



**A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE AMBIENTAL
NO CONTEXTO EMPRESARIAL**
**Estágio na LACOVIANA - Tratamentos e Lacagens
de Alumínios de Viana, Lda.**

Ângela Costeira Rodrigues

Relatório de Estágio apresentado ao Instituto Politécnico de Viana do Castelo para a
obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças

Orientado por Prof. Doutora Marta Alexandra Silva Guerreiro
Coorientado por Dr. José Carlos Amado

Viana do Castelo, Novembro de 2014



**A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE AMBIENTAL
NO CONTEXTO EMPRESARIAL
Estágio na LACOVIANA - Tratamentos e Lacagens
de Alumínios de Viana, Lda.**

Ângela Costeira Rodrigues

**Orientadora: Prof. Doutora Marta Alexandra Silva Guerreiro
Coorientador: Dr. José Carlos Amado**

Viana do Castelo, Novembro de 2014

Resumo

As preocupações de cariz ambiental começaram a ganhar importância a partir da década de 60. Desde então, a consciência ambiental sofreu uma verdadeira evolução, o que contribuiu para o aumento do interesse por estas questões pela sociedade, em geral, e pelas empresas, em particular.

A proteção, a prevenção e a responsabilidade ambiental têm, atualmente, uma posição de destaque no contexto empresarial constituindo um requisito para a continuidade das empresas.

Para as empresas conseguirem atingir um crescimento e um desenvolvimento sustentável têm que incluir no processo de tomada de decisão a variável “ambiente”. É necessário, desta forma, a implementação de uma política ambiental que auxilie as empresas a utilizarem racionalmente os recursos naturais e a adoção de um sistema de gestão ambiental que contribua para a otimização da gestão dos recursos disponíveis e para a minimização dos impactos ambientais provocados no meio ambiente.

A contabilidade ambiental pode constituir um diferencial estratégico e competitivo para as empresas e uma ferramenta relevante no tratamento das questões ambientais, pois ao identificar, mensurar e analisar a informação ambiental gerada na empresa, pode apoiar a tomada de decisão dos órgãos de gestão quanto à forma como a empresa deve operar tendo em consideração o meio ambiente.

O presente relatório aborda, numa primeira parte, o tema da contabilidade ambiental, apresentando de seguida o estágio realizado na empresa Lacoviana, Lda., assim como a posição da empresa face às questões de cariz ambiental.

Palavras-chave: Consciência ambiental; Sistemas de Gestão ambiental; Contabilidade Ambiental; NCRF 26.

Abstract

The raise of environment concerns began in the early 60's. Since then the environmental awareness has developed, which contributed for the increase of society's interest, in general, and particularly of the business companies by these issues.

Nowadays, the protection, prevention and environmental responsibility are fundamental issues in the business context and are an essential requirement to business continuity.

In order to achieve a sustainable growth and development companies have to include the "environment" variable in the decision process. Therefore, it is necessary that companies implement an environmental policy that helps them to use natural resources rationally and adopt a system that favors the optimization of the resources available and the reduction of the environmental impacts.

Environmental accounting is a strategic and competitive tool used by companies to deal with environmental issues, because it helps to identify, to measure and to analyze all the information generated in the company. This may support the decision making process and the decisions regarding the way companies must operate when they take into account the environment.

This report addresses, in the first part, the theme of environmental accounting. Then, it is presented the work developed during the internship at Lacoviana, Lda. as well as the position of the company regarding environmental matters.

Keywords: Environmental Awareness; Environmental Management Systems; Environmental Accounting; NCRF 26.

Resumen

Las preocupaciones de cariz ambiental empezaron a ganar importancia a partir de la década de 60. Desde entonces, la consciencia ambiental sufrió una verdadera evolución, lo que contribuyó para el aumento del interés de la sociedad, en general, y de las empresas, en particular, por estas cuestiones.

La protección, prevención y la responsabilidad ambiental constituyen, actualmente, una posición de destaque en el contexto empresarial y un requisito para la continuidad de las empresas.

Para que las empresas consigan alcanzar un crecimiento y un desarrollo sostenible tienen que incluir en el proceso de toma de decisión la variable “ambiente”. Es necesario, de esta forma, la implementación de una política ambiental que ayude las empresas a utilizar con racionalidad los recursos naturales y la adopción de un sistema de gestión ambiental que las auxilie en la optimización de la gestión de los recursos disponibles y en la minimización de los impactos ambientales provocados en el medio ambiente.

La contabilidad ambiental constituye un diferencial estratégico y competitivo utilizado por las empresas y una herramienta relevante en el tratamiento de las cuestiones ambientales, pues al identificar, mensurar y analizar toda la información ambiental generada en la empresa, puede apoyar la toma de decisión de los órganos de gestión cuanto a la forma como la empresa debe operar teniendo en cuenta el medio ambiente.

El presente informe aborda, en una primera parte, el tema de la contabilidad ambiental, presentándose a continuación las prácticas realizadas en la empresa Lacoviana, Lda., así como la posición de la empresa frente a las cuestiones de cariz ambiental.

Palabras-clave: Consciencia ambiental; Sistemas de Gestión ambiental; Contabilidad Ambiental; NCRF 26.

Dedicatória

Ao meu pai e à minha mãe: os melhores do meu mundo.

Agradecimentos

À Professora Doutora Marta Guerreiro, minha orientadora e coordenadora do Mestrado em Contabilidade e Finanças, pela disponibilidade com que sempre me atendeu e pela atenção e apoio que me dispensou ao longo da realização deste trabalho.

À LACOVIANA - Tratamentos e Lacagens de Alumínios de Viana, Lda. por ter permitido a realização do estágio curricular e aos demais colaboradores que me acolheram com todo o carinho e simpatia.

Ao Dr. José Amado por ter aceite orientar-me na empresa no decurso do estágio, por todo o tempo e paciência despendidos, e por todo o conhecimento técnico e prático que me transmitiu.

Por último, mas não menos importantes, à minha família e amigos por toda a compreensão, apoio, amor e carinho.

Lista de Abreviatura e Siglas

CE – Comissão Europeia

CFC – Cloro Fluor Carboneto

DC – Diretriz Contabilística

E.T.A.R.I. – Estação de Tratamento de Águas Residuais Industriais

NCRF – Norma Contabilística de Relato Financeiro

NIPC – Número de Identificação de Pessoa Coletiva

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PME – Pequenas e Médias Empresas

PPP – Princípio do Poluidor Pagador

SGA – Sistema de Gestão Ambiental

TSU – Taxa Social Única

Lista de Acrónimos

CIVA – Código do Imposto sobre Valor Acrescentado

EMAS – *Eco –Management and Audit Scheme*

IAPMEI - Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresa e à Inovação

IAS - *International Accounting Standards*

IES – Informação Empresarial Simplificada

ISAR –International Standards of Accounting and Reporting

ISO – *International Organization for Standardization*

IMA – *Institute of Management Accountants*

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

ONU – Organização das Nações Unidas

Índice

Resumo	I
Abstract	II
Resumen	III
Dedicatória	IV
Agradecimentos	V
Lista de Abreviaturas e Siglas	VI
Lista de Acrónimos	VII
Índice	VIII
Índice de Tabelas	X
Introdução	I
Capítulo I – As matérias ambientais na realidade empresarial	4
1.1 – A Evolução da Consciência Ambiental	5
1.2 – Sistemas de Gestão Ambiental	8
1.2.1 – Principais Sistemas de Gestão Ambiental	10
1.2.1.1 – Sistema Comunitário de Eco-gestão e Auditoria (EMAS)	11
1.2.1.2 – ISO 14001	12
1.2.1.3 – EMAS <i>versus</i> ISO 14001	13
1.3 – A Contabilidade Ambiental	14
1.3.1 – A Empresa e o Ambiente	14
1.3.2 – Contabilidade Ambiental: Definição e Objetivos	16
1.3.3 – A Importância da Contabilidade Ambiental para as Empresas	18
1.3.4 – Dificuldades Associadas à Contabilidade Ambiental	19
1.3.5 - Implementação de um Sistema de Contabilidade Ambiental	20
1.4 – Normalização Contabilística em Questões Ambientais	21
1.4.1 – Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26 – Matérias Ambientais (NCRF 26)	22
1.4.1.1 – Objetivo	22
1.4.1.2 – Âmbito	22
1.4.1.3 – Definições de Caráter Específico	23
1.4.1.4 – Reconhecimento de Passivos de Caráter Ambiental	23
1.4.1.5 – Reconhecimento dos Dispendios de Caráter Ambiental	24
1.4.1.6 – Capitalização dos Dispendios de Caráter Ambiental	24
1.4.1.7 – Imparidade de Ativos	25
1.4.1.8 – Mensuração	25
1.4.1.9 – Apresentação e Divulgação	25
Síntese do Capítulo	26
Capítulo II – Estágio Curricular na Lacoviana – Tratamentos e Lacagens de Alumínios de Viana, Lda.	28
2.1 – Apresentação da Empresa	29

2.1.1 – Percurso da Empresa.....	29
2.1.2 – As Instalações e a Produção	30
2.1.3 – Serviços Oferecidos	30
2.1.3.1 – Lacagem.....	30
2.1.3.2 – Lacagem Efeito Madeira	31
2.1.3.3 – Anodização.....	31
2.1.3.4 – Cravação	32
2.1.3.5 – Plastificação	32
2.2 – Estágio.....	32
2.2.1 – Atividades Desenvolvidas	32
2.2.1.1 – Organização dos Documentos.....	32
2.2.1.2 – Classificação dos Documentos	33
2.2.1.3 – Contabilização dos Documentos.....	33
2.2.1.4 – Outras Atividades Desenvolvidas	37
2.2.2 – A Contabilidade Ambiental e a Lacoviana	37
Síntese do Capítulo.....	38
Conclusão	39
Referências Bibliográficas	43

Índice de Tabelas

Tabela 1:	Pagamento de Fatura Referente a um Arrendamento.....	34
Tabela 2:	Fatura Telecomunicações.....	35
Tabela 3:	Pagamento TSU.....	35
Tabela 4:	Pagamento de Salários.....	35
Tabela 5:	Pagamento da Declaração Periódica de IVA.....	35
Tabela 6:	Pagamento de Seguro.....	35
Tabela 7:	Fatura Nacional de Compra de Mercadorias.....	36
Tabela 8:	Fatura Intracomunitária de Compra de Mercadorias.....	36

Introdução

Introdução

As questões ambientais começaram a ganhar importância na década de 60. Desde então, tem-se assistido a uma verdadeira evolução da consciência ambiental e ao aumento do interesse da comunidade em geral para estas questões.

A natureza deve ser vista como um bem escasso e de utilização limitada. O pressuposto de que os recursos naturais são ilimitados criou um problema de progressivo esgotamento e tornou a ameaça da insustentabilidade mais real.

A necessidade de uma resposta para a crise ambiental que vivenciamos nunca foi tão urgente como o é atualmente. O setor empresarial, na qualidade de principal agente poluidor, desempenha um papel preponderante na procura de soluções.

O desafio que se coloca às empresas assenta na capacidade destas conseguirem compatibilizar o crescimento económico com a preservação do ambiente.

A responsabilidade ambiental pode constituir um requisito para a vida das empresas e um diferencial para o mercado onde atuam. Para as empresas atingirem o desenvolvimento sustentável, têm obrigatoriamente de reformular os seus sistemas de gestão e internalizarem os problemas ambientais. Por conseguinte, é necessário a implementação de uma política ambiental que promova a utilização racional dos recursos naturais e a adoção de sistemas de gestão ambiental que otimizem a gestão dos recursos disponíveis e todas as etapas do processo produtivo, minimizando os impactos ambientais e os danos causados na natureza.

Se por um lado, os problemas ambientais constituem uma restrição às atividades das empresas, por outro, podem revelar-se como uma verdadeira oportunidade de negócio e uma fonte geradora de riqueza. Os custos e os benefícios adjacentes a este tipo de problemas são relevantes no contexto empresarial, podendo até constituir um desafio à gestão das organizações. Investir nas questões ambientais de modo a evitar impactos na natureza pode tornar as empresas mais eficientes, proporcionando-lhes vantagens competitivas no mercado.

Compete à contabilidade tratar e fornecer informações económicas e financeiras sobre a posição das empresas com o objetivo de auxiliar os órgãos de gestão na tomada de decisões. A contabilidade depara-se com uma nova realidade, cabendo-lhe a responsabilidade de incluir nos relatórios e nas informações que produz os aspetos ambientais. Surge desta forma a contabilidade ambiental, que pode ser vista como uma ramificação da contabilidade tradicional.

O presente relatório de estágio representa a etapa final de um longo percurso académico. A escolha pela realização do estágio curricular adveio da necessidade de contacto com o mercado de trabalho e com a realidade empresarial e, de certa forma, da oportunidade para complementar e desenvolver as competências adquiridas ao longo de todo o percurso académico. Por conseguinte, surgiu a possibilidade de realizar o estágio numa área considerada, por muitos, vital às empresas: a contabilidade.

Posto isto, tentaremos com este trabalho perceber a importância que a contabilidade ambiental desempenha no desenvolvimento das empresas, e de que forma estas se sentem motivadas a implementarem este sistema de informação. Neste sentido, o trabalho será dividido em dois capítulos. No primeiro capítulo propomo-nos a realizar uma abordagem teórica do tema,

onde analisaremos a evolução da consciência ambiental, a importância dos Sistemas de Gestão Ambiental (SGA), e descreveremos os principais SGA. Posteriormente serão expostos fundamentos teóricos sobre os objetivos e a relevância da contabilidade ambiental nas empresas, as dificuldades a ela associadas, bem como a apresentação das etapas para a sua implementação. O primeiro capítulo termina com o enquadramento teórico do normativo contabilístico que trata as questões ambientais em Portugal - Norma Contabilística de Relato Financeiro 26 – Matérias Ambientais.

No segundo capítulo será feita a apresentação da empresa onde decorreu o estágio curricular, as atividades que desenvolve e a descrição detalhada de todas as tarefas realizadas ao longo dos três meses de estágio.

Por fim, serão traçadas as principais conclusões do trabalho realizado.

Capítulo I - As matérias ambientais na realidade empresarial

Capítulo I - As matérias ambientais na realidade empresarial

A preocupação com as questões ambientais remonta aos meados do século XX. Com o decorrer dos anos, o interesse relativo a estas questões começou a intensificar-se a nível global.

A criação de políticas ambientais, a realização de conferências para debater esta temática e o surgimento de legislação e regulamentação ambiental provocou alterações no comportamento das empresas.

Atualmente, as questões de cariz ambiental ocupam uma posição de destaque no contexto empresarial, integrando modelos de gestão que auxiliam a tomada de decisão e a definição de estratégias de negócio.

Posto isto, neste capítulo será apresentada a evolução da consciência ambiental no decurso das últimas décadas, a relevância da adoção dos Sistemas de Gestão Ambiental e da contabilidade ambiental para as empresas, a forma como esta pode ser implementada e a normalização contabilística das questões ambientais em Portugal.

1.1 - A Evolução da Consciência Ambiental

A tomada de consciência em relação ao ambiente passou por várias etapas (Eugénio, 2004). A preocupação do Homem e, especialmente, das empresas por questões ambientais surge no século XX. Até este período, a preocupação central das empresas era o mercado (Pereira, 2007).

Na década de 60 surge a chamada consciencialização ambiental, com os primeiros movimentos ambientalistas (Pereira, 2007). Nesta altura começaram a nascer os primeiros movimentos a favor do ambiente, estimulados pelos problemas ambientais existentes como, por exemplo, a contaminação das águas e do ar nos países industrializados (Cagnin, 2000). A consciência dos problemas ambientais provocou mudanças no plano económico e financeiro das empresas (Pereira, 2007). Eugénio (2004) considera que a conferência mundial organizada pela Organização das Nações Unidas (ONU) ditou, no final dos anos 60, o início da preocupação com o ambiente e o surgimento de políticas ambientais. Segundo Pereira (2007), as preocupações de índole ambiental começaram então a ter um peso considerável nas empresas.

A preocupação das empresas em relação ao meio ambiente surgiu nos anos 70 (Gonçalves e Heliodoro, 2005) tal como, a consciência ecológica na Europa (Eugénio, 2004). Foi neste período que surgiu na sociedade a preocupação com o ambiente, pelo que a responsabilidade com o problema ambiental passou a ser encarada de uma forma mais globalizada e não tanto local (Garcia e Oliveira, 2009). O despertar da consciência ambiental nasceu com a cimeira de Paris, em 1972, onde a política ambiental passou a ser considerada em programas plurianuais. Até então, nenhum país possuía nenhuma política ambiental bem delineada (Eugénio, 2004). De acordo com Pereira (2007), a década de 70 primou pela busca da proteção do ambiente, pela regulamentação ambiental e pelo surgimento do conceito de desenvolvimento sustentável.

A consciência sobre a problemática ambiental obteve maior relevo a nível mundial com a divulgação, em 1972, do relatório “Limites de Crescimento”, elaborado por um grupo de cientistas denominado “Clube de Roma” (Gonçalves e Heliodoro, 2005). Este relatório chamou a atenção dos países para os riscos derivados de um crescimento económico baseado em recursos esgotáveis (Cagnin, 2000). O seu objetivo foi aproximar o desenvolvimento económico do ambiente, concluindo que se as atividades económicas continuassem a perturbar a estabilidade dos ciclos naturais da biodiversidade, o crescimento, numa perspetiva económico-ambiental, estaria condenado (Eugénio, 2004). De acordo com Valle (2004), a necessidade de garantir formas de desenvolvimento sustentável no longo prazo começou a ganhar importância no contexto internacional. A Conferência de Estocolmo, realizada em 1972, obteve repercussão a nível mundial e contribuiu para o aumento do conhecimento relativo aos problemas ecológicos (Garcia e Oliveira, 2009). Após a Conferência de Estocolmo foram criados órgãos e legislação de cariz ambiental, que visavam a proteção do ambiente (Cagnin, 2000). Pereira (2007) refere que a Declaração de Estocolmo teve como objetivo a emissão de legislação com vista ao controlo da poluição. Em resposta às recomendações desta, ocorreu em 1975 o Seminário Internacional de Educação em Belgrado, com a participação de vários países. Este encontro deu origem à Carta de Belgrado, onde se propunha que qualquer ação de preservação ambiental deveria, em primeira instância, passar por uma educação ambiental, de modo a consciencializar a sociedade sobre o problema e a disponibilizar recursos úteis para o aumento do conhecimento específico sobre o meio ambiente (Garcia e Oliveira, 2005).

A década de 80, por sua vez, assistiu à globalização das preocupações por questões atinentes à conservação do meio ambiente (Pereira, 2007). Segundo Cagnin (2000), nos anos 80 começaram a surgir os primeiros estudos sobre o impacto ambiental e a preocupação em licenciar e controlar a instalação de novas indústrias. É nesta época que se desenvolvem empresas especializadas na avaliação do impacto ambiental, dedicadas à análise do efeito contaminador criado pela produção de um dado bem no respetivo ciclo de vida dos produtos (Pereira, 2007).

Cagnin (2000) chama a atenção para dois exemplos que marcaram a preocupação mundial com o meio ambiente: o Protocolo de Montreal, assinado em 1987, com o objetivo de fazer com que os países industrializados se comprometessem a eliminar e substituir o uso de Cloro – Fluor-Carbonos (CFCs) e outros produtos químicos, e o documento *Our Common Future* elaborado em 1987, pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, que permitiu a difusão do conceito de desenvolvimento sustentável a nível mundial.

O acidente de Chernobyl ocorrido a 26 de Abril de 1986 na Ucrânia e a destruição progressiva da camada de ozono contribuíram para o aumento das preocupações de índole ambiental (Pereira, 2007). A convenção de Basileia realizada em 1989 serviu para proibir o comércio de resíduos tóxicos e assegurou a criação de regras para o transporte transfronteiriço destes (Cagnin, 2000; Pereira, 2007). De acordo com Cagnin (2000), na década de 80, nos Estados Unidos da América foi criado um fundo financeiro, designado por *Superfund*, para auxiliar a restauração de depósitos de resíduos degradados. Callembach *et al.* (1993, referidos por

Cagnin, 2000) consideram que até aos anos 80, a proteção ambiental era encarada como um processo custoso, indesejável e a ser evitado.

Segundo Winter (1992, referido por Eugénio, 2004), foi o Ato Único Europeu (artigo 130º R a 130º T, hoje em dia substituído pelos artigos 174º, 175º e 176º) que aprovou pela primeira vez na Europa a existência de uma política ambiental. A partir dos anos 80, a proteção ambiental, até então vista sob uma perspetiva defensiva baseada no cumprimento da legislação, passou a ser considerada pelas empresas como uma necessidade, pois assegurava uma boa imagem da empresa e contribuía para a redução do desperdício das matérias-primas (Cagnin, 2000; Valle, 2004). O interesse dos *stakeholders* sobre as questões ambientais contribuiu para o rejuvenescimento das empresas (Eugénio, 2007).

Para Eugénio (2004), a década de 90 destaca-se pela determinação de políticas ambientais e pela introdução do princípio da precaução e do conceito de desenvolvimento sustentável. Este período focou-se na qualidade ambiental, assumindo destaque os conceitos de certificação ambiental, atuação responsável e gestão ambiental (Pereira, 2007). Nesta década realça-se a Conferência do Rio de Janeiro, também conhecida por ECO-92, realizada em 1992, onde se enfatizou a importância da sustentabilidade social, económica e ambiental. O Protocolo de Quioto, realizado no Japão em 1997, veio estabelecer mecanismos para o comércio de emissão de gases e para o desenvolvimento limpo, permitindo aos países diminuir os custos com a redução das suas emissões poluentes, ficando fixado como meta a diminuição de 5% até 2012 (Pereira, 2007). A ECO-92 tornou-se importante tanto para a sociedade como para as empresas, pois estabeleceu um maior compromisso entre os países participantes. Da Agenda 21, resultado da ECO-92, nasceu o comprometimento de cada país e de cada organismo internacional em criar e desenvolver um sistema de contabilidade que integrasse as questões ambientais (Garcia e Oliveira, 2009). Segundo Cagnin (2000), nos anos 90 as questões de carácter ambiental e a preocupação com o ambiente extrapolaram as ações localizadas, para passarem a ser consideradas a nível global. Existe uma preocupação relativamente à avaliação dos níveis de poluição e à determinação de um ponto ótimo de poluição (Pereira, 2007). A década de 90 observou assim o aumento da importância dada ao ambiente e a crescente preocupação em obter um equilíbrio ambiental (Cagnin, 2000). Segundo Valle (2004), é nesta década que as empresas percebem a importância de internalizarem os custos com a proteção ambiental e a necessidade de manter o equilíbrio ecológico.

Dada a crescente preocupação pelas questões ambientais, começou a observar-se que a informação ambiental passou a ter um peso maior no conjunto de informações relatadas pelas empresas, começando, por sua vez, a surgirem os primeiros relatórios autónomos que se debruçavam apenas sobre o assunto “ambiente” (Adams, 2004 referido por Eugénio, 2007). Eugénio (2007) refere que o número de empresas que começou a divulgar informações deste cariz aumentou significativamente na década de 90, e que para esta situação pode ter contribuído o aumento da legislação de carácter ambiental. Em Portugal, o despertar para a importância atribuída ao ambiente deu-se no final dos anos 90 e no início do novo século (Eugénio, 2007). Para Pereira (2007), numa perspetiva de crescimento, o desenvolvimento económico e a

qualidade ambiental devem estar associados e complementarem-se. Dado o que se observou no século XX, constata-se que esta tendência de aumento das preocupações com o ambiente permanece no século XXI (Pereira, 2007).

A população e as empresas estão mais dispostas a internalizar os custos adjacentes ao aumento da qualidade de vida, e preparadas para pagar o preço de manter limpo o ambiente (Cagnin, 2000).

1.2 - Sistemas de Gestão Ambiental

O objetivo central da maioria das empresas é a maximização do seu lucro. No entanto, as questões ambientais têm-se tornado cada vez mais importantes devido ao aumento da consciencialização da sociedade e do seu crescente interesse quanto à forma como os produtos e serviços são produzidos e afetam o meio ambiente (Oliveira e Serra, 2010). Segundo Eugénio (2004), a mentalidade e os valores empresariais têm vindo a sofrer alterações significativas, em consequência do compromisso assumido pelas empresas no que respeita à preservação dos recursos naturais. A importância das questões ambientais tem maior ênfase nos países industrializados, com especial incidência nos países da Europa Ocidental e da América do Norte (Nahuz, 1995). A evolução dos valores empresariais conduz a uma posição ambientalista que não se restringe apenas à proteção dos recursos naturais, englobando a gestão de riscos causados pela tecnologia utilizada, a proteção da saúde humana e a segurança industrial, surgindo, portanto, a necessidade de um tratamento das várias preocupações de modo mais integrado (Eugénio, 2004).

As organizações sofreram pressão para modernizarem os seus sistemas de gestão, de forma a aumentarem a qualidade dos produtos, alcançarem desenvolvimento sustentável e, por conseguinte, obterem maior competitividade no mercado (Oliveira e Pinheiro, 2010). A adoção de mecanismos de prevenção ambiental proporciona um aumento da eficiência da empresa e da capacidade desta conseguir reduzir os custos ambientais, aumentando deste modo, a confiança dos investidores e as vantagens competitivas da empresa (Kirkpatrick e Pouliot, 1996, referidos por Morrow e Rondinelli, 2002).

As exigências impostas pela legislação ambiental refletem as preocupações sociais com o meio ambiente, pelo que a implementação de um Sistema de Gestão Ambiental (SGA) estimula as empresas a obterem um melhor desempenho ambiental (Eugénio, 2004).

Os SGA podem ser definidos, segundo Perotto *et al.* (2008, referidos por Oliveira e Pinheiro, 2010), como métodos que identificam os problemas e as soluções ambientais, tendo como principal objetivo a melhoria contínua. Um SGA consiste num conjunto de políticas internas, planos e ações que afetam todas as unidades internas da empresa e a sua relação com o ambiente (Coglianese e Nash, 2001, referidos por Darnall *et al.*, 2008). Os SGA focam-se na criação documental de políticas e procedimentos ambientais, e não tanto na melhoria do desempenho ambiental da empresa (Krut e Gleckman, 1998, referidos por Darnall, *et al.*, 2008).

Os SGA emergiram da necessidade de auto-regulação das organizações, fornecendo voluntariamente mecanismos através dos quais as empresas demonstrariam o seu compromisso com a proteção ambiental (Zorpas, 2010). A pressão exercida sobre as empresas, fruto das exigências dos consumidores e da imposição de restrições, multas e legislação, contribuiu para a adoção de SGA nas empresas (Oliveira e Serra, 2010). A implementação de um SGA está também associada ao aumento da satisfação dos consumidores, ao aumento da eficiência produtiva e ao acesso a novos mercados (Darnall *et al.*, 2008).

Os SGA trazem benefícios para as empresas pois proporcionam, por um lado, a diminuição da probabilidade de gerarem passivos ambientais e a redução dos riscos de incorrerem em penalidades ou multas e por outro, melhoram a imagem externa da empresa (Tauchen e Brandli, 2006). Oliveira e Serra (2010) consideram que os SGA conduzem as empresas a atuarem de forma estruturada nas operações que desenvolvem, de modo a assegurarem a proteção do meio ambiente. Os SGA exigem procedimentos operacionais, contribuindo para a redução de emissão de resíduos e para a diminuição do consumo de recursos naturais (Oliveira e Pinheiro, 2010). A implementação de um SGA proporciona assim a redução de custos para as empresas, através da utilização racional das matérias-primas e energia (Miranda, 2010). As empresas que implementam um SGA conseguem perceber como é que as atividades desenvolvidas por elas afetam o meio ambiente e identificar os tipos de impacto ambiental originados por cada uma dessas atividades (Rondinelli e Benny, 2000, referidos por Darnall *et al.*, 2008).

Para Willits e Giuntini (1994, referidos por Eugénio, 2004), um SGA deve conseguir identificar os problemas ambientais das atividades, produtos e serviços; avaliar os efeitos ambientais originados por incidentes ou potenciais situações de emergência e identificar os pontos mais relevantes do regulamento para que se consiga atingir os objetivos ambientais. Estes auxiliam as empresas a incorporarem procedimentos de âmbito ambiental internamente, para que a proteção do ambiente se torne um processo integrante nas suas estratégias de negócio (Shireman, 2003, referido por Darnall, *et al.*, 2008).

O interesse das empresas pela adoção de um SGA contribui para o surgimento de algumas questões pertinentes (Morrow e Rondinelli, 2002):

1. Um SGA constitui uma ferramenta de gestão que apenas as multinacionais podem implementar devido à disponibilidade de recursos e incentivos, ou podem também as pequenas empresas beneficiarem com a sua implementação?
2. O que motiva as empresas, independentemente da sua estrutura organizacional, a adotarem um SGA?
3. As motivações para a implementação de um SGA diferem consoante o país de origem das empresas?

Embora todos os SGA envolvam a definição de metas para a redução dos impactos ambientais, as características específicas dos SGA variam consoante a natureza das organizações (Coglianese e Nash, 2001, referidos por Darnall *et al.*, 2008). Os SGA existentes apresentam características distintas, pelo que a escolha do mais apropriado deve ter em consideração os objetivos e as condições específicas de cada empresa, bem como os fatores que

influenciam e motivam a implementação de um SGA (Eugénio, 2004). Existem várias razões que podem explicar os motivos que conduzem as empresas a implementarem um SGA (Darnall *et al.*, 2008). Alguns académicos defendem que os principais motivos estão associados ao aumento da eficiência, que proporciona, consequentemente, vantagens competitivas para as empresas. No entanto, outros autores referem que são os recursos disponíveis e a capacidade das empresas que motivam a adoção de estratégias ambientais pró-ativas (Darnall *et al.*, 2008). Resumindo, os principais fatores que estimulam as empresas a optarem por um SGA estão relacionados (Anton *et al.*, 2004; Eugénio, 2004; Morrow e Rondinelli, 2002):

- Com o mercado e as suas exigências,
- Com a prevenção de possíveis multas,
- Com a obtenção de vantagens competitivas, utilizando o ambiente como recurso estratégico,
- Com a preocupação em melhorar a imagem externa da empresa,
- Com a pressão exercida pelos consumidores,
- Com o interesse dos *Stakeholders*.

Os *stakeholders* e as instituições financeiras têm em consideração, aquando a decisão de financiamento, se as empresas satisfazem determinados critérios ambientais (Miranda, 2010).

É evidente a necessidade e a importância dos SGA para a sociedade, em geral, e para as empresas, em particular. Contudo, a sua adoção pode enfrentar algumas dificuldades, especialmente quando a dimensão da empresa diminui (Miranda, 2010). Embora os SGA sejam vistos como um processo necessário ao desenvolvimento sustentável e ao fomento da melhoria do desempenho ambiental, as Pequenas e Médias Empresas (PME) enfrentam algumas barreiras que podem impedir ou dificultar a sua implementação (Hillary, 2004). Estas barreiras surgem em consequência da falta de cultura ambiental vigente nas PME e ao ceticismo face aos benefícios associados aos SGA (Hillary, 2004).

1.2.1 – Principais Sistemas de Gestão Ambiental

O número de empresas a adotar e a certificar os seus SGA tem aumentado significativamente no decurso dos últimos anos (Eugénio, 2004). Nas últimas décadas surgiram alguns sistemas de normalização para auxiliarem as empresas e outras organizações a implementarem SGA, assegurando um determinado nível de qualidade e uniformização na sua implementação e promovendo a melhoria do desempenho ambiental (Santos, 2002, referido por Carvalho, 2009).

O conceito de certificação teve a sua expansão com a introdução do *British Standards* 7750 (BS 7750) no início da década de 90, seguido pelo desenvolvimento do EMAS (*Eco Management and Auditing Scheme*) em 1993 e pela promulgação da serie ISO 14000 (*International Organization for Standardization*) em 1996 (Morrow e Rondinelli, 2002). Os requisitos definidos pelo EMAS e os conteúdos da ISO 14001 são bastante semelhantes aos definidos pela BS 7750 (Starkey, 1998, referido por Carvalho, 2009). As diretrizes e normas mais utilizadas na

certificação e implementação dos SGA são o EMAS e a ISO 14001 (Jackson, 1997, referido por Morrow e Rondinelli, 2002).

1.2.1.1 – Sistema Comunitário de Eco-gestão e Auditoria (EMAS)

O EMAS surgiu em 1993 com o Regulamento (CE) nº 1836/93 de 29 de Junho, tendo sido posteriormente revogado pelo Regulamento (CE) nº 761/2001 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Março. Atualmente tem como suporte legal o Regulamento (CE) nº 1221/2009 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 25 de novembro de 2009.

O EMAS tem como finalidade a melhoria contínua das atividades industriais, impondo às empresas que o adotem a definição de objetivos e a aplicação de políticas e SGA eficazes (Eugénio, 2004). O EMAS é um instrumento de adesão voluntária, podendo ser implementado pelas organizações que pretendam (*European Commission*, 2013):

- Assumir uma responsabilidade ambiental e económica;
- Melhorar o seu desempenho ambiental;
- Comunicar os seus resultados ambientais às partes interessadas.

O EMAS facilita a adesão voluntária das empresas (Kock, 1997, referido por Kostic *et al.*, 2013). O EMAS constitui uma ferramenta dinâmica para o desenvolvimento sustentável e para a prevenção ambiental (Duarte, 2006, referido por Carvalho, 2009). O EMAS foi desenhado para ajudar as empresas na avaliação, no reporte e na melhoria contínua do seu desempenho ambiental (Chen, 2004). Este estabelece como principais requisitos o cumprimento da legislação ambiental e a elaboração, publicação e atualização de uma declaração ambiental para comunicação externa (*European Commission*, 2013). Este sistema de gestão promove o diálogo e a transparência de informação das empresas com o público em geral (Oliveira, 2001, referido por Carvalho, 2009). O diálogo e a comunicação externa melhoram a imagem das empresas perante os consumidores, bancos e agências de seguros (*German EMAS Advisory Board*, 2011).

O EMAS constitui uma ferramenta que auxilia as empresas a aumentarem a eficiência na utilização dos recursos e a reduzir riscos de incidentes (*European Commission*, 2013). Este SGA promove a eficiência e a qualidade do desempenho ambiental e, por conseguinte, o aumento da competitividade das empresas (Kostic *et al.*, 2013). A aplicação deste sistema concede às empresas a possibilidade destas reduzirem as infrações à legislação ambiental, o desagravamento regulamentar e a melhoria dos negócios através da fidelização de clientes (*European Commission*, 2013). Kostic *et al.* (2013) consideram que através da implementação do EMAS, as empresas conseguem poupar recursos e reduzir os impactos ambientais.

O EMAS pode ser adotado por qualquer organização, pertencente ou não à União Europeia, independentemente do seu setor de atividade (*European Commission*, 2013). Este é acessível a todos os setores económicos, incluindo os serviços públicos e privados (Kostic *et al.*, 2013). As PME's podem facilmente adotar este sistema de gestão, mesmo que disponham de escassos recursos financeiros e humanos (*European Commission*, 2008).

Os custos originados pela implementação deste sistema de gestão são superados pelas economias e poupança que este proporciona (*European Commission*, 2013). Os custos com a água, com a energia e com os desperdícios podem ser reduzidos pela implementação do EMAS (Kostic *et al.*, 2013). A maioria das empresas que utiliza o EMAS refere que as economias decorrentes da poupança de energia conseguem superar os custos anuais afetos a este sistema de gestão (*European Commission*, 2013).

O EMAS, como sistema de gestão, pode ajudar a racionalizar e a otimizar recursos e atividades (*European Commission*, 2008).

1.2.1.2 - ISO 14001

A ISO 14001 foi criada pela *International Organization for Standardization* (ISO), uma organização não-governamental com sede em Genebra, responsável pela criação e desenvolvimento de normas internacionais aplicadas aos setores comercial, industrial e de serviços (Garcia e Oliveira, 2009). Esta norma é considerada a mais importante entre as normas de gestão ambiental da série ISO (Woodside e Aurricchio, 2001). A ISO 14001 constitui o reconhecimento internacional para as empresas que assumem um compromisso com a qualidade ambiental (Cagnin, 2000). Esta encontra-se direcionada para a envolvente externa das empresas e apoia as organizações na gestão e controlo dos aspetos ambientais afetos às operações desenvolvidas (Eugénio, 2004; Krut, 1998, referido por Chen, 2004). A ISO 14001 constitui o ponto central entre as normas de carácter ambiental, uma vez que estabelece os requisitos para a adoção de um SGA (Dias, 2007, referido por Souza, 2010).

A ISO 14001 tem como finalidade uniformizar as normas ambientais nacionais e internacionais e compreende os requisitos para a implementação de um SGA numa empresa (Cagnin, 2000). De acordo com Woodside e Aurricchio (2001), a adoção de um SGA certificado pela ISO 14001 permitirá à empresa:

- Criar um plano de ação ambiental apropriado às atividades da empresa;
- Identificar os aspetos ambientais mais significativos;
- Identificar os requisitos legais;
- Definir a estrutura e a responsabilidade dos elementos do SGA;
- Programar as auditorias do SGA para se conseguir determinar a idoneidade e adequação do mesmo.

O propósito da adoção da norma ISO 14001 reside na obtenção de um modelo de gestão que proporcione a melhoria contínua do desempenho ambiental das organizações (Zorpas, 2010; Cajazeira e Barbieri, 2005). O objetivo principal da ISO 14001 é tornar o SGA adotado pelas empresas mais eficaz (Cagnin, 2010). A adesão da ISO 14001 é voluntária, no entanto esta pode ser adotada por todas as empresas, sendo indiferente a sua estrutura e o seu setor de atividade (Roberts, 1998, referido por Chen, 2004; Cagnin, 2000; Cajazeira e Barbieri, 2005). A ISO 14001 pode ser aplicada a qualquer tipo de organização, independentemente da natureza, cultura,

tamanho e condições geográficas, podendo também ser utilizada em todas as atividades das empresas ou apenas numa mais específica (Woodside e Aurrichio, 2001).

Seiffert (2007, referido por Souza, 2010) considera que a ISO 14001 constitui um ponto estratégico para as organizações. A aplicação desta norma contribui para a minimização da exposição da empresa a multas futuras e fiscalizações do governo (Eugénio, 2004). Muitas empresas consideram que a aplicação da ISO 14001 como SGA proporciona uma vantagem competitiva, principalmente se atuarem no mercado internacional, pois a utilização desta pode facilitar o acesso a novos mercados externos (Cajazeira e Barbieri, 2005). De acordo com Woodside e Aurrichio (2001), a ISO 14001 proporciona inúmeros benefícios às empresas, entre os quais:

- O aumento dos compromissos com a política ambiental;
- A redução da emissão de resíduos tóxicos;
- A criação de vantagens competitivas, nomeadamente na Europa e no Pacífico Asiático; e
- O aumento da eficiência do SGA.

A ISO 14001 estabelece padrões de desempenho que permitem a redução das consequências adversas provocadas pelas atividades das empresas (Eugénio, 2004). Contudo, D'Isep (2004, referido por Souza, 2010) alerta que as operações e as atividades desenvolvidas pelas empresas que possuem um SGA certificado pela norma ISO 14001 continuam a produzir efeitos adversos no ambiente, ou seja, continuam a poluir, no entanto, conseguem através da certificação, reduzir e monitorizar os possíveis impactos ambientais.

Existem algumas críticas quanto à adoção da norma ISO 14001, entre as quais os custos de certificação como uma das principais barreiras à aplicação destas e o facto de não poderem ser utilizadas por todas as empresas, devido ao elevado grau de formalização (Cajazeira e Barbieri, 2005; Pombo e Magrini, 2008).

Todavia, a norma ISO 14001 foi adotada por um elevado número de organizações em todo o mundo, excedendo as expectativas iniciais (Cajazeira e Barbieri, 2005).

1.2.1.3 - EMAS versus ISO 14001

As semelhanças entre o EMAS e a norma ISO 14001 são inúmeras, no entanto a que mais os aproxima é o facto de ambos adotarem as mesmas linhas orientadoras (Ferreira, 2002, referido por Carvalho, 2009). Tanto o EMAS como a ISO 14001 fornecem às empresas orientações no âmbito da gestão ambiental de modo a conseguirem ajudá-las a atingirem os objetivos económicos e ambientais propostos (Monteiro, 2013). Um outro aspeto que os aproxima é o facto da adesão, tanto do regulamento EMAS como da norma ISO 14001, ser de carácter voluntário (*German EMAS Advisory Board*, 2011).

Embora estes partilhem o mesmo objetivo, promoverem uma boa gestão ambiental, são divergentes em alguns aspetos (*European Commission*, 2008). Segundo a *German EMAS Advisory Board* (2011), enquanto a ISO 14001 tem o seu foco na melhoria contínua dos sistemas de gestão, a finalidade do EMAS assenta na melhoria contínua do desempenho ambiental. A principal diferença reside no facto do EMAS, por ser de âmbito europeu, destinar-se a empresas

que possuam mercado na Europa, enquanto a ISO 14001, por ser uma norma internacional, encontra-se mais direcionada para empresas que atuem num mercado global (Monteiro, 2013).

Os requisitos do EMAS torna-o mais exigente relativamente à ISO 14001, com ênfase ao nível da transparência da organização para o exterior, através da divulgação e elaboração da declaração ambiental, e no cumprimento integral da legislação ambiental em vigor (Oliveira, 2001, referido por Carvalho, 2009). A *German EMAS Advisory Board* (2011) considera que a comunicação externa pode ser omitida com a ISO 14001, enquanto que esta interação com o público representa um dos principais requisitos que as empresas que adotam o EMAS são obrigadas a cumprir. Existe um número significativo de empresas que optam pela adoção da ISO 14001 em detrimento do EMAS, devido ao facto do último obrigá-las a procederem à divulgação do seu progresso e resultados e à realização de auditorias periódicas (Whitelaw, 2004, referido por Monteiro, 2013).

As diferenças existentes entre estes dois normativos têm contribuído para que a tentativa de os aproximar aumente, tendo vindo a estabelecer-se uma convergência entre os requisitos e as linhas de orientação de cada um dos sistemas de gestão (Carvalho, 2009). O surgimento da norma ISO 14004, referente às especificações para a realização de auditorias, contribuiu para uma maior aproximação entre o EMAS e as normas da série ISO 14000.

Os dois sistemas de apoio à gestão ambiental complementam-se entre si, contudo o EMAS continua a ser mais rigoroso e exigente em alguns aspetos, o que contribui para o aumento do seu prestígio (*European Commission*, 2008). Porém, e apesar de os dois sistemas de gestão apresentarem requisitos e critérios de adoção semelhantes que os tornam compatíveis, a norma ISO 14001 continua a ser preferida pelas empresas e outras organizações, uma vez que os custos associados à sua implementação são inferiores relativamente aos custos da adoção do EMAS (Chen, 2004).

1.3 - A Contabilidade Ambiental

A contabilidade tem como objetivo mensurar quantitativamente todos os factos que afetam uma entidade para poder elaborar e fornecer informação objetiva e fidedigna. Por conseguinte, e dada a relevância que as questões ambientais desempenham no contexto empresarial, a contabilidade ambiental demonstra ser imprescindível na divulgação de informação sobre o impacto que as empresas causam no meio ambiente.

1.3.1 – A Empresa e o Ambiente

O ambiente é um recurso disponível para todos. No entanto a sua utilização é limitada e escassa. A utilização de recursos naturais, anteriormente considerados ilimitados, originou um grave problema de sustentabilidade e de progressivo esgotamento (Eugénio, 2004).

O atual modelo de crescimento económico não é sustentável no longo prazo por criar enormes desequilíbrios. Portanto, as condicionantes ambientais têm que ser consideradas no desenvolvimento e competitividade das empresas (Marques, 2010). O desenvolvimento

económico e a proteção do ambiente são valores que devem convergir: o primeiro porque é considerado necessário, e a proteção ambiental por ser imprescindível (Pinto e De Sant'Anna, 2006). Segundo Tinoco e Robles (2006), a interferência do ser humano nos sistemas naturais tem contribuído para a crescente implementação de ações que visam promover a qualidade de vida da atual população, bem como a das próximas gerações. Acompanhar o comportamento das empresas e monitorizar as suas atividades de forma a detetar possíveis impactos ambientais é, atualmente, uma exigência da sociedade (Romeiro, 2004, referido por Souza, 2010), bem como do mercado que se tem tornado cada vez mais rigoroso em relação à forma como as empresas atuam no meio ambiente (Souza, 2010). Deste modo, as preocupações ambientais têm ganho relevância no quotidiano das empresas (Muralha, 2002), pelo que esta questão tem-se tornado matéria obrigatória no contexto empresarial (Kraemer, 2001).

A postura das empresas em relação às questões ambientais foi mudando no decurso dos anos (Souza, 2010). Segundo Muralha (2002) a União Europeia reuniu esforços na tentativa de implementar o preço certo, ou seja, que o preço do consumidor inclua o custo total de produção, refletindo os custos ambientais, de modo a que seja possível controlar as entidades potencialmente poluidoras e eliminar fatores que possam distorcer os preços. O Princípio do Poluidor Pagador (PPP), criado pela OCDE e instituído na política ambiental europeia, veio estimular as empresas a serem mais racionais na utilização dos recursos naturais, obrigando-as a suportarem todos os custos com as medidas de prevenção e controlo de poluição (Eugénio, 2004). O surgimento do PPP obrigou as empresas a internalizarem os custos de produção anteriormente suportados pela sociedade (Pires, 2009).

Ferreira (2000) considera que o propósito único das empresas de maximizarem o lucro foi substituído por objetivos simultâneos de procura do lucro, de crescimento e de responsabilidade social, onde o ambiente representa uma questão central e com peso considerável. Os problemas de cariz ambiental têm ganho importância e um peso significativo na vida das empresas (Muralha, 2002). As catástrofes ecológicas provocadas pelas empresas podem colocar em causa a sua existência no longo prazo e, por conseguinte, o princípio da continuidade (Muralha, 2002). Os problemas ambientais causados pelas empresas podem torná-las mais débeis e menos competitivas, podendo, em alguns casos, conduzir ao consequente encerramento (Tinoco e Robles, 2006). O uso dos recursos naturais pelas empresas como se os mesmos fossem ilimitados, para além de afetar a qualidade de vida das pessoas, afeta o património das empresas, estando também, deste modo, comprometida a sua continuidade (Pereira *et al.*, 2009).

De acordo com Pires (2009), a questão ambiental constitui um ponto estratégico para as empresas, pelo que as suas políticas de responsabilidade social e o cumprimento de leis ambientais podem determinar o seu futuro no longo prazo. Eugénio (2004) considera que o ambiente representa novas oportunidades de negócio, e que o surgimento de uma nova conceção do processo produtivo permite atingir níveis de produtividade e de lucro superiores, levando à criação de novos produtos e tecnologias mais limpas, sob a perspetiva ambiental. As empresas podem aproveitar as pressões sociais e ambientais para desenvolverem novos produtos e novos processos produtivos que levem à poupança de custos e a uma maior eficiência produtiva

(Ferreira, 2000). Os problemas de cariz ambiental podem ser reduzidos ou até eliminados, se as empresas implementarem metodologias de gestão ambiental (Tinoco e Robles, 2006). A responsabilidade ambiental constitui uma ferramenta de gestão importante para as empresas, pois promove o aumento da competitividade no setor de atividade no qual atuam (Lima *et al.*, 2012).

A preocupação e o interesse pelas questões ambientais, para além de representarem novas oportunidades de negócio, podem proporcionar a melhoria da imagem institucional (Pires, 2009). A importância dada aos problemas ambientais pelas empresas pode contribuir para o aumento da sua competitividade, pois o interesse pelo meio ambiente fortalece a imagem da empresa, atraindo mais consumidores e investidores (Lima *et al.*, 2012). A problemática ambiental, segundo Ferreira (2000) engloba um conjunto de oportunidades de negócio que se forem devidamente aproveitadas e geridas, podem conduzir à criação de empresas sustentáveis e financeiramente saudáveis.

Adicionalmente o compromisso social e ambiental assumido pelas empresas pode contribuir para o seu desenvolvimento económico (Lima *et al.*, 2012). A globalização económica e a crescente consciencialização ambiental permitem prever que a preservação do meio ambiente continuará a intensificar-se (Kraemer, 2001). De acordo com Herckert (2004, referido por Zambelli, 2012), o grande desafio que se impõe às entidades assenta na capacidade destas conseguirem compatibilizar o crescimento económico com a preservação do ambiente. Às empresas compete a procura por alternativas que tornem possível o desenvolvimento económico dado as limitações do estado atual do meio ambiente (Pinto e De Sant'Anna, 2006). O meio ambiente e a economia são indissociáveis, portanto, o ponto de partida passa pelas empresas começarem a considerar o meio ambiente como um recurso económico (Pereira *et al.*, 2009).

Souza (2010) refere que devido ao facto da sociedade ser cada vez mais exigente em relação às questões ambientais, a problemática ambiental deve ser explorada contabilisticamente, de modo a ser possível mensurar o impacto que as empresas causam no meio ambiente onde atuam.

1.3.2 – Contabilidade Ambiental: Definição e Objetivos

A contabilidade deve acompanhar a evolução tecnológica, as mudanças do mundo moderno e marcar presença no combate à preservação ambiental (Marcondes e Campos, s. d.). A contabilidade, por si só, não consegue resolver os problemas ambientais. No entanto, esta pode alertar os vários atores sociais para a gravidade do problema, constituindo um contributo essencial na procura por soluções ambientais (Ferreira, 2000). Um dos desafios da contabilidade passa por definir um modelo ambiental que compreenda, simultaneamente, movimentos económicos e ambientais (Kraemer, 2012).

De acordo com Pires (2009), a contabilidade contribui para o aumento do interesse das empresas sobre as questões ambientais. A necessidade de se evidenciarem informações sobre a relação da empresa com o meio ambiente acentuou a função da contabilidade como instrumento de comunicação entre a empresa e a sociedade (Lima *et al.*, 2012). As técnicas utilizadas pela

contabilidade tem evoluído de forma a auxiliarem a gestão das empresas e contribuindo para a proteção ambiental (Zambelli, 2012). A contabilidade tem atualmente uma nova função: fornecer informação quantitativa para a gestão e preservação do ambiente (Gomes, 2010). A contabilidade ambiental não é uma nova ciência, mas antes uma ramificação da contabilidade tradicional (Souza, 2010). Segundo Kraemer (2001), esta constitui um sistema de informação sobre a postura ambiental das empresas. Para Tinoco e Robles (2006), a contabilidade ambiental está associada à questão da sustentabilidade económica e humana.

Segundo Eugénio (2004) têm surgido inúmeros conceitos com o objetivo de explicar em que consiste a contabilidade ambiental. Deste modo, esta pode ser definida de várias formas (Baba, 2012; Ferreira, 2000; *Institute of Cost and Works Accountants of India*, 2008; Kraemer, 2012; Lima *et al.*, 2012; Ramos *et al.*, 2007, referidos por Gomes, 2010):

- Como um conjunto de bens, direitos e obrigações ambientais;
- Como um instrumento que identifica, estima e analisa toda a informação ambiental dentro de uma organização;
- Como uma ferramenta que mede o desempenho de qualquer entidade em relação ao ambiente;
- Como um ramo da contabilidade tradicional cuja principal finalidade consiste em obter e fornecer informações sobre os aspetos ambientais;
- Como um método que auxilia a identificar e a alocar os custos ambientais e a sua integração na tomada de decisão;
- Como o sistema que se preocupa com a obtenção e tratamento de todos os eventos resultantes da influência ambiental da empresa.

A contabilidade ambiental constitui uma ferramenta que permite identificar e mensurar eventos ambientais, auxiliando a tomada de decisão no processo de gestão ambiental (Carneiro *et al.*, 2008, referidos por Souza, 2010). Negra e. Negra (2001) consideram que a contabilidade ambiental procura tratar os elementos patrimoniais de forma específica, relacionando-os com as questões ambientais. De acordo com David (2003, referido por Gomes, 2010) esta identifica os custos ambientais nas despesas gerais, destaca no ativo os investimentos de cariz ambiental e cria no passivo provisões para riscos ambientais.

A contabilidade ambiental surgiu com o fim de responder à necessidade de informação financeira sobre o meio ambiente (Pinto e De Sant'Anna, 2006). O objetivo da contabilidade ambiental é fornecer aos utentes informações sobre eventos ambientais que alterem a situação patrimonial da entidade (Lima *et al.*, 2012). Esta tem como finalidade ajudar as empresas no uso eficiente dos recursos naturais (Tinoco e Robles, 2006). Por sua vez, Kraemer (2012) refere que o principal objetivo da contabilidade ambiental é o registo de todas as transações que tenham impacto no meio ambiente e a identificação dos efeitos causados por estas operações na posição financeira e económica da empresa, devendo assegurar que os resultados, ativos e passivos ambientais estejam contabilizados de acordo com os princípios da contabilidade. O propósito da contabilidade ambiental é evidenciar os gastos incorridos e os rendimentos obtidos com a preservação ambiental e fornecer informações sobre o nível e estrutura da produção, do montante

de investimento, dos custos ambientais e sobre a *performance* ambiental da empresa (Baba, 2012).

A contabilidade ambiental pretende conduzir o sistema de informações da contabilidade tradicional para a mensuração e evidenciação dos impactos ambientais causados pelas atividades desenvolvidas pelas empresas nas suas contas (Eugénio, 2004).

1.3.3- A Importância da Contabilidade Ambiental para as Empresas

A contabilidade ambiental tem ganho cada vez mais relevância, tornando-se uma importante ferramenta na avaliação do património ambiental e na tomada de decisão das empresas (Crepaldi e Lima, 2013). De acordo com Souza (2010), a contabilidade ambiental deve ser parte integrante no planeamento e da tomada de decisão das empresas. Esta desempenha um papel importante, pois proporciona informações relevantes para a tomada de decisão (Pinto e De Sant'Anna, 2006; Lima *et al.*, 2012). A contabilidade ambiental integra as decisões de compra de matérias-primas, a formação de preços, a avaliação do desempenho empresarial e o custeio dos produtos (Zambelli, 2012). As informações fornecidas pela contabilidade ambiental ajudam os órgãos de gestão a tomarem decisões relativamente ao *design* dos produtos, ao processo produtivo e aos futuros investimentos (Baba, 2012). Para Lima *et al.* (2012) as empresas que optem por assumir a sua responsabilidade ambiental podem conseguir obter um diferencial competitivo no setor onde atuam. A informação gerada pela contabilidade ambiental é utilizada, sobretudo, internamente pelas empresas na tomada de decisão (ONU, 2001). Deste modo, as ações desta, a nível interno, incluem as medições físicas do consumo de materiais e energia e a avaliação dos custos, poupanças e receitas associadas às atividades que podem gerar impactos ambientais (ONU, 2001). A contabilidade ambiental constitui, portanto, um instrumento estratégico de gestão nas empresas (Pinto e De Sant'Anna, 2006).

Segundo Tinoco e Robles (2006) existem três razões que influenciam as empresas a desenvolverem um sistema contabilístico focado no tratamento das questões ambientais:

- A gestão interna, pois com uma gestão ambiental ativa é possível reduzir custos e despesas operacionais e melhorar a qualidade dos produtos;
- As exigências legais, que obrigam as empresas a controlarem os riscos ambientais, sob pena de virem a sofrer multas e a pagar indemnizações;
- Os parceiros sociais, que são cada vez mais exigentes sobre as questões ambientais e a sua relação com as empresas.

De acordo com o *Institute of Management Accountants* (1996), as organizações utilizam a contabilidade ambiental para conseguirem detetar os custos ambientais que possam estar escondidos ou negligenciados nos custos totais; para melhorarem o processo de análise de investimentos tendo em conta a possibilidade de ocorrência de futuros impactos ambientais e para auxiliar o desenvolvimento da gestão ambiental na empresa.

Deste modo, a informação contabilística ambiental proporciona inúmeras vantagens para as empresas, tanto a nível interno, como a nível externo (Reis, 2006). Para Kraemer (2012), a

contabilidade ambiental proporciona a redução e a alocação de custos, nomeadamente, os custos ambientais, a utilização mais eficiente dos recursos naturais, como a água e a energia, a redução dos custos externos relacionados com a poluição provocada pela empresa e o fornecimento de informação mais detalhada sobre os custos efetivos que contribuem para o aumento do desempenho ambiental. A contabilidade ambiental também promove a eficácia e proporciona vantagens competitivas às organizações (Pinto e De Sant'Anna, 2006). Esta, segundo Baba (2012), para além garantir a melhoria da imagem da entidade e a fidelização dos clientes, assegura o desenvolvimento sustentável das empresas e instiga ao aumento do lucro no longo prazo. Adicionalmente, a contabilidade ambiental torna o relato financeiro mais útil para os *stakeholders*, melhora o planeamento e controlo das atividades de gestão das empresas, potencializa a racionalização dos gastos, estimula novas conceções sobre o processo produtivo e permite determinar corretamente os gastos de produção e os preços de comercialização (Eugénio, 2011).

Souza (2010) considera que a contabilidade ambiental constitui uma ferramenta importante, pois através desta as empresas conseguem demonstrar os investimentos efetuados na área social e ambiental. A contabilização de aspetos ambientais constitui um passo importante para o crescimento sustentável das empresas (Reis, 2006).

No entanto, Kraemer (2001) alerta para a necessidade de se planear e organizar corretamente todos os procedimentos para a sua integração na empresa, de forma a ser possível atingir o conceito de excelência ambiental e a possibilidade de obter uma vantagem competitiva.

A contabilidade ambiental não vai solucionar os problemas de cariz ambiental, contudo dado a sua capacidade de fornecer e tratar as informações ambientais, pode auxiliar na procura de soluções (Kraemer, 2012).

1.3.4 – Dificuldades Associadas à Contabilidade Ambiental

As demonstrações financeiras têm como objetivo fornecer informações financeiras sobre a posição da empresa, constituindo, portanto, um instrumento importante de comunicação entre as empresas e a sociedade (Lima *et al.*, 2012). Segundo Tinoco e Robles (2006) dada a relevância das questões ambientais para os *stakeholders*, em particular, e para a sociedade, em geral, estas deveriam integrar as demonstrações financeiras das empresas. Segundo Souza (2010) a contabilidade ambiental deve acompanhar a evolução da informação.

Pires (2009) considera que a elaboração e a divulgação de informação ambiental enfrentam algumas dificuldades, constituindo uma das maiores barreiras o facto da maioria dos elementos ambientais não terem preço e serem de difícil avaliação. Para que a implementação da contabilidade ambiental seja bem-sucedida os órgãos de gestão e decisão têm de possuir informações sobre os custos ambientais dos produtos, dos processos e das atividades da empresa (IMA, 1996). Segundo Bergamini Junior (2000), especialistas do *International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR) constataram que a contabilidade ambiental é pouco utilizada uma vez que as empresas têm uma determinada relutância em fornecerem informações sobre o impacto das suas operações no meio ambiente, preferindo por vezes, divulgar a sua própria

versão dos factos. Bergamini Junior (2000) acrescenta ainda que o ISAR revelou existir uma baixa consistência entre as informações disponibilizadas pelas empresas e falta de comparabilidade do desempenho das mesmas em períodos diferentes e que os passivos ambientais não são, por vezes, registados de forma adequada por existirem dificuldades em mensurá-los. A informação relativa ao desempenho ambiental das empresas encontra-se disponível em certa medida. No entanto, nestas e nos órgãos públicos os decisores enfrentam algumas dificuldades em relacionar a informação ambiental com as variáveis económicas, faltando-lhes, essencialmente, informação sobre os custos ambientais (ONU, 2001). Os custos ambientais precisam receber o mesmo tratamento que os custos de outra natureza recebem. Porém, o seu montante não é, por vezes, de fácil percepção. Bergamini Júnior (1999, referido por Zambelli, 2012) salienta que a dificuldade da implementação da contabilidade ambiental se deve ao facto de ser difícil mensurar os passivos ambientais e os custos ambientais.

Há dificuldade em segregar as informações de carácter ambiental das demais informações da empresa, assim como a sua correta avaliação e contabilização (Santos *et al.*, 2001). Eugénio (2004) aponta como principal entrave ao processo de implementação da contabilidade ambiental a falta de uma definição clara de custos ambientais. O principal problema associado à contabilidade ambiental é a lacuna existente na definição de custos ambientais, pelo que as vantagens económicas e ambientais podem não ser usufruídas devido ao facto dos custos ambientais não serem totalmente registados, conduzindo, frequentemente, a cálculos distorcidos das opções de melhoria (ONU, 2001). Bergamini Junior (2000) resume os fatores que têm dificultado o seu processo de disseminação da seguinte forma:

- Ausência de uma definição clara de custos ambientais;
- Dificuldade em determinar e calcular um passivo ambiental efetivo;
- Problema em definir se existe uma obrigação futura resultante de custos incorridos no passado; e
- Dificuldade no tratamento dado a ativos considerados de vida longa, como por exemplo o caso das plataformas de petróleo e das centrais nucleares.

Embora a contabilidade ambiental apresente dificuldades inerentes, as empresas devem esforçar-se de modo a conseguirem melhorar o seu relato financeiro, não só para cumprirem a legislação e os requisitos legais mas também para valorizarem as questões sociais e ambientais (Gomes, 2010).

1.3.5 – Implementação de um Sistema de Contabilidade Ambiental

A implementação de um sistema de contabilidade ambiental nas empresas exige a adaptação do sistema contabilístico existente nestas face às matérias ambientais, devendo ser um processo bem estruturado de modo a que as empresas consigam atingir os objetivos a que se propõem (Eugénio, 2011). Segundo Bartolomeo *et al.* (1999, referidos por Antunes *et al.*, 2003) os fatores que diferenciam um sistema de contabilidade ambiental residem nas características da informação, sendo esta financeira ou não, e nos objetivos que as empresas pretendem atingir. Com a adoção de um sistema de contabilidade ambiental deseja-se tornar o relato financeiro mais

útil aos respetivos *stakeholders*, proporcionar a racionalização dos gastos, criar novas perspetivas e conceções sobre o processo produtivo e promover a correta determinação dos custos de produção e dos preços de comercialização (Eugénio, 2011).

De acordo com Gaspar (2003, referido por Eugénio, 2011) as fases de implementação de um sistema de contabilidade ambiental devem respeitar dez etapas:

1. Aprovação do projeto, o que constitui uma das condições para que a implementação do sistema tenha sucesso, demonstrando o interesse e o envolvimento dos órgãos de gestão;
2. Constituição da equipa, que deverá ter como missão identificar e confirmar as fontes de informação do sistema e garantir o envolvimento de outras áreas da empresa na operacionalização do sistema. A equipa deve ser multidisciplinar, no entanto devem constar no mínimo profissionais de contabilidade e da área do ambiente;
3. Conhecimento do negócio, que constitui uma das fases mais importantes, pois para que o projeto tenha sucesso é necessário o conhecimento da empresa e em que setor esta se desenvolve;
4. Levantamento detalhado da atividade da empresa, procedendo-se à obtenção de informações sobre a política ambiental, o processo produtivo, fontes geradoras de resíduos, bem como o seu destino, e informações sobre os impactos ambientais;
5. Identificação da informação financeira ambiental, identificando os gastos, rendimentos, ativos e passivos ambientais, e as formas de registo da informação;
6. Análise da divulgação financeira ambiental, no relatório e contas, nos mapas internos e externos e nos relatórios ambientais e de sustentabilidade, pelo que à exceção do relatório e contas, a restante informação é voluntária;
7. Elaboração de documentos de apoio, podendo ser elaborado um guia com procedimentos, incluindo definições, critérios e linhas de orientação;
8. Alterações ao sistema de informação, que constitui uma das fases mais importantes, pois para que o sistema de contabilidade ambiental forneça resultados visíveis, é preciso efetuarem-se alterações nos próprios procedimentos contabilísticos;
9. Formação,
10. Entrada em funcionamento, devendo existir um período experimental, para perceber se existem falhas a corrigir ou procedimentos a melhorar.

1.4 – Normalização Contabilística em questões ambientais

Atualmente, as matérias ambientais constituem uma questão central na dinâmica e na preocupação das empresas, públicas e privadas, e da população em geral (Rodrigues, 2010).

O número de empresas que começou a divulgar informação relativa a matérias de natureza ambiental tem vindo a crescer significativamente, consequência do aumento do interesse dos *stakeholders* sobre as questões ambientais e sociais (Eugénio, 2011). A preocupação em melhorar a atitude relativamente às questões de caráter ambiental, contribui para que as matérias ambientais assumam, cada vez mais relevância no quotidiano das empresas (Rodrigues, 2010). A problemática relativa às questões ambientais e a necessidade de informação ambiental tem

provocado um aumento substancial no interesse e nos esforços para permitir a comunicação de informação ambiental, financeira ou não financeira (Pires, 2009).

A Comissão Europeia publicou, a 30 de Maio de 2001, a Recomendação (2001/453/CE) relativa ao reconhecimento, valorimetria e prestação de informações de natureza ambiental nas contas e relatórios das entidades (Eugénio, 2011). Segundo Rodrigues (2010), do preâmbulo da recomendação da CE destacam-se algumas Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e a declaração sobre relato financeiro, elaborado pela ONU, em Março de 1998. Apesar das normas criadas pelo IASB não tratarem de forma autónoma as matérias ambientais, estas encontram-se integradas no âmbito de algumas IAS (Cravo *et al.*, 2009). O preâmbulo da CE refere, ainda, que a nível internacional, não existe qualquer norma que trate as matérias de cariz ambiental, no entanto, podem ser usadas como linhas de orientação (Eugénio, 2011; Rodrigues, 2010):

- A IAS 1 - Apresentação de Demonstrações de Financeiras,
- A IAS 16 - Ativos Fixos Tangíveis,
- A IAS 36 - Imparidade de ativos,
- A IAS 37 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes,
- A IAS 38 - Ativos Intangíveis.

De acordo com Eugénio (2004), a Diretriz Contabilística nº 29, aprovada pelo Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística a 5 de Junho de 2002, foi publicada como sequência da Recomendação da CE. No entanto, esta não reflete todas as questões ambientais em matéria contabilística, embora seja uma mais-valia para a área da contabilidade ambiental em Portugal.

Com a entrada em vigor do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em Portugal, em 2010, a DC nº 29 acabou por ser substituída pela Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 26 – Matérias Ambientais (Eugénio, 2011). A DC nº 29 e a NCRF 26 são, em todos os aspetos, bastante similares, podendo apenas registar-se algumas diferenças ao nível da linguagem e do relato da informação financeira (Cravo *et al.*, 2009; Gomes, 2010).

1.4.1 – Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26 – Matérias Ambientais (NCRF 26)

1.4.1.1 – Objetivo

A NCRF 26 tem como objetivo determinar os critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação relativamente aos dispêndios ambientais, aos passivos e riscos ambientais e aos ativos que com eles se relacionem e que resultem de transações, ou acontecimentos que atinjam a posição financeira e os resultados da entidade. Esta determina, também, o tipo informação de carácter ambiental que é adequado divulgar (NCRF 26, § 1 e § 2).

1.4.1.2 – Âmbito

Segundo a NCRF 26 (§ 3), as informações relativas às matérias ambientais devem surgir nas demonstrações financeiras e no relatório de gestão das entidades, pelo que os critérios de reconhecimento e mensuração têm de ser aplicados de modo consistente a todas as entidades

que estejam sujeitas a consolidação. Por outro lado, a NCRF 26 não é aplicada a relatórios com fins específicos, excetadamente no caso de se considerar apropriado relacionar as demonstrações financeiras e os relatórios de gestão com os relatórios ambientais separados, de forma a certificar a coerência entre as informações nelas contidas (NCRF 26, § 4).

A NCRF 26 (§ 6) considera que o termo “ambiente” refere-se ao meio físico natural, incluindo o ar, a água, a terra, a flora, a fauna e os recursos não renováveis, como por exemplo, os combustíveis fósseis e os minerais. Segundo Eugénio (2011), esta informação é importante na medida em que auxilia a delinear as ações que terão impacto na informação contabilística.

A NCRF 26 apresenta algumas definições essenciais para a compreensão de termos técnicos e específicos, clarificando, desta forma, expressões nem sempre de fácil interpretação (Gomes, 2010).

1.4.1.3 - Definições de Carácter Específico

Eugénio (2011) refere que é essencial conhecer o conceito de dispêndios de carácter ambiental. A NCRF 26 (§ 7) considera que os dispêndios de carácter ambiental dizem respeito aos custos das medidas tomadas por uma entidade, ou em seu nome, por outras entidades, de forma a evitar, minimizar ou corrigir prejuízos de carácter ambiental. O parágrafo 7 da mesma norma considera ainda que estes custos incorporam, entre outros, custos com a eliminação de resíduos ou as iniciativas destinadas a evitar a sua formação, a proteção dos solos e das águas superficiais, a preservação do ar puro, a diminuição do ruído e a proteção da biodiversidade. Este refere que os dispêndios de carácter ambiental incluem, também, os custos adicionais possíveis de identificação. Na impossibilidade de separar os custos adicionais de carácter ambiental de outros custos, deverá realizar-se uma estimativa para que estes possam ser mensurados. Contudo, a estimativa obtida deve satisfazer o requisito de ter como principal finalidade a prevenção, redução ou reparação de danos ambientais (NCRF 26, § 9).

Do conceito de dispêndios de natureza ambiental, excluem-se os custos incorridos que produzam efeitos benéficos para o ambiente, mas cujo objetivo seja responder a outras necessidades, como aumentar a rentabilidade, a sanidade e a segurança nos locais de trabalho, a segurança na utilização dos produtos da entidade ou a eficiência produtiva (NCRF 26, § 9). São também excluídos deste conceito, os gastos incorridos com multas, coimas ou outras penalidades pelo não cumprimento da regulamentação ambiental, assim como as indemnizações pagas a terceiros devido a danos provocados por poluição ambiental no passado. No entanto, estes encontram-se sujeitos a divulgação no Anexo (NCRF 26, § 10).

1.4.1.4 - Reconhecimento de Passivos de Carácter Ambiental

Um passivo ambiental é reconhecido, quando a liquidação de uma obrigação presente de natureza ambiental, surgida como consequência de acontecimentos passados, proporcione uma saída de recursos incorporando benefícios económicos, e se essa quantia pela qual se fizer a liquidação puder ser mensurada de forma fiável (NCRF 26, § 12). As entidades poderão ter que enfrentar obrigações de carácter legal ou construtivo face às questões ambientais (Rodrigues,

2010). A obrigação pode ter naturezas distintas, pelo que será legal ou contratual se a entidade possuir uma obrigação legal ou contratual de evitar, minimizar ou reparar danos ambientais. Pelo contrário, se a obrigação existir em consequência do comprometimento da entidade em evitar, reduzir e reparar danos com o ambiente, a obrigação será construtiva (NCRF 26, § 12). Quando a entidade não tiver nenhuma obrigação legal, contratual ou construtiva, os danos ambientais associados a ela não poderão ser qualificados como passivos de caráter ambiental nas demonstrações financeiras da entidade (NCRF 26, § 14).

De acordo com Cravo *et al.* (2009), a NCRF 26 trata, exaustivamente, a matéria das provisões ambientais e dos passivos contingentes de caráter ambiental, incluindo uma panóplia de regras relacionadas com o reconhecimento, mensuração e divulgação. Segundo a NCRF 26 (§ 15), um passivo ambiental é reconhecido quando for possível efetuar uma estimativa fiável dos custos incorridos com a obrigação a eles associada. Se à data do balanço existir uma obrigação suscetível de originar uma saída de recursos incorporando benefícios económicos, mas cuja quantia ou data são incertas, deve reconhecer-se uma provisão, desde que se possa fazer uma estimativa fiável da quantia dessa obrigação (NCRF 26, § 15).

Rodrigues (2010) considera que a divulgação dos passivos contingentes nas notas às contas é de extrema importância, na medida que pode influenciar os resultados futuros. Segundo a NCRF 26 (§ 17), os passivos contingentes devem ser divulgados no Anexo e não reconhecidos no balanço. No entanto, pode não ser preciso divulgar qualquer passivo contingente se a possibilidade da entidade ter de incorrer num dispêndio ambiental for reduzida, ou se este for materialmente irrelevante (NCRF 26, § 18).

A entidade ao prever o reembolso dos dispêndios como passivo ambiental, deverá apenas reconhecer-lo quando for certo que será recebido caso a entidade liquide tal obrigação (NCRF 26, § 19). Este reembolso esperado não deverá ser reconhecido como um passivo ambiental, mas evidenciado separadamente como um ativo no balanço, por um valor que não ultrapasse a quantia da respetiva provisão (NCRF 26, § 20).

Os ganhos esperados com a venda de ativos relativos a matérias de caráter ambiental, não deverão ser utilizados para compensar passivos ambientais, nem devem ser considerados aquando o cálculo de uma provisão, mesmo que a alienação do ativo esteja relacionada com a origem da provisão (NCRF 26, § 21).

1.4.1.5 - Reconhecimento dos Dispêndios de Caráter Ambiental

A entidade quando incorrer em dispêndios ambientais, deve reconhecê-los como gastos no período em que são ocorridos, a menos que estes tenham surgido para evitar ou reduzir danos futuros, ou para preservar recursos e satisfaçam os critérios necessários para serem reconhecidos como um ativo (NCRF 26, § 23).

1.4.1.6 - Capitalização dos Dispêndios de Caráter Ambiental

De acordo com a NCRF 26 (§ 25), se os dispêndios ambientais satisfizerem as condições para poderem ser reconhecidos como ativo e tiverem sido incorridos com o objetivo de evitar ou

minimizar danos futuros, estes podem ser capitalizados. O parágrafo 26 da NCRF 26 acrescenta ainda, que estes só poderão ser reconhecidos como ativos se se destinarem a servir a atividade da entidade de forma durável e para que tal possa acontecer, deve ser cumprido uma das seguintes condições:

1. Os custos incorridos devem relacionar-se com benefícios económicos que fluam para a entidade e que proporcionem o aumento da capacidade da mesma e melhorem a segurança ou eficiência de outros ativos,
2. Os custos incorridos permitam minimizar ou impedir que as atividades da entidade provoquem uma contaminação ambiental.

Quando os dispêndios ambientais não fornecerem benefícios económicos futuros não devem ser capitalizados, mas imputados a resultados (NCRF 26, § 28).

1.4.1.7 - Imparidade de Ativos

Caso se verifique a imparidade de ativos já existentes por questões de natureza ambiental, como por exemplo, o caso de contaminação de um local, deve ser reconhecida uma perda por imparidade, se a quantia recuperável for inferior à quantia escriturada do ativo, devendo esta situação ser considerada permanentemente. A quantia do ajustamento deverá ser imputada a resultados do período (NCRF 26, §§ 32 e 34).

1.4.1.8 - Mensuração

De acordo com a NCRF 26 (§§ 35 e 36), um passivo ambiental deve ser reconhecido quando for possível estimar, de forma fiável, os dispêndios para liquidar a obrigação presente à data do balanço. Quando for estimado o valor do passivo ambiental, é necessário levar em consideração que se a mensuração de um passivo implicar diferentes quantias, deve considerar-se a melhor estimativa. Pelo contrário, se essa estimativa não for obtida, então o passivo ambiental deve ser reconhecido como um passivo contingente e, consequentemente, divulgado no Anexo (NCRF 26, § 38).

A quantia total do passivo deve ser estimada, independentemente, da data em que a atividade cesse ou da data em que este deva ser liquidado, o mesmo acontecendo com o passivo ambiental associado ao restauro de locais, à remoção ou encerramento de instalações. Caso este passivo ambiental seja reconhecido, o dispêndio estimado deverá ser incluído como parte do custo do ativo relacionado, devendo este ser desmantelado ou removido (NCRF 26, §§37 e 41).

1.4.1.9 - Apresentação e Divulgação

As matérias de carácter ambiental são, em Portugal, divulgadas nos relatórios e contas das empresas, bem como nos relatórios autónomos (Eugénio, 2011). Segundo Rodrigues (2010), a divulgação tende a melhorar a qualidade do relato financeiro, e por isso, não deverá deixar de ser efetuada. De acordo com a NCRF 26 (§ 47), as matérias ambientais devem ser alvo de divulgação, na medida em que sejam materialmente relevantes para a avaliação da performance ou da posição financeira da entidade. A NCRF 26 (§§ 48 e 49) refere que as matérias de carácter

ambiental têm de ser divulgadas tanto no Relatório de Gestão, como no Anexo. Nas “Informações sobre matérias ambientais” divulgadas no Anexo, será incluída (NCRF 26, § 49):

- a) A descrição dos critérios de mensuração adotados pela entidade, no que respeita a matérias ambientais;
- b) Os incentivos públicos relativos à proteção ambiental atribuídos à entidade;
- c) Informações sobre as provisões de carácter ambiental;
- d) Passivos de carácter ambiental, materialmente relevantes, que se encontrem incluídos em cada uma das rubricas do balanço;
- e) Descrição da natureza e indicação do calendário e das condições da liquidação de cada passivo ambiental materialmente relevante;
- f) Passivos contingentes de carácter ambiental, incluindo informações descritivas com pormenor suficiente para que a natureza do seu carácter contingente seja entendida;
- g) Quantia dos dispêndios de carácter ambiental capitalizadas durante o período de referência na medida em que possa ser estimada com fiabilidade; e
- h) Dispêndios incorridos com multas e outras penalidades pelo não cumprimento dos regulamentos ambientais e indemnizações pagas a terceiros, sempre que o seu valor seja significativo.

De acordo com o artigo 66º, nº3, do Código das Sociedades Comerciais, no Relatório de Gestão devem estar incluídos tanto os aspetos financeiros, como aspetos não financeiros importantes para as atividades específicas da entidade, incluindo a informação sobre questões ambientais e questões relativas a trabalhadores. Essas informações devem conter uma análise da evolução e situação das atividades da empresa, se forem suscetíveis de serem diretamente afetadas por matérias ambientais, sendo portanto necessário efetuar as seguintes divulgações (NCRF 26, § 48):

- a) A política e programas que tenham sido adotados pela entidade face às medidas de proteção ambiental;
- b) Medidas de proteção ambiental implementadas ou que se encontrem em curso, devido à legislação ambiental ou para antecipar uma futura alteração legislativa;
- c) As melhorias realizadas em áreas essenciais para a proteção ambiental;
- d) Informações sobre o desempenho ambiental da entidade, sempre que for adequado e relevante, tendo em conta a natureza e a dimensão das atividades desta.

Síntese do Capítulo

As preocupações de cariz ambiental remontam ao século XX. O uso desenfreado e sem regras dos recursos naturais disponíveis e a ameaça da insustentabilidade ambiental provocaram uma tomada de consciência marcada pelos primeiros movimentos ambientalistas na década de 60. Desde então, a realização de conferências nos anos 70, o surgimento de empresas especializadas na avaliação do impacto ambiental nos anos 80 e a criação de políticas ambientais na década de 90, contribuíram para o aumento do conhecimento relativo aos problemas

ecológicos e, por conseguinte, à crescente preocupação em obter um equilíbrio ambiental sustentável no longo prazo.

A importância atribuída às questões ambientais ganhou ênfase no contexto empresarial. As pressões exercidas pelos consumidores e pelos *stakeholders*, em particular, e pela sociedade, em geral, conduziram as empresas a adotarem uma posição mais ambientalista.

A necessidade de autorregulação das organizações, a legislação vigente e os compromissos ambientais assumidos pelas empresas contribuíram para o surgimento de SGA. Estes auxiliam as empresas a atuarem de forma estruturada nas operações que desenvolvem, de modo a assegurarem a proteção do meio ambiente. O número de empresas a implementarem SGA e a certificá-los tem aumentado consideravelmente. As normas mais utilizadas pelas empresas na certificação dos SGA são o EMAS e a ISO 14001.

A responsabilidade ambiental constitui um instrumento essencial para as empresas, na medida em que promove o aumento da competitividade e vantagens comparativas no mercado onde atuam.

A contabilidade ambiental associa-se às questões da sustentabilidade económica. Esta ao fornecer, analisar e ao mensurar as informações ambientais da empresa funciona como uma ferramenta de apoio à gestão, auxiliando a tomada de decisão.

A adoção e implementação de um sistema de contabilidade ambiental devem constituir um processo estruturado, exigindo a adaptação do sistema contabilístico existente na empresa às matérias ambientais.

**Capítulo II - Estágio curricular na Lacoviana -
Tratamentos e Lacagens de Alumínios de Viana, Lda.**

Capítulo II - Estágio curricular na Lacoviana - Tratamentos e Lacagens de Alumínios de Viana, Lda.

A opção pela realização do estágio deveu-se à necessidade de contacto com o mercado de trabalho e com a realidade empresarial e, de certa forma, à vontade de complementar e desenvolver as competências adquiridas ao longo de todo o percurso académico.

O estágio curricular foi realizado na Lacoviana - Tratamentos e Lacagens de Alumínios de Viana, Lda. onde foram desenvolvidas atividades relacionadas com a contabilidade apresentadas de seguida.

2.1 - Apresentação da Empresa

A Lacoviana - Tratamentos e Lacagens de Alumínios de Viana, Lda., é uma Sociedade por Quotas que atinge os limites do artigo 262º do Código das Sociedades Comerciais. A empresa foi fundada em 1988 no concelho de Viana do Castelo.

2.1.1 - Percurso da Empresa

A empresa começou com uma linha de tratamento de lacados modesta. No entanto, e dada a crescente competitividade do mercado, a empresa instalou posteriormente uma segunda linha de tratamento, mais moderna e com maior capacidade de produção. Essa competitividade sentida no mercado criou novas exigências, tendo portanto a empresa decidido iniciar o processo de certificação do serviço de lacagem através da marca de qualidade QUALICOAT. Por conseguinte, em 1996 foi construído um laboratório que permitisse a execução de todos os ensaios e testes exigidos pela marca de qualidade.

Com a dinamização e aumento da procura dos serviços da empresa, foi criada em 1999 uma nova unidade industrial, com cerca de 3.000m² de área coberta.

Em 2001, por questões de estratégia empresarial, surgiu uma nova empresa, a MINHOLAC - Tratamentos e Lacagens de Alumínio, Lda., que passou a ocupar as instalações originais da Lacoviana. Em 2003 a empresa introduziu um novo produto - o Lacado Efeito Madeira - detendo a exclusividade para o mercado Português.

Na tentativa de satisfazer as exigências e necessidades do mercado, a empresa investiu em 2007 na oferta de um novo serviço - a Anodização - sendo a sua linha de produção equipada com os modernos e exigentes sistemas de produção, garantindo, por sua vez, elevados níveis de qualidade do serviço. Os serviços oferecidos pela empresa são certificados pela Qualicoat, Qualideco, Qualanod e pela ISO 9001. O Sistema de Gestão da Qualidade da Lacoviana implementado na lacagem, anodização e cravação de produtos em alumínio e outros metais, cumpre os requisitos da norma NP EN ISO 9001:2008. Para além destes certificados, a Lacoviana possui o estatuto de PME Líder, criado pelo Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresa e à Inovação (IAPMEI) com o objetivo de distinguir o mérito das PME nacionais que evidenciem desempenhos superiores, tendo por base as melhores notações de *rating* e os melhores indicadores económicos.

Atualmente, a Lacoviana dispõe de 7.000m² de área coberta com a tecnologia moderna ao nível da lacagem, lacado efeito madeira, anodização e cravação.

Atualmente, ao grupo Lacoviana pertencem as empresas Perfiviana e Minholac que comercializam em parceria com a Lacoviana serviços de lacagem de perfis, chapas e outros acessórios.

2.1.2 – As Instalações e a Produção

A Lacoviana encontra-se localizada na zona industrial do Neiva, em Viana do Castelo. A unidade de produção da empresa cobre mais de 10.000 m², com uma nave principal de 7.000m² de área coberta para a sua estrutura de lacagem e anodização e uma unidade independente de 1.000m² para o seu serviço de cravação. A capacidade produtiva da Lacoviana ultrapassa anualmente os 2,7 milhões de metros quadrados. Na nave principal, a Lacoviana dispõe de uma unidade de lacagem com duas cabines de pintura que permitem rápidas mudanças de cor, uma unidade de anodização, totalmente automatizada e com uma potência instalada de mais de 36.000 amperes e de todos os equipamentos industriais para a realização dos tratamentos mecânicos. Relativamente à unidade de cravação, a Lacoviana detém duas máquinas semi-automáticas, permitindo-lhe possuir uma enorme flexibilidade e cravar todo o tipo de perfis. Nessa mesma unidade a empresa armazena o seu *stock* de poliamida.

A Lacoviana dispõe, também de um laboratório totalmente equipado com a mais moderna tecnologia e um conjunto de equipamentos utilizados na realização de todos os ensaios exigidos pela Qualicoat, Qualideco e Qualanod, bem como na realização de outros ensaios internos da empresa.

Além das unidades de produção e do laboratório, a empresa possui uma Estação de Tratamento de Águas Residuais Industriais (E.T.A.R.I.) para poder efetuar o tratamento das águas, e uma unidade de osmose inversa que lhe permite reaproveitar a água usada no processo produtivo, aproximadamente, em 75%. A empresa possui também uma cantina nas suas instalações com a capacidade de servir cerca de 75 colaboradores ao mesmo tempo.

2.1.3 – Serviços Oferecidos

A Lacoviana tem ao dispor uma variada gama de serviços, que tornam viável uma estrutura corporativa sólida e capaz de responder às necessidades dos consumidores com quem se propõe colaborar. Os serviços oferecidos vão desde a lacagem, a lacagem efeito madeira, anodização, cravação até à plastificação. Cada um destes processos pode ser trabalhado de modo complementar ou singular, de forma a atingir o objetivo pretendido pelo requisitante.

2.1.3.1– Lacagem

A lacagem é um processo de pintura que tem como finalidade o revestimento do alumínio com uma camada de pintura à base de poliéster.

O processo de lacagem envolve a realização de um pré-tratamento por imersão para limpar e preparar o alumínio para a pintura, protegê-lo da corrosão e possibilitar a maximização da adesão da tinta. A lacagem do alumínio com pintura em pó é feita através da deposição eletrostática e posterior polimerização a temperaturas próximas dos 200°C. A lacagem tem como objetivo proteger o alumínio das condições atmosféricas severas, em geral, e da corrosão natural, em particular, garantindo um produto de elevada qualidade e durabilidade.

De modo a responder às exigências dos clientes finais, a Lacoviana, para além de oferecer uma extensa gama de cores que vão desde os acabamentos clássicos, brilho ou mate, tem à disposição do cliente o serviço de lacados especiais texturados e metalizados, entre outros disponíveis no mercado.

A lacagem, em todo o seu processo, cumpre os requisitos e as normas instituídas pelo organismo Qualicoat, que gere a marca de qualidade com a mesma designação. Para a realização de todos os ensaios exigidos pela certificação de qualidade do serviço, a Lacoviana possui um laboratório totalmente equipado e uma equipa técnica altamente qualificada.

2.1.3.2– Lacagem efeito Madeira

Para responder às novas exigências do mercado, influenciadas pelas novas tendências do *design*, a Lacoviana oferece o serviço de lacagem com efeito madeira.

A lacagem efeito madeira consiste na realização de uma lacagem de pó sobre pó. Este é um sistema inovador e a tecnologia utilizada em todo o processo é uma das mais modernas e inovadoras do país. Este serviço para além de manter as mesmas garantias e normas de qualidade do lacado *standard*, cumpre os requisitos e as normas Qualideco.

2.1.3.3 – Anodização

A anodização consiste no processo de tratamento eletroquímico do alumínio. Esta tem como objetivo criar artificialmente uma capa alumina, homogênea e de espessura variável, entre 5 e 25 microns, pelo que depois de tratada, esta capa torna-se impenetrável à maior parte dos agentes químicos, bem como ao ar e à água. Os perfis anodizados mantêm as suas características e propriedades em todas as condições climáticas mesmo expostos a atmosfera altamente corrosiva.

A Lacoviana detém desde 2008 o certificado Qualanod que institui, através de diretivas e normas, as condições de realização e qualidade deste tratamento. Cumprindo a responsabilidade ambiental que assumiu através da ISO 9001, a empresa durante todo o processo de anodização, implementa medidas de racionalização no consumo de água e energia.

2.1.3.4 – Cravação

A Lacoviana disponibiliza um serviço de união de perfis por intermédio de uma poliamida (corte-térmico) e cumpre todos os requisitos da norma EN14024:2004, bem como a realização dos respetivos ensaios de cisalhamento e de força transversal em conformidade com a norma.

A empresa é certificada e recomendada pela Technoform, líder mundial na extrusão de poliamidas. A caixilharia de alumínio com rutura de ponto térmico tem a face interior e a face exterior separadas através de um elemento isolante, composto por duas barras de poliamida reforçadas com fibra de vidro. Com este sistema, é possível criar uma barreira que isola o calor, o frio e os ruídos do exterior, aumentando, desta forma, o conforto no interior da habitação.

2.1.3.5 – Plastificação

Na tentativa de melhorar a qualidade do serviço que a Lacoviana oferece aos seus clientes e porque entende que o material finalizado deve ser tratado com cuidado, a empresa dispõe do serviço de plastificação de perfis e chapas, em uma ou duas faces. Desta forma, a empresa consegue oferecer e certificar uma maior proteção durante o processo de transporte, armazenamento e manuseamento dos materiais.

2.2 – O Estágio

O estágio curricular adveio da necessidade de contacto com o mercado de trabalho e com a realidade empresarial e, de certa forma, da necessidade de complementar e desenvolver as competências adquiridas ao longo de todo o percurso académico.

O estágio foi desenvolvido na LACOVIANA - Tratamentos e Lacagens de Alumínios de Viana, Lda., e teve a duração de 420 horas, que no meu caso, dado o horário praticado pelos serviços administrativos da empresa, equivaleu a, aproximadamente, três meses e meio. Este foi realizado no departamento financeiro da empresa, onde durante todo o período de estágio acompanhei e dei assistência ao contabilista da mesma.

2.2.1 – Atividades Desenvolvidas

No decurso do estágio curricular, foram realizadas diversas atividades entre as quais: a organização e classificação de documentos, a contabilização dos mesmos, bem como outros procedimentos ligados à contabilidade. Posto isto, os pontos seguintes irão descrever sucintamente todas as atividades desenvolvidas.

2.2.1.1 - Organização dos Documentos

O nº 1 do artigo 52º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) obriga os sujeitos passivos a procederem ao arquivo dos livros, registos e respetivos documentos e à conservação dos mesmos durante os 10 anos civis subsequentes, incluindo nas situações em que

a contabilidade é estabelecida por meios informáticos, os relativos à análise, programação e execução dos tratamentos.

Na organização da informação contabilística e dos documentos é necessário seguir algumas etapas. Numa primeira fase, após a receção dos documentos, procede-se ao arquivo dos mesmos. Os documentos são separados por natureza, organizados por datas, do mais antigo para o mais recente, e colocados nos respetivos diários:

- Caixa Recebimentos
- Depósitos
- Bancos
- Notas de Pagamento
- Cheques Diversos
- Compras de mercadorias – Mercado Nacional
- Compras de Mercadorias – Mercado Intracomunitário
- Compras Diversas – Mercado Nacional
- Compras Diversas – Mercado Intracomunitário
- Letras a Receber
- Letras a Pagar
- Outras Regularizações
- Caixa Fixo

Os diários encontram-se inseridos dentro de capas destinadas apenas ao arquivo dos documentos. A cada capa corresponde um mês, pelo que a data de emissão dos documentos arquivados deve coincidir com a data das capas de arquivo.

2.2.1.2 - Classificação dos Documentos

Numa segunda fase, após a organização e o arquivo, procede-se à classificação manual dos documentos. A classificação é realizada por diários, sempre por ordem crescente de data, ou seja, do final para o início. Note-se que este procedimento não é comum na empresa pois os documentos são contabilizados diretamente no programa contabilístico. No entanto, o meu orientador considerou que, por questões de eficiência e aprendizagem durante o estágio, seria importante efetuar a contabilização manual no próprio documento antes de os contabilizar no sistema informático.

2.2.1.3 - Contabilização dos Documentos

O *software* contabilístico utilizado pela empresa é o Primavera e as normas de contabilidade adotadas pela mesma são as Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF) do SNC.

A contabilização da informação é feita sempre no mês seguinte ao da emissão do documento. Por exemplo, em Fevereiro contabiliza-se os documentos relativos a Janeiro. No

entanto, no programa contabilístico, a data de lançamento coincide com a data de emissão do próprio documento.

Na contabilização e lançamento dos documentos no programa contabilístico é necessário ter em atenção alguns pormenores importantes, como o diário onde o documento está a ser lançado, a descrição do mesmo e a data de emissão do documento que deve coincidir com a data na qual está a ser contabilizado. À medida que os documentos são lançados em suporte informático, o próprio *software* contabilístico gera um número, devendo este constar no canto superior direito de cada documento contabilizado, de modo a facilitar a sua pesquisa e encontro, no caso de ser necessário. Durante o estágio tive a oportunidade de contabilizar todo o tipo de documentos:

- Contabilização de documentos pagos através de cheques, nomeadamente faturas de fornecedores de eletricidade e de arrendamento e pagamento das declarações de retenção na fonte.

Apresenta-se de seguida, na tabela 1, um exemplo do modo como se contabiliza as faturas de arrendamento.

Tabela 1: Pagamento de Fatura Referente a um Arrendamento

Conta	Débito	Crédito
6261	X	
242x	X	
12x		X

Fonte: Elaboração Própria

- Contabilização de documentos pagos através de transferências bancárias, como os vencimentos dos colaboradores da empresa, seguros, pagamento da declaração periódica do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), pagamento da taxa social única (TSU), pagamento de imposto de selo, pagamento de faturas de combustível, pagamento de portagens, pagamento de telecomunicações, desconto de letras, pagamento de comissões bancárias e operações realizadas com os próprios bancos, entre outros.

Nas tabelas seguintes apresentam-se exemplos do modo como alguns destes documentos foram contabilizados.

Tabela 2: Fatura Telecomunicações

Conta	Débito	Crédito
6813x	X	
626x	X	
2432x	X	
12x		X

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 3: Pagamento TSU

Conta	Débito	Crédito
2451	X	
12x		X

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 4: Pagamento de Salários

Conta	Débito	Crédito
2312	X	
2311	X	
12x		X

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 5: Pagamento da Declaração Periódica de IVA

Conta	Débito	Crédito
2436	X	
12x		X

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 6: Pagamento de Seguro

Conta	Débito	Crédito
6263	X	
12x		X

Fonte: Elaboração Própria

- Contabilização de despesas referentes ao diário caixa fixo, que correspondem a todas as saídas de dinheiro em caixa, bem como notas de crédito e faturas de compras realizadas no mercado nacional e intracomunitário.

Quando os documentos da empresa eram lançados no *software* contabilístico, tinha de ter o cuidado de levar as faturas relativas às compras efetuadas pela empresa ao centro de custo

especificado, através da introdução de determinados códigos que imputavam os produtos adquiridos ao respetivo setor de produção.

No que concerne ao lançamento de faturas de compras, deve prestar-se um cuidado especial devido aos efeitos do IVA, sendo portanto necessário verificar se nestas aparecem os dados relativos à empresa que a está a contabilizar, assim como os dados da empresa que a emitiu, a data de emissão da fatura, o valor do IVA, a base de incidência e o total da fatura. Este procedimento é importante, pois se a empresa que emitiu a fatura não for portuguesa, o tratamento contabilístico será diferente. Para além disto, a importância de constar na fatura o Número de Identificação de Pessoa Coletiva (NIPC) da empresa que a emitiu e da empresa cliente deve-se aos requisitos que constam no CIVA para efeitos de dedução do IVA. A Lacoviana encontra-se inserida no regime normal do IVA, uma vez que o seu volume de negócios anual é superior a 498.797 €. Deste modo, a empresa está obrigada a entregar até ao dia 10 do segundo mês seguinte ao do apuramento do imposto as declarações relativas ao exercício da atividade (por exemplo, o IVA de Janeiro é entregue ao Estado até ao dia 10 de Março).

No estágio tive a oportunidade de contabilizar faturas intracomunitárias, pelo que o seu lançamento no programa contabilístico distinguia-se do tratamento dado às faturas dos fornecedores nacionais. A diferença entre a contabilização de faturas nacionais e intracomunitárias correspondentes às compras da empresa reside no tratamento do IVA, como se pode verificar nas figuras seguintes.

Tabela 7: Fatura Nacional de Compra de Mercadorias

Conta	Débito	Crédito
31x	X	
2432x	X	
22x		X

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 8: Fatura Intracomunitária de Compra de Mercadorias

Conta	Débito	Crédito
31x	X	
2432x	X	
22x		X
2433x		X

Fonte: Elaboração Própria

2.2.1.4 - Outras atividades desenvolvidas

No decurso do estágio, para além da contabilização de documentos, tive a oportunidade de realizar comparações de mapas de antiguidade de clientes e de fornecedores com o saldo do balancete geral e efetuei a confirmação de saldos de clientes e fornecedores. Este último procedimento é efetuado com o objetivo de detetar e corrigir discrepâncias que possam existir entre as empresas clientes/fornecedoras e a Lacoviana.

Outra atividade que me foi possível realizar foi a conciliação bancária, que consistia na comparação dos movimentos evidenciados nos extratos bancários com o extrato da conta de bancos da empresa. Este procedimento deve efetuar-se, pelo menos, uma vez por mês após a contabilização de todos os documentos na contabilidade. Caso se detete algum dado que não esteja contabilizado no sistema proceder-se-á ao seu lançamento. No entanto, os saldos podem, por vezes, não coincidir devido à existência de documentos lançados na contabilidade porém ainda não considerados nos extratos bancários e vice-versa.

Procedi, também, à elaboração de mapas do consumo mensal de combustíveis das várias viaturas da empresa. Para o efeito, a cada veículo era atribuída uma folha de Excel onde eram registados a data e os litros de abastecimento, os quilómetros da viatura, e o cálculo do custo médio por veículo.

Um outro aspeto abordado durante a realização do estágio foram as obrigações fiscais da entidade e a importância do cumprimento destas obrigações como, por exemplo:

- A entrega do Modelo 22, que constitui a declaração dos rendimentos relativos ao período anterior, e que tem como objetivo o apuramento do lucro ou prejuízo da entidade, devendo ser entregue até ao dia 31 de Maio do respetivo ano, e
- A entrega da Informação Empresarial Simplificada (IES) que deve ser enviada até ao dia 15 do mês de Julho e que produz informação sobre as contas anuais das empresas, obrigando-as a fornecerem toda a informação contabilística e fiscal,

Contudo, embora o estágio tenha terminado antes da entrega destas obrigações, foi-me dada a oportunidade de analisar os Modelos 22 e as IES relativas a períodos anteriores.

2.2.2 - A Contabilidade Ambiental e a Lacoviana

A atuação da Lacoviana não se encontra voltada apenas para a obtenção de lucro. A empresa preocupa-se com as questões de cariz ambiental, assumindo, por conseguinte, responsabilidade social e ambiental. Esta responsabilidade é demonstrada através de práticas sustentáveis e pelo rigor mantido para atender o cumprimento das normas de proteção ambiental, pelas quais a empresa é certificada.

A Lacoviana investe na inovação e na melhoria dos processos, produtos e serviços. Durante todo o processo produtivo, são respeitadas as questões ambientais, através da implementação de medidas que racionalizem o consumo de energia e de água. A E.T.A.R. que a empresa possuiu representa o principal investimento de carácter ambiental realizado.

Embora a empresa revele práticas ambientais e tenha consciência da sua importância na delineação das suas estratégias, em termos contabilísticos, não considera importante identificar separadamente os custos ambientais nem os ativos ambientais (apesar de possuir uma ETAR). Simultaneamente, a empresa também não considera importante divulgar qualquer informação de cariz ambiental ou social no relatório e contas ou num relatório específico uma vez que considera que não decorreria dessa divulgação ganhos incrementais para a empresa.

Síntese do Capítulo

A Lacoviana – Tratamentos e Lacagens de Alumínios de Viana, Lda. é uma empresa de tratamento e revestimento de metais. Esta tem ao dispor do cliente uma variada gama de serviços oferecidos que vão desde a lacagem, a lacagem efeito madeira, anodização, cravação até à plastificação.

O estágio curricular realizado no departamento financeiro da empresa teve a duração de, aproximadamente, três meses e meio. Neste foram desenvolvidas variadas atividades relacionadas com a contabilidade.

A empresa tem em consideração as questões ambientais e a preservação do ambiente através da responsabilidade socio-ambiental assumida. Este compromisso é demonstrado através da utilização de práticas sustentáveis em todo o processo produtivo.

Em termos contabilísticos, a empresa não efetua grande tratamento relativamente às questões ambientais, não considerando relevante divulgar as informações de cariz ambiental para o exterior.

Conclusão

Conclusão

A utilização desordenada e desmedida dos recursos naturais disponíveis criou um desequilíbrio ambiental e, conseqüentemente, um progressivo esgotamento destes recursos. Esta situação acabou por colocar em causa a sustentabilidade ambiental.

As preocupações de cariz ambiental surgiram no século XX. No entanto, foi a partir da década de 60 que estas começaram a ter um peso considerável na sociedade. Na década de 70, a problemática ambiental passou a ser encarada sob uma perspetiva mais global, pelo que a necessidade de garantir formas de desenvolvimento e crescimento sustentável no longo prazo ganhou relevância a nível internacional. Desde então, assistiu-se a uma verdadeira evolução da consciência ambiental, destacando-se as décadas seguintes pela elaboração e criação de políticas ambientais e protocolos focados na obtenção da qualidade ambiental e no surgimento de regulamentação e legislação ambiental. Constatou-se que a evolução das preocupações relativas ao ambiente não abrangeu apenas a sociedade em geral, tendo influenciado diretamente os valores e objetivos empresariais. As empresas começaram a predispor-se a internalizar os custos ambientais associados aos seus processos produtivos e a pagar o preço por manterem limpo o ambiente.

O principal objetivo da maioria das empresas é a obtenção de lucro. Porém, as mudanças impulsionadas pela importância atribuída pela sociedade às questões ambientais têm exercido pressão sobre as empresas no que respeita ao cumprimento do compromisso socio-ambiental. Por conseguinte, as empresas têm vindo a sofrer pressões para adotarem mecanismos de prevenção ambiental e para modernizarem os seus sistemas de gestão.

Os SGA moldam o comportamento das empresas perante o meio ambiente e propiciam a melhoria contínua. Estes emergiram como um instrumento que auxilia o desenvolvimento de mecanismos que consigam evitar ou reduzir os danos causados pelas atividades das empresas e que garantam a sustentabilidade ecológica dos processos produtivos destas no longo prazo.

O número de empresas a implementar e a certificar os seus SGA tem aumentado no decorrer dos últimos anos. Nas últimas décadas emergiram alguns sistemas de normalização para auxiliarem as organizações na adoção de SGA. Porém, as diretrizes e normas mais utilizadas pelas empresas na certificação de SGA são o EMAS e a ISO 14001. Os dois sistemas de gestão aproximam-se em alguns pontos e embora se complementem entre si, estes possuem características que os distinguem um do outro. O EMAS é considerado mais rigoroso e exigente em alguns critérios e a ISO 14001 a que envolve custos inferiores na implementação, daí ser a preferida aquando a decisão de adotar um SGA.

O ambiente e o desenvolvimento económico são conceitos que não devem ser vistos sob uma perspetiva antagónica, mas antes sob um prisma de complementaridade. A sustentabilidade empresarial encontra-se intimamente associada às questões ambientais e, por conseguinte, às questões sociais. A implementação de políticas ambientais e de SGA como forma de atingir a sustentabilidade ambiental constitui um elo estritamente relacionado com a estratégia empresarial e as oportunidades de negócio.

Constata-se que as empresas encaram a necessidade de adotarem modelos de gestão que visem a proteção do ambiente e que manter o controlo ambiental no decurso do processo produtivo tornou-se, indiscutivelmente, uma responsabilidade por elas assumida. Pressupõe-se que a preocupação com o ambiente deixou de ser uma opção, para passar a integrar toda uma estratégia empresarial.

Conclui-se que as empresas desempenham um papel crucial na preservação do meio ambiente, e que empresas socialmente responsáveis tem maior oportunidade de gerarem valor. A pressão exercida pelos consumidores, *stakeholders*, parceiros sociais e a oportunidade de conseguirem reduzir custos ambientais e tornarem-se mais eficientes e, conseqüentemente, mais competitivas no mercado tem um peso bastante significativo aquando a opção de implementar um SGA.

A solução para a maioria dos problemas ambientais causados pela atuação das empresas, ou pelo menos, a sua minimização, exige que estas alterem o seu comportamento devendo, deste modo, começar a considerar na tomada de decisão a variável “ambiente” e a integrá-la na definição das suas estratégias.

A problemática que envolve as questões ambientais deve ser explorada contabilisticamente por forma a ser possível quantificar e mensurar o impacto causado pelas empresas no meio ambiente. Adicionalmente, a contabilidade enquanto sistema de informação, tem o dever de acompanhar a evolução dos esforços realizados pelas empresas na procura pela sustentabilidade económico-ambiental, de contribuir na procura por soluções ambientais. A contabilidade ambiental também evidencia a preocupação da empresa com o ambiente, através da divulgação de informação e do tratamento e mensuração de dados relativos ao impacto da empresa no meio ambiente.

A contabilidade ambiental representa o compromisso ambiental assumido pelas empresas. Ao oferecer um conjunto de mecanismos e técnicas para o tratamento das relações da empresa com o meio ambiente, a contabilidade ambiental tornou-se parte integrante no processo de tomada de decisão e um importante instrumento estratégico de gestão. Pela relevância que as questões ambientais representam, estas deveriam surgir nas demonstrações financeiras das empresas.

As empresas utilizam a contabilidade ambiental para conseguirem detetar custos ambientais que possam estar a ser negligenciados nos custos totais e para conseguirem reduzir e alocar custos, especialmente, os custos ambientais.

Constata-se que outra razão que influencia as empresas a utilizarem a contabilidade ambiental deve-se ao facto de que, ao conseguirem racionalizar os gastos ambientais, têm uma maior probabilidade de se tornarem mais eficientes e, por conseguinte, mais competitivas. A opinião pública e a pressão exercida pelos *stakeholders* sobre a forma como a variável “ambiente” é tratada pela empresa também podem ser fatores que influenciam as empresas na decisão de adotarem este sistema contabilístico.

No entanto, conclui-se que existem alguns determinantes que dificultam a utilização da contabilidade ambiental, sendo eles a dificuldade em identificar os gastos e passivos de carácter

ambiental e, por conseguinte, a sua mensuração e contabilização, o que pode proporcionar soluções pouco fiáveis quanto às opções de contabilização.

Por um lado, a preocupação das empresas em melhorarem o desempenho ambiental e a sua atitude face às questões ambientais e, por outro, o interesse dos *stakeholders* por estas questões e pela forma como as empresas tratam esta problemática, fez com que o número de empresas que comesçassem a divulgar informações de natureza ambiental aumentasse consideravelmente.

Em Portugal, com a entrada em vigor do SNC, a DC nº 29 acabou por ser substituída, passando as matérias ambientais a serem regulamentadas pela NCRF 26 – Matérias Ambientais. Esta apoia as empresas no tratamento que devem dar às questões ambientais, permitindo que cada uma possa utilizar um modelo de contabilidade ambiental que melhor se adegue à sua estrutura. A inclusão desta norma representa a preocupação e a relevância dada às questões ambientais.

A escolha pela realização do estágio curricular na LACOVIANA - Tratamentos e Lacagens de Alumínios de Viana, Lda, em detrimento da realização de uma dissertação de mestrado, adveio da necessidade de contacto com o mercado de trabalho de complementar e desenvolver as competências adquiridas ao longo do percurso académico.

No decurso do estágio foi possível constatar que a Lacoviana assume um comportamento ambiental responsável e uma posição pró-ativa no que respeita às questões ambientais, demonstrada através de práticas sustentáveis e pelo investimento na inovação do processo produtivo e nos produtos que oferece.

O processo produtivo respeita as questões ambientais, através da implementação de medidas que otimizam e racionalizam o consumo de energia e de água. Para além disto, a Lacoviana possui uma E.T.A.R. para poder tratar os resíduos.

A contabilidade ambiental não é uma prática da empresa por esta considerar não ser relevante a divulgação de informação deste cariz para o exterior.

Deste modo, recomenda-se que a empresa considere a adoção deste sistema de informação, uma vez que numa ótica de custos, a contabilidade ambiental proporciona uma melhoria no desempenho financeiro, económico e ambiental da empresa, pois auxilia na identificação dos custos ambientais que possam encontrar-se escondidos no total de custos e permite eliminar ou potencializar a racionalização deste tipo de gastos. Adicionalmente, a divulgação dos investimentos ambientais realizados permitiria à empresa evidenciar a sua responsabilidade ambiental perante os utilizadores da sua informação financeira.

Embora o tema contabilidade ambiental seja relevante, ainda existe a falta de conhecimento sobre o mesmo. Esta situação vem dificultar a adoção deste sistema de informação e, consequentemente, a aplicação e a vinculação de práticas que podem ser encaradas como uma mais-valia e um diferencial competitivo para as empresas.

Referências bibliográficas

Referências Bibliográficas

- Anton, W.Q., Deltas, G. & Khanna, M. (2004). Incentives for environmental self-regulation and implications for environmental performance. *Journal of Environmental Economics and Management*, 48, 632-654.
- Antunes, P., Santos, R. & Lobo, G. (2003). *Estratégias ambientais das empresas do setor elétrico. 4º Relatório – Entidade Reguladora do Setor Elétrico*. Centro de Economia Ecológica e Gestão do Ambiente, Universidade Nova de Lisboa.
- Baba, M.C. (2012). Advantages of implementing environmental Accounting within an economic entity. *Anale. Seria Stiinke Economice*, XVIII/Supplement, 19-24.
- Júnior, Bergamini S. (2000). Contabilidade ambiental. *Revista_Pensar Contábil*, (8), 1-13.
- Cagnin, C. H. (2000). *Fatores Relevantes na Implementação de um Sistema de Gestão Ambiental com Base na Norma ISO 14001*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina.
- Cajazeira, J. & Barbieri, J. (2005). A nova versão da norma ISO 14001: As influências presentes no primeiro ciclo revisional e as mudanças efetuadas. *Revista Eletrônica de Administração*, 48 (6), 1-26. <http://www.seer.ufrgs.br/read/article/download/40621/25833>. (acedido em 20/08/2014).
- Carvalho, I.R.S. (2009). *Avaliação do Processo de Implementação de Sistemas de Gestão Ambiental*. Dissertação de Mestrado, Universidade de Aveiro.
- Chen, B. (2004). *ISO 14001, EMAS, or BS 8555: An Assessment of the Environmental Management Systems for UK Businesses*. Dissertação de Mestrado, School of Environmental Sciences, University of East Anglia, Norwich.
- Cravo, D., Grenha, C., Batista, L. & Pontes, S. (2009). *SNC comentado*. Alfragide: Texto Editores.
- Darnall, N., Henriques, I. & Sadowsky, P. (2008). Do environmental management systems improve business performance in an International setting? *Journal of International Management*, 14 (4), 364-376.
- Darnall, N., Jolley, G.J. & Handfield, R. (2008). Environmental management systems and green supply chain management: Complements for sustainability? *Business Strategy and Environment*, 18 (1), 30-45.

Eugénio, T. P. (2004). *Contabilidade e gestão ambiental*. Lisboa: Áreas Editora.

Eugénio, T.P. (2007). Estudo de caso: Implementação de contabilidade ambiental. *Revista del Instituto International de Costos*, 1, 32-59.

Eugénio, T. P. (2011). *Contabilidade ambiental*. Caxias: VERLAG DASHOFER.

European Commission, (2008). EMAS and ISO 14001: Differences and complementarities. http://ec.europa.eu/environment/emas/pdf/factsheet/fs_iso_en_low.pdf. (Acedido em 25/08/2014).

European Commission. (2013). Commission Decision of 4 March 2013 establishing the user's guide setting out the steps needed to participate in EMAS, under Regulation (EC) No 1221/2009 of the European Parliament and of the Council on the voluntary participation by organizations in a Community Eco-Management and audit scheme (EMAS). *Official Journal of the European Union*, L 76, de 19 de março, de 2013. <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2013:076:FULL&from=EN>. (Acedido em 25/08/2014).

Ferreira, C. (2000). *Da contabilidade e do meio ambiente*. Lisboa: Vislis Editores.

Garcia, R.M. & Oliveira, D.L. (2009). Contabilidade ambiental: História e função. *Gestão & Tecnologia - Faculdade Delta*, 1, 11-16.

German EMAS Advisory Board – Office. (2011). *Systematic environmental management creating added value with EMAS – The differences between EMAS and ISO 14001*. http://www.emas.de/fileadmin/user_upload/06_service/PDF.Dateien/Creating_Added_Value_with_EMAS.pdf. (Acedido em 25/09/2014).

Gomes, D.R.L. (2010). *Contabilidade Ambiental - Aplicação dos Princípios Normativos a uma Obra do Grupo Soares da Costa, SGPS, S.A.* Dissertação de Mestrado, Faculdade de Engenharia da Universidade do Porto.

Gonçalves, S.S. & Heliodoro, P.A. (2005). A contabilidade ambiental como um novo paradigma. *Revista Universo Contábil*, 1 (3), 81-93.

Hillary, R. (2004). Environmental management systems and the smaller enterprise. *Journal of Cleaner Production*, 12 (6), 561-569.

- Institute of Management Accountants. (1996). *Tools and techniques of environmental accounting for business decisions*.
<http://www.imanet.org/PDFs/Public/Research/SMA/Tools%20and%20Techniques%20of%20Environmental.pdf>. (Acedido em 12/09/2014).
- Institute of Cost and Works Accountants of India. (2008). *Tools and techniques of environmental Accounting for business*.
http://icmai.in/upload/Institute/Management_Accounting_Guidelines/mag4.pdf. (Acedido em 12/09/2014).
- Kraemer, M.E.P. (2001). Contabilidade ambiental como sistema de informações. *Contabilidade Vista & Revista*, 12 (3), 71-92.
- Kraemer, M.E.P. (2012). Contabilidade ambiental: Relatório para um futuro sustentável, responsável e transparente. *Revista Eletrônica Manauara de Administração e Ciências Contábeis*, 1 (2), 70-92.
http://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:L2qPBhpJ0AoJ:scholar.google.com/&hl=pPT&as_sdt=0,5. (Acedido em 20/09/2014).
- Kostic, M., Knezevic, G. & Mizdrakovic, V. (2013). Eco-management and audit scheme (EMAS) and its implementation in Serbia. *African Journal of Business Management*, 7 (22), 2071- 2078.
- Lima, K.S., Cunha, D.R., Moreira, F.L. & Porte, M.S. (2012). Contabilidade ambiental: um estudo sobre a evidenciação das informações ambientais nas demonstrações contábeis das grandes empresas brasileiras. *Revista Eletrônica de Administração*, 11 (1), 1-14. <http://periodicos.unifacef.com.br/index.php/rea/article/view/494> . (Acedido em 29/08/2014).
- Marcondes, N.A. & Campos, J.C. (s.d.). *Contabilidade ambiental*. Artigo apresentado no IX encontro Latino-americano de Iniciação Científica e no V Encontro Latino Americano de Pós Graduação, Universidade do Vale do Paraíba, Brasil.
- Marques, M.A.R.O. (2010). *Da teoria à prática: Contabilidade ambiental na Martifer Construções*. Dissertação de Mestrado, Universidade de Aveiro.
- Miranda, A. L. C. (2010). *Sistemas de gestão ambiental no setor da construção civil*. Dissertação de Mestrado, Universidade de Aveiro.

- Monteiro, M. T. M. (2013). *Planeamento de um sistema de gestão ambiental segundo a norma ISO 14001:2004. Caso de estudo da Monteiro Ribas – Indústrias S.A, unidade de componentes técnicos de borracha*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Engenharia da Universidade do Porto.
- Morrow, D. & Rondinelli, D. (2002). Adopting corporate environmental management systems: Motivations and results of ISO 14001 and EMAS certification. *European Management Journal*, 20 (2), 159-171.
- Muralha, J.A. (2002). O ambiente – Contabilização e relato. *Revista TOC* (27), 43-50.
- Nahuz, M.R. (1995). O sistema ISO 14000 e a certificação ambiental. *Revista de Administração de Empresas RAE*, 35 (6), 55-66.
- Negra, C.A.S & Negra, E.M.S (2001). Perícia contábil. *Contabilidade Vista & Revista*, 12 (2), 61-72.
- Oliveira, O.J. & Pinheiro, C.S. (2010). Implantação de sistemas e gestão ambiental ISO 14001: Uma contribuição da área de gestão de pessoas. *Gestão & Produção*, 17 (1), 51-61.
- Oliveira, O.J. & Serra, J.R. (2010). Benefícios e dificuldades da gestão ambiental com base na ISO 14001 em empresas industriais de São Paulo. *Produção*, 20 (3), 429-438.
- Organização das Nações Unidas. (2001). *Contabilidade da gestão ambiental – Procedimentos e princípios*. Departamento de Assuntos Económicos e Sociais. <http://www.un.org/esa/sustdev/publications/emaportuguese.pdf>. (Acedido em 12/09/2014).
- Pereira, A. F. (2007). A contabilidade ambiental. A sua revelação no relato financeiro. *Jornal de Contabilidade*, 367, 320-332.
- Pereira, M.M., Nossa, V. & Nossa, S.N. (2009). Momento de reconhecimento da receita proveniente da venda de créditos de carbono: O caso de uma operadora de aterro sanitário no Estado do Espírito Santo. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 20 (2), 99-133.
- Pinto, M.O. & De Sant'Anna, P.R. (2006). A ciência contábil inserida no contexto ambiental. *Pensar Contábil*, 8 (31), 27-30.
- Pires, L.R.F. (2009). *Contabilidade ambiental*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

- Pombo, F.R. & Magrini, A. (2008). Panorama de aplicação da norma ISO 14001 no Brasil. *Gestão & Produção*, 15 (1), 1-10.
- Regulamento (CE) nº 1836/93 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de junho de 1993, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, L168, de 10 de julho de 1993.
- Regulamento (CE) nº 761/2001 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de março de 2001, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, L114, de 24 de abril de 2001.
- Regulamento (CE) nº 1221/2009 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 25 de novembro de 2009, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, L342, de 22 de dezembro de 2009.
- Reis, I.M.M. (2006). *A contabilidade e gestão ambiental: Um passo para a sustentabilidade empresarial*. Monografia de final de curso, Universidade Fernando Pessoa.
- Rodrigues, J. (2010). *Sistema de normalização contabilística explicado*. Porto: Porto Editora.
- Santos, A.O., Silva, F.B., Souza, S. & Souza, M.R. (2001). Contabilidade ambiental: Um estudo sobre sua aplicabilidade em empresas brasileiras. *Revista Contabilidade e Finanças*, 16 (27), 89-99.
- Silva, D.E. & Crepaldi, P.G. (2013). *Contabilidade ambiental: Uma análise de balanço social em empresas de capital aberto*. Artigo apresentado ao Instituto de Ensino Superior de Londrina, Brasil.
- Souza, F.C. (2010). *A contabilidade ambiental no contexto sócio econômico da atualidade*. Monografia de final de curso, Universidade do Extremo Sul Catarinense.
- Tauchen, J. & Brandli, L.L. (2006). A gestão ambiental em instituições de ensino superior: Modelo para implantação em campus universitário. *Gestão & Produção*, 13 (3), 503-515.
- Tinoco, J.E.P. & Robles, L.T. (2006). A contabilidade da gestão ambiental e sua dimensão para a transparência empresarial: Estudo de caso de quatro empresas brasileiras com atuação global. *Revista de Administração Pública*, 40 (6), 1077-1096.
- Valle, C. E. (2004). *Qualidade ambiental: ISO 14000*. (5ª Edição). São Paulo: Senac São Paulo.
- Woodside, G. & Aurricchio, P. (2001). *Auditoría de sistemas de gestión medioambiental. Introducción a la norma ISO 14001*. Madrid: McGRAW – HILL/Interamericana de España.

Zambelli, A.P. (2012). *Contabilidade e questões ambientais*. Monografia de final de curso, Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Zorpas, A. (2010). Environmental management systems as sustainable tools in the way of life for the SMEs and VSMEs. *Bioresource Technology*, 101, 1544-1557.