593 Subsídios (C) 7883 Imputação de subsídios para investimentos
	Vendas	Reconhecimento da venda: (D) 11 Caixa (C) 711 Vendas de Mercadorias Reconhecimento do custo da mercadoria vendida: (D) 611 Mercadorias (C) 31 Compras

	Formação	(D) 11/12 Caixa/Depósitos à Ordem (C) 725 Serviços Secundários
	Juros	(D) 12 Depósitos à Ordem (C) 791 Juros Obtidos
Despesas/ Gastos e Perdas	Quotas Pagas	Pelo processamento: (D) 6883 Quotizações (C) 264 Quotas Pelo pagamento: (D) 264 Quotas (C) 12 Depósitos à Ordem
	Atividades • Alojamento/Acomodação • Deslocações • Alimentação • Aluguer de Equipamentos • Serviços de promoção e organização de atividades • Consumíveis diversos	Reconhecimento da despesa: (D) 6251 Deslocações e Estadas (D) 6221 Trabalhos Especializados (D) 6261 Rendas e Alugueres (D) 6231 Ferramentas e utensílios de desgaste rápido (C) 261 — Fundadores/patrocinadores/doadores/associados/ membros — Em curso ou 22 Fornecedores ou Pagamento total ou parcial: Pelo pagamento: (D) 261/22 (C) 11/12 Caixa/Depósitos à Ordem
	Compras	Reconhecimento da Compra: (D) 311 Compras de Mercadorias

		(C) 22 Fornecedores Pelo pagamento total ou parcial: (D) 22 Fornecedores (C) 12 Depósitos à ordem Pela Transferência para a conta de Inventários: (D) 321 Mercadorias (C) 311 Compras de Mercadorias
	Terrenos	Reconhecimento inicial do Ativo: (D) 4331 Terrenos e recursos naturais (C) 2711 Fornecedores de investimentos — contas gerais Pagamento total ou parcial: (D) 2711 Fornecedores de investimentos — contas gerais (C) 12 Depósitos à ordem Reconhecimento das depreciações: (D) 642 Ativos fixos tangíveis (C) 438 Depreciações acumuladas
	Sede Própria Outros Edifícios	Reconhecimento inicial do Ativo: (D) 4332 Edifícios e outras construções (C) 2711 Fornecedores de investimentos — contas gerais Pagamento total ou parcial: (D) 2711 Fornecedores de investimentos — contas gerais

		(C) 12 Depósitos à ordem Reconhecimento das depreciações: (D) 642 Ativos fixos tangíveis (C) 438 Depreciações acumuladas
	Material Campismo	Reconhecimento inicial do Ativo: (D) 4333 Equipamento básico (C) 2711 Fornecedores de investimentos — contas gerais Pagamento total ou parcial: (D) 2711 Fornecedores de investimentos — contas gerais (C) 12 Depósitos à ordem Reconhecimento das depreciações: (D) 642 Ativos fixos tangíveis (C) 438 Depreciações acumuladas
	Veículos Embarcações	Reconhecimento inicial do Ativo: (D) 4334 Equipamento de transporte (C) 2711 Fornecedores de investimentos — contas gerais Pagamento total ou parcial: (D) 2711 Fornecedores de investimentos — contas gerais (C) 12 Depósitos à ordem Reconhecimento das depreciações: (D) 642 Ativos fixos tangíveis (C) 438 Depreciações acumuladas

	• Mobiliário e Afins • Equipamento Informático • Biblioteca • Equipamento de Comunicação	Reconhecimento inicial do Ativo: (D) 4335 Equipamento administrativo (C) 2711 Fornecedores de investimentos — contas gerais Pagamento total ou parcial: (D) 2711 Fornecedores de investimentos — contas gerais (C) 12 Depósitos à ordem Reconhecimento das depreciações: (D) 642 Ativos fixos tangíveis (C) 438 Depreciações acumuladas