

Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Mestrado em Gestão

Relatório de Estágio

Contabilidade Ambiental

Liliana Raquel Freitas Pires

Coimbra, 8 de Junho de 2009



Aluno: Liliana Raquel Freitas Pires nº 20021895

Orientador: Prof. Doutora Ana Maria Gomes Rodrigues

Coordenador: Dr.^a Liseta Maria Roque Parente Sousa

Entidade Acolhimento: A. Olayo, Lda.

Duração: 02-02-2009 a 22-06-09

*“O que está em jogo é precisamente a terra, com a força dos elementos e o seu frágil equilíbrio, a sua generosidade, doçura, austeridade, beleza, encanto e tudo o que nela existe de insondável e misterioso. O que está em jogo é o próprio homem, indissociável do planeta e dos seres vivos, no exacto momento em que a tecnologia lhe dá uma imensa possibilidade de escolher entre explorar, dominar e destruir ou pelo contrário proteger e inventar novos caminhos para si e para biosfera...
O que está em jogo, finalmente, quanto ao futuro do Homem e da Terra, é o humanismo e a humanidade da Humanidade. ”*

Beaud (1993, II)

AGRADECIMENTOS

Este trabalho que pela sua finalidade académica é individual, não seria possível sem a ajuda de um número considerável de pessoas.

Ao longo de cinco meses de estágio, na preparação e redacção deste documento, tive a oportunidade de contar com o apoio de diversas pessoas que, directamente ou indirectamente, contribuíram para que os meus propósitos chegassem a bom porto.

Desejo, por isso, expressar os meus sinceros agradecimentos:

À minha orientadora, Prof. Doutora Ana Maria Rodrigues, pelos seus esclarecimentos e sua disponibilidade demonstrada nestes curtos meses.

A todos os que compõe a A. Olayo, Lda. pela boa recepção que me proporcionaram e por toda a paciência e disponibilidade na partilha de conhecimentos que de certeza serão fundamentais para o meu futuro profissional. Em especial, à minha coordenadora, Dr.^a Liseta Roque por todo o apoio e confiança que depositou em mim.

À Dr.^a Teresa Eugénio, que desde cedo demonstrou interesse e disponibilidade para me esclarecer e corrigir em assuntos relacionados com a Contabilidade Ambiental.

À minha família, por inculcaram o amor ao estudo e à realização profissional, pelo apoio incondicional com que me acompanham, pela paciência, grande amizade e sensatez com que sempre me ajudaram.

Ao Rui, o meu namorado, agradeço principalmente por toda a ajuda emocional, paciência, tempo dispensado, compreensão e amor com o qual me acompanhou sempre e em especial durante todo este trabalho.

À Dr.^a Maria Manuel, Dr. Rui Azenha e Dr.^a Margarida Solheiro, pelo contributo essencial na fase de revisão deste trabalho.

Aos meus amigos conterrâneos que cresceram comigo e fizeram questão de manter esses laços mesmo após o meu ingresso em Coimbra. O meu sincero obrigado pelos grandes momentos que me proporcionaram em todas as visitas que me fizeram.

Aos meus amigos que fiz em Coimbra por terem tornado estes anos tão fantásticos e cheios de vivências e histórias para contar.

A todos aqueles que embora não referenciados nestas poucas linhas contribuíram directamente ou indirectamente com este trabalho.

A Coimbra por toda a história e tradição que me deixa orgulhosa de por cá ter passado.

ABREVIATURAS

ABDR	Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados
AECA	Asociación Espanola de Contabilidad y Administración
AEP	Agência Europeia do Ambiente
AIA	Avaliação do Impacto Ambiental
AICPA	American Institute of Certificate Public Accountants
BADF	Base para a Apresentação de Demonstrações Financeiras
BEAC	Board of Environmental Auditor Certifications
CC	Código de contas (plano de contas)
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CMVMC	Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DC	Directriz Contabilística
DR	Diário da República
DFC	Demonstração de Fluxos de Caixa
DGCI	Direcção Geral de Impostos
EC	Estrutura Conceptual
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EMAS	Eco Management and Auditing Scheme
EPA	Environmental Protection Agency
ERP	Enterprise Resource Planning
EU	União Europeia
GRH	Gestão de Recursos Humanos
IAPMEI	Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento
IAS	International Accounting Standards, Normas Internacionais de Contabilidade
IASB	International Accounting Standards Board (criado 2000 substituiu o IASC- publica IFRS)
IASC	International Accounting Standards Committee (criado em 1973 - criou o IASs e SICs)
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IES	Informação Empresarial Simplificada

IFAC	International Federation of Accounts
IFRI	International Financial Reporting Interpretation (Lista de pareceres interpretativos)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee (publica pareceres IFRI)
IFRS	International Reporting Financial Standards (Normas s/ modelos reporte financeiro)
IGA	Inspeção Geral de Ambiente
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
MDF	Modelos de Demonstrações Financeiras
NAA	Notas Anexas Adicionais (produzidas em Portugal para divulgar aspectos específicos)
NCG	Normas de Carácter Geral
NCRF	Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
NCRF-PE	Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NI	Normas Interpretativas
NIC	Norma Internacional de Contabilidade
ONU	Organização das Nações Unidas
PC	Pagamentos por Conta
PEC	Pagamento Especial por Conta
POC	Plano Oficial de Contas
PPP	Princípio do Poluidor Pagador
RH	Recursos Humanos
RITI	Regime de IVA nas Transacções Intracomunitárias
SAC	Standards Advisory Council
SIC	Standards Interpretation Committee (lista pareceres interpretativos)
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
TOC	Técnicos Oficiais de Contas

ÍNDICE

Agradecimentos	II
Abreviaturas	III
Introdução.....	1
Parte 1 - Relatório de Estágio.....	2
1.1. Apresentação da A. Olayo, Lda.	3
1.1.1. Capital Humano.....	3
1.1.2. Clientes e Fornecedores.....	4
1.1.3. Sistemas Informáticos	4
1.2. A Contabilidade.....	5
1.3. O Plano Oficial de Contabilidade	5
1.3.1 Princípios contabilísticos, critérios valorimétricos e políticas contabilísticas.....	6
1.4. Actividades desenvolvidas na A. Olayo, Lda.	8
1.4.1 Recepção, organização e classificação dos documentos	9
1.4.2 Práticas de controlo interno	10
1.4.3. Obrigações fiscais e legais	11
1.4.3.1. Imposto sobre o Valor Acrescentado.....	11
1.4.3.1.1. Incidência	11
1.4.3.1.2. Apuramento.....	12
1.4.3.1.3. Obrigações dos sujeitos passivos de IVA	13
1.4.3.2. Contribuições para a Segurança Social.....	14
1.4.3.3. Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares	14
1.4.3.3.1. Incidência	15
1.4.3.3.2. Apuramento.....	16
1.4.3.3.3. Obrigações dos sujeitos passivos de IRS	16
1.4.3.4. Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas	17
1.4.3.4.1. Incidência	17
1.4.3.4.2. Apuramento.....	17
1.4.3.4.3. Pagamentos por conta	20
1.4.3.4.4. Pagamento especial por conta.....	21
1.4.4. Operações de fim de exercício e prestação de contas.....	22
1.4.4.1. Encerramento de contas.....	22
1.4.4.2. Elaboração das demonstrações financeiras	23
1.4.4.3. Prestação de contas.....	24
1.4.4.3.1. Obrigações dos sujeitos passivos de IRC	24
1.4.4.3.1.1. Declaração Periódica de Rendimentos – Modelo 22.....	24
1.4.4.3.1.2. Informação Empresarial Simplificada.....	25
1.4.4.3.1.3. Dossier fiscal	25

Parte 2 - Contabilidade Ambiental	27
2.1. O processo de normalização contabilístico	29
2.1.1. Breve referência histórica na UE.....	29
2.1.2. Breve evolução em Portugal.....	31
2.1.3. Caracterização do SNC	32
2.1.3.1. Níveis de normalização contabilística.....	33
2.1.3.2. As principais mudanças de conceitos.....	36
2.1.2. Normalização Contabilística em Matérias ambientais	38
2.2. O Meio Ambiente e a Contabilidade Ambiental.....	40
2.2.1. Vantagens e Obstáculos da contabilidade ambiental.....	41
2.2.2. Os grupos de interesse da informação ambiental	43
2.2.3. NCRF 26 – Matérias ambientais	44
2.2.4. NCRF PE.....	50
2.2.5. Relato ambiental.....	50
2.2.5.1. Balanço.....	51
2.2.5.2. Demonstração dos Resultados	52
2.2.5.3. Novos Mapas Contabilísticos Ambientais	53
2.2.5.3.1. Eco-balanço ou Balanço Ecológico Global	53
2.3. Sistemas de Gestão Ambiental (SGAs).....	54
2.3.1. Os Normativos Ambientais.....	55
Conclusão	56
Bibliografia.....	57
Anexos	62

ÍNDICE DE TABELAS, ESQUEMAS E GRÁFICOS

Tabelas

Tabela n.º1 – Funções de cada trabalhador da A. Olayo, Lda	3
Tabela n.º 2 – Tratamento dos Documentos	9
Tabela n.º 3 - Esquema de apuramento do lucro tributável, da Colecta e do IRC a pagar/receber.....	20
Tabela n.º 4 – Síntese da evolução do Normativo Contabilístico Nacional.....	31
Tabela n.º 5 – Destinatários e necessidades de informação ambiental	43
Tabela n.º6 – Período Pré e pós publicação da DC 29.....	44
Tabela n.º 7 – Resumo da NCRF 26.....	45
Tabela n.º 8 - Resumo da NCRF PE.....	50
Tabela n.º 9 - Divulgação da Informação Ambiental	51
Tabela n.º 10 – Impacto da Informação Ambiental no Balanço	51

Esquemas

Esquema n.º 1 – Apuramento do IVA	172
Esquema n.º 2 – Incidência do IRC.....	17
Esquema n.º 3 – Cálculos dos pagamentos por conta.....	21
Esquema n.º 4 - Balanço Patrimonial Ambiental	52
Esquema n.º 5 - Balanço com Valores Ambientais	52
Esquema n.º 6 - Demonstração dos Resultados Ambientais.....	53
Esquema n.º 7 - Eco-balanço	54

Gráficos

Gráfico n.º 1 – Clientes A. Olayo, Lda.....	4
---	---

INTRODUÇÃO

O presente relatório fecha um ciclo de formação académica, relatando o estágio nas instalações da A. Olayo, Lda., no âmbito do Mestrado em Gestão, ministrado pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Com início em 02 de Fevereiro de 2009 e conclusão em 22 de Julho do mesmo ano, o objectivo do estágio consistiu no acompanhamento diário da actividade da empresa e na progressiva aprendizagem das suas práticas.

Num período de tempo com esta duração foram muitas as actividades a que se contactaram, no âmbito da formação proposta. Delas procura-se dar testemunho nas páginas seguintes, que compõem este documento.

Assim, com este relatório, procura-se descrever de perto as actividades que desempenhadas no decorrer do estágio, sem descurar o enquadramento teórico necessário a cada tema desenvolvido. Foi preocupação, ainda, deste analisar o novo normativo contabilístico nacional, debruçando-se, mais especificamente sobre a NCRF 26 – Matérias ambientais e a NCRF PE que dedica um capítulo a este assunto. Com a abordagem destas normas pretendem tratar-se temas como os passivos e provisões ambientais, as perdas por imparidade que podem ser causadas também por motivos ambientais.

Tendo presente que nos últimos tempos o meio ambiente tem vindo a ganhar maior importância no mundo dos negócios quer devido a imposições legais, quer devido a pressões por parte de grupos e associações ambientalistas, justifica-se no entender desta linha de trabalho, a importância do tratamento do tema, também no âmbito da contabilidade.

Apesar de no meu estágio não ter tido nenhum contacto com as novas normas internacionais de normalização contabilística, como tema actual e de extrema relevância que é, não poderia deixar de o explorar. Assim, o relatório é constituído por duas partes principais.

Na primeira, é feita uma apresentação da empresa e das actividades ali desenvolvidas, onde se inclui uma abordagem ao POC, às obrigações fiscais e ao encerramento de contas. O presente relatório é feito com base na legislação que estava vigente em 2008, no entanto, será feita uma referência a alterações que se tenham verificado em 2009.

Na segunda parte¹, é feita uma abordagem teórica ao novo normativo contabilístico, à Contabilidade Ambiental e à NCRF 26 - Matérias ambientais.

¹ Convém destacar que nesta parte recorre-se à mesma linguagem utilizada nas NCRF sempre que abordar esse assunto

PARTE 1 - RELATÓRIO DE ESTÁGIO

1.1. APRESENTAÇÃO DA A. OLAYO, LDA.

A A. Olayo, Lda. surgiu em 1973, no seguimento da actividade que o Dr. António Olaio vinha a exercer já há alguns anos. Nasceu como uma empresa em nome individual, mas mudou para uma Sociedade por Quotas, em 1990, com um capital social de 400.000 escudos, dividido em duas quotas iguais pelos sócios António Olaio e Ricardo Olaio. Actualmente, tem um capital social de 5000 Euros e como sócios Ricardo Olaio e Lucília Olaio.

Com vários anos de existência, a empresa adquiriu muita experiência e *know-how* nas diversas áreas da sua actividade, o que a coloca em posição de oferecer vários serviços e soluções, adaptadas às realidades das diversas instituições do tecido empresarial. A empresa preocupa-se em fornecer informação contabilística atempada, fiel e relevante aos Clientes, em dar todo o apoio necessário à gestão dos negócios e em garantir o cumprimento de todas as obrigações fiscais. A manutenção de bons relacionamentos com os Clientes também é um vector chave desta entidade.

A empresa está sedeadada em Coimbra. Aí podemos encontrar os seus escritórios e arquivo. A A. Olayo, Lda. ocupa todo o primeiro andar que é composto por cinco salas, onde estão distribuídos os funcionários da empresa.

De forma a respeitar o estipulado no artigo 40º do Código Comercial, que refere que os documentos devem ser guardados durante 10 anos, existem 3 arquivos.

1.1.1. CAPITAL HUMANO

Este gabinete tem sete postos de trabalho. Cada funcionário tem diferentes responsabilidades como podemos ver na tabela n.º 1.

Tabela n.º1 – Funções de cada trabalhador da A. Olayo, Lda.

Nome	Função
António Olaio	Gerente e TOC
Lucília Olaio	Serviços externos (apoio nas instalações do cliente, resolução de casos junto das repartições de finanças e segurança social, etc.).
Liseta (TOC)	Resolução de assuntos contabilísticos.
Vera (técnica de contabilidade)	
Fátima (técnica de contabilidade)	
Tita (técnica de contabilidade)	
Laura (técnica de contabilidade)	Resolução de assuntos fiscais

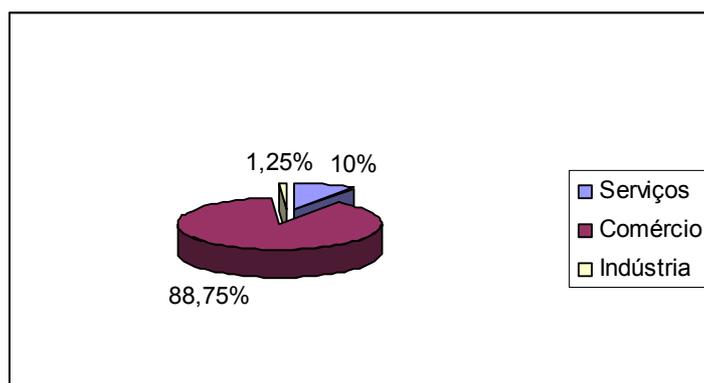
Elaboração própria

1.1.2. CLIENTES E FORNECEDORES

A A. Olayo conta apenas com fornecedores de material de escritório, material informático, água, luz e telecomunicações.

Em relação aos clientes, a empresa detém cerca de 80 clientes, sendo a sua distribuição aproximadamente a representada no gráfico n.º1:

Gráfico n.º 1 – Clientes A. Olayo, Lda.



Fonte: Elaboração própria

1.1.3. SISTEMAS INFORMÁTICOS

Cada vez mais se assiste a uma dependência saudável dos sistemas informáticos. Hoje em dia, os programas informáticos são indispensáveis a qualquer empresa. A A. Olayo, Lda. não é excepção portanto tem de acompanhar tal evolução para se manter competitiva.

No que respeita ao hardware, existe um servidor e 8 computadores ligados em rede. O software utilizado na empresa foi desenvolvido pela “Microdigital” e está dividido em vários módulos, que são os seguintes:

MDI Contabilidade: utiliza-se para a maioria das operações relacionadas com a contabilidade dos clientes. Permite o lançamento e respectivo registo de cada documento, de forma autónoma, para cada cliente. Para a maioria dos clientes, o Diário de Operações Diversas é o mais utilizado, embora, em casos pontuais, também se utilizem outros diários, tais como: o Diário de Compras, o Diário de Prestações de Serviços ou o Diário de Encerramento. Outras operações que o módulo de contabilidade permite efectuar incluem o apuramento do IVA, o encerramento de contas no fim de cada exercício ou a elaboração de demonstrações económico-financeiras.

MDI Imobilizado: acumula os ficheiros relativos ao imobilizado de cada cliente. Reúne informação como a data de aquisição, período de vida útil, modo de amortização e outras informações pertinentes acerca do património em causa. Utiliza-se este módulo para cálculo das amortizações e reintegrações do Imobilizado e elaboração dos respectivos mapas.

MDI Salários: permite efectuar um eficaz apoio à gestão de recursos humanos. Nele pode-se efectuar o processamento de salários de todos os funcionários de cada uma das empresas cliente da A. Olayo, Lda., incluindo o processamento de subsídios de férias ou de Natal. Para além de outras funções, o módulo Salários permite elaborar o Cadastro do pessoal, reunindo, numa ficha individualizada, toda a informação relacionada com cada trabalhador, incluindo dados pessoais, faltas, férias, etc.

MDI Gabinetes: serve suporte, de forma global, ao funcionamento dos diversos processos inerentes a um gabinete de contabilidade. Permite a gestão da carteira de clientes incluindo a gestão das suas obrigações fiscais e não fiscais.

Fonte: Madeira (2006:6)

1.2. A CONTABILIDADE

A contabilidade é uma actividade tão antiga como a própria Humanidade. Contudo, há indícios que o grande passo da contabilidade foi dado entre os séculos XIII e XIV, quando se começou a utilizar o método de registo por partidas dobradas.

Para o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) (1953), a contabilidade traduz-se na “arte de registar e sintetizar de maneira significativa e em termos monetários, transacções e eventos que são, pelo menos em parte, de carácter financeiro, interpretando os seus resultados”. No entanto, para a *American Accounting Association* (AAA) (1966), a contabilidade consiste no “processo de identificar, medir e comunicar informação económica que permita aos utentes da informação efectuar julgamentos e tomar decisões informadas” (Almeida, 1999:1).

Para obter informações importantes para o apoio à gestão, sobre o resultado alcançado pelo conjunto das actividades da empresa, a contabilidade recorre às demonstrações financeiras: Balanço, Demonstrações dos Resultados (DR), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e respectivo anexo, complementadas pelo Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados (ABDR).

1.3. O PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE

Com o objectivo de proceder ao estudo da normalização contabilística em Portugal, em Agosto de 1975, a Secretaria de Estado do Orçamento publicou uma pequena brochura intitulada “Normalização Contabilística – I Fase”, documento este que pode ser considerado a génese do primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC). Na sequência desta iniciativa, em 1977 é publicado o primeiro POC, denominado POC/77, que esteve em vigor até 31 de Dezembro de 1989.

Com a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia, hoje União Europeia (UE), houve necessidade de uniformizar os procedimentos contabilísticos. Para tal, o plano existente foi reformulado pela Comissão de Normalização Contabilística, facto esse que se concretizou através do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro e do Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho, dando origem ao POC/89. Embora obrigatório para diversas entidades, o POC não é de aplicação geral, uma vez que para empresas do sector financeiro, bancário e seguradoras, entre outras, são criados planos de contabilidade específicos.

Para a maioria das empresas, este plano é bastante flexível, possibilitando desdobramentos de acordo com as situações concretas de cada uma. A A. Olayo, Lda. elaborou o um plano de contas base, baseado no POC, onde constam as diversas contas e respectivas subcontas, no entanto, pode haver a necessidade de criar novas subcontas, para cada empresa devido às diferentes especificidades de cada uma. As contas aparecem classificadas em oito categorias, numeradas de 1 (um) a 8 (oito). Por sua vez, cada categoria subdivide-se em contas do primeiro grau e estas são subdivididas em contas do segundo grau e assim sucessivamente, até ao quinto grau. Exemplo dessa subdivisão é a conta 243233 em que:

Classe 2 - Terceiros

Conta de 1.º grau 24 - Estado e outros entes públicos (EOEP)

Conta de 2.º grau 243 - Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Conta de 3.º grau 2432 - IVA - Dedutível

Conta de 4.º grau 24323 - Outros bens e serviços

Conta de 5.º grau 243233 - IVA - Dedutível 20%

Um dos objectivos deste plano é apoiar a elaboração de informação verdadeira e fiel da situação financeira da empresa. Este objectivo só é alcançado quando são seguidos os princípios contabilísticos, as características da informação, as DC, etc.

Durante este estágio, foi possível constatar que nenhuma das empresas, com as quais houve oportunidade de contactar, insere informação ambiental nas suas contas e que, por isso, não revelam a sua imagem verdadeira e apropriada.

Na segunda parte deste relatório, é feita uma análise à Contabilidade Ambiental e à informação que as empresas devem revelar nas suas contas de forma a cumprirem as novas normas de relato financeiro.

1.3.1 PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS, CRITÉRIOS

VALORIMÉTRICOS E POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS

Segundo Machado (1998: 110), “a função principal da contabilidade é a de acumular e comunicar informação essencial à compreensão das actividades das empresas, grandes ou pequenas, anónimas ou não, públicas ou privadas. Para desempenhar esta função mais

eficazmente a contabilidade desenvolve-se dentro de um campo definido de conceitos e princípios”.

Atendendo a que as demonstrações financeiras são elaboradas tendo por base os livros, registos contabilísticos e respectiva documentação, na sua preparação procura-se seguir os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA) vigentes em Portugal, isto é, os princípios que constam no POC, directrizes contabilísticas e interpretações técnicas. Os PCGA são regras de contabilidade que se debruçam não só sobre a mensuração de activos e passivos, como também sobre o momento em que os custos e proveitos são reconhecidos. São eles: princípio da continuidade, princípio da consistência, princípio da especialização (ou acréscimo), princípio do custo histórico, princípio da prudência, princípio da substância sobre a forma e o princípio da materialidade.

Na A. Olayo, Lda. estes princípios orientam a preparação das demonstrações financeiras, permitindo que essas forneçam assim uma imagem verdadeira e apropriada. Estas são elaboradas no pressuposto da continuidade das operações, atendendo ao princípio da continuidade, referindo que “a empresa opera ininterruptamente e com duração ilimitada” (POC, 2007: 16), apesar das actividades comerciais e condições económicas se alterarem constantemente. Deste modo, pressupõe-se que “a empresa não tem intenção ou necessidade de entrar em liquidação ou de reduzir o volume das suas operações” (POC, 2007: 16).

Observando o princípio da prudência, as contas, em condições de incerteza, devem conter um grau de precaução, sem permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas. Na A. Olayo, Lda., são feitos ajustamentos e provisões para fazer face a responsabilidades por parte da empresa, tais como processos judiciais em curso ou eventuais riscos de carácter geral, assim como a criação de ajustamentos para clientes de cobrança duvidosa.

Por sua vez, os custos e proveitos, conforme preconizado no princípio da especialização (ou do acréscimo), são reconhecidos no exercício a que dizem respeito, independentemente do seu pagamento ou recebimento.

Para além destes princípios, os restantes também são seguidos com rigor pela A. Olayo, Lda.: o princípio da consistência, através do qual “a empresa não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro” (POC, 2007: 16); o princípio da substância sobre a forma, onde “as operações devem ser contabilizadas atendendo à substância e à realidade financeira e não apenas à sua forma legal” (POC, 2007: 16) e o princípio da materialidade, para o qual “as demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afectar avaliações ou decisões pelos utentes interessados” (POC, 2007: 6).

Atendendo aos critérios valorimétricos, relativamente ao activo imobilizado, quando reconhecido como tal e adquirido a título oneroso, deverá ser inicialmente valorizado ao custo de aquisição, deduzido de descontos comerciais e abatimentos obtidos aquando da respectiva aquisição.

Por outro lado, as políticas contabilísticas têm a ver, sobretudo, com os processos de relato, sistemas de mensuração e valorização e com os métodos utilizados para divulgar a informação financeira. Existem diversas áreas das demonstrações financeiras nas quais podem ser utilizadas diferentes políticas contabilísticas, que obviamente conduzirão a diferentes resultados em cada exercício económico.

Uma dessas áreas é a política das amortizações das imobilizações corpóreas e incorpóreas. Os activos imobilizados, pelo facto de apresentarem um carácter duradouro, são susceptíveis de depreciação, isto é, perdem valor ao longo do tempo. Torna-se então necessário fixar um determinado período de tempo, durante o qual se espera que os imobilizados sejam utilizados em condições de funcionamento eficiente. A esse período dá-se a designação de vida útil. A forma de introduzir na contabilidade tal custo é através das amortizações, uma vez que, amortizar consiste em repartir o custo de uma imobilização pelos exercícios abrangidos pela sua vida útil ou duração económica.

O regime fiscal das amortizações e reintegrações do imobilizado é regulado pelo Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, que estabelece as regras básicas da política de amortizações e reintegrações. Relativamente aos métodos de cálculo, destacam-se o método das quotas constantes e o método das quotas degressivas (artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro). Na A. Olayo, Lda. as amortizações de todos os clientes são calculadas anualmente segundo o método das quotas constantes.

1.4. ACTIVIDADES DESENVOLVIDAS NA A. OLAYO, LDA.

Visto que cada empresa tem as suas particularidades específicas, é de extrema relevância, que a A. Olayo, Lda., enquanto prestadora de serviços, tenha um bom conhecimento da actividade dos seus clientes permitindo a correcta transposição da realidade de uma empresa para um sistema de informação contabilística que sirva de apoio à gestão e que siga adequadamente os princípios contabilísticos, o Plano Oficial de Contas vigente e outros conjuntos normativos. Neste prisma, a A. Olayo, Lda. distribui os clientes pelos funcionários permitindo que cada um deles aprofunde conhecimentos acerca do seu conjunto de clientes.

Este conhecimento é também fundamental para que o tratamento diário dos vários documentos seja feito de forma adequada. Desta forma é estabelecida uma metodologia para o tratamento de documentos para que a reprodução no sistema contabilístico da realidade da empresa seja feita de forma a garantir uma imagem verdadeira e apropriada e cumpra os princípios contabilísticos, o POC vigente e os conjuntos normativos fiscais.

Durante os cinco meses de estágio, foi possível acompanhar diferentes etapas do processo contabilístico, procedendo-se à realização de diversas tarefas. Numa fase inicial, fez-se o tratamento dos documentos contabilísticos, ou seja a sua separação, classificação, numeração, introdução no sistema informático e arquivo; seguindo-se o contacto com medidas de controlo

interno, nomeadamente a realização de conciliações bancárias. Houve ainda a oportunidade de apurar contribuições e impostos, bem como preencher declarações e acompanhar como era feita a transmissão electrónica de dados. Numa fase mais avançada do período de estágio, foi possível assistir a encerramentos de contas e, para por em prática, foi elaborado um caso prático de uma empresa fictícia que é exibido em Anexo.

1.4.1 RECEPÇÃO, ORGANIZAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DOS DOCUMENTOS

Subjacente a qualquer transacção comercial está a emissão de documentos que servem de base à delimitação de responsabilidades do vendedor e do cliente, à verificação de mercadorias e aos registos contabilísticos.

Na contabilidade não se podem registar factos sem que estes estejam devidamente documentados. Assim, estes documentos, base de trabalho de todo o processo contabilístico, devem ser organizados, arquivados e tratados de forma cuidada. A tabela n.º 2 sintetiza a metodologia de tratamento e organização dos documentos na A. Olayo, Lda.

Tabela n.º 2 – Tratamento dos Documentos

Recepção	Após a recepção ou recolha de documentos de uma determinada empresa cliente, estes ficam na posse do funcionário responsável pelo acompanhamento contabilístico da mesma.
Separação e Ordenação	Feita a recepção dos documentos de um cliente o funcionário responsável pelo acompanhamento contabilístico dessa empresa procede à sua separação e ordenamento por séries cronológicas mensais. De seguida, realiza-se uma nova separação dos documentos em 3 grupos : 1) Relativo a operações com clientes 2) Relativo a fornecedores 3) Relativo a diversas despesas restantes documentos.
Classificação	Na fase de classificação os documentos estes são analisados e classificados tendo em conta as especificidades de cada cliente tais como a sua actividade e o plano de contas específico a cada uma delas.
Reordenação	Posteriormente os documentos são reordenados da seguinte forma: 1º) Documentos referentes a transacções com bancos; 2º) Os documentos que não movimentam as contas de caixa e de depósitos à ordem (ex: facturas); 3º) Os documentos respeitantes a recebimentos (ex: recibos a clientes); 4º) Os documentos relativos a pagamentos a fornecedores e ao Estado; 5º) As vendas a dinheiro relativas a compras de mercadorias e matérias-primas; 6º) As vendas a dinheiro referentes a custos diversos.

Processamento Informático	O processamento informático é feito maioritariamente no módulo informático, MDI Contabilidade, em conjugação pontual com os módulos MDI Imobilizado e MDI Salários. Entre outros, utilizaram-se ainda, a página de internet da DGCI ao efectuar o envio de declarações periódicas de IVA por meio electrónico.
--------------------------------------	--

Fonte: Elaboração Própria

1.4.2 PRÁTICAS DE CONTROLO INTERNO

O sistema de controlo interno é fundamental ao funcionamento de qualquer organização, sob pena da sua viabilidade económica e, conseqüentemente, a sua sobrevivência ser colocada em causa.

No entanto, estes meios de controlo interno não são necessariamente comuns em todas as empresas, dado que estes devem ser adoptados consoante a dimensão da empresa e a sua própria actividade.

A implementação de um sistema de controlo interno visa dissuadir a ocorrência de irregularidades e fraudes. Os erros involuntários e os desperdícios podem passar despercebidos, quando o controlo não existe ou não é apropriado.

Na A.Olayo, Lda. os procedimentos de controlo interno mais utilizados são:

Numeração de documentos – Após o lançamento de cada documento no sistema informático, este é carimbado, sendo-lhe atribuído um número interno. Este processo facilita a organização e consulta dos documentos.

Análise de contas – O processo de verificação e análise das principais contas procura, também, assegurar uma contabilidade que espelhe a realidade da empresa, procurando erradicar valores inadequadamente registados. Esta verificação é distribuída pelas diversas áreas do Balanço e da Demonstração de Resultados e inclui a análise a: disponibilidades; compras de bens e serviços, pessoal e dívidas a pagar; existências e custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas; imobilizações; investimentos financeiros; vendas, prestações de serviços e dívidas a receber; acréscimos e deferimentos e capital próprio (Caiado, 2004). Com esta análise será possível identificar as eventuais diferenças e erros nessas contas e, assim, solicitar os documentos que estejam possivelmente em falta aos vários parceiros da empresa, para que possam ser contabilizados e também, proceder às eventuais correcções necessárias dos erros detectados, que tenham sucedido em consequência de enganos aritméticos, na aplicação de políticas contabilísticas, interpretações erradas de factos, negligência ou outros.

Destacam-se pela sua importância as conciliações bancárias. Este procedimento permite a comparação e conferência dos saldos das contas de depósitos bancários, maioritariamente os depósitos à ordem, com os valores referidos nos extractos bancários, de forma a apurar e justificar alguma divergência que possa existir. A partir do Extracto Bancário, vamos

comparando os valores que nele se encontram, com os valores lançados na Contabilidade e vamos assinalando as operações comuns, ficando em aberto os valores que se encontram registados na contabilidade, mas que não constam do extracto do banco, ou vice-versa. Assim é possível verificar quais são os documentos que faltam.

1.4.3. OBRIGAÇÕES FISCAIS E LEGAIS

Pelo facto da contabilidade e da fiscalidade “andarem sempre de mãos dadas”, torna-se necessário fazer uma breve referência às obrigações fiscais, tanto do ponto de vista declarativo como de sua liquidez e pagamento. Entendendo-se imposto como uma “prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem carácter de sanção, exigido pelo Estado com vista à realização de fins públicos” (Cabrito, 1999: 31).

Deste modo, qualquer pessoa, singular ou colectiva, é sujeito passivo do imposto, desde que de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerça actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo actividades extractivas, agrícolas e profissões livres. Assim como as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, que seja conexas com o exercício das referidas actividades onde quer que esta ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos da incidência real de imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC).

Passamos a uma análise dos impostos mais relevantes e com os quais existiu mais contacto durante o período de estágio.

1.4.3.1 IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

1.4.3.1.1. INCIDÊNCIA

O IVA é assim um imposto que abrange a totalidade das operações económicas, incluindo as transacções intracomunitárias, para as quais o IVA se rege pelo RITI, observando-se apenas algumas isenções referidas nos artigos 9.º a 15.º do CIVA e nos artigos 14.º a 16.º do RITI.

Este imposto “foi introduzido no sistema fiscal português através do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, que aprovou o CIVA, para vigorar a partir de 1 de Janeiro de 1986.” (Costa e Alves, 2008: 867) O POC destinou a conta 243 para a movimentação deste imposto.

Trata-se portanto de um imposto geral sobre o consumo que incide sobre as transmissões de bens e prestações de serviços a título oneroso, sobre as importações e sobre as operações intracomunitárias, conforme as alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA.

Também se define o como sendo um imposto de natureza plurifásica, uma vez que a sua incidência abrange a totalidade das transacções do produto, desde a produção até ao consumidor

final. No entanto, a base tributável é limitada ao valor acrescentado em cada uma das fases, desde a produção até ao retalho.

Apesar de ser suportado pelo consumidor final, são as empresas que o entregam ao Estado, fazendo o papel de intermediárias entre os consumidores e o Estado.

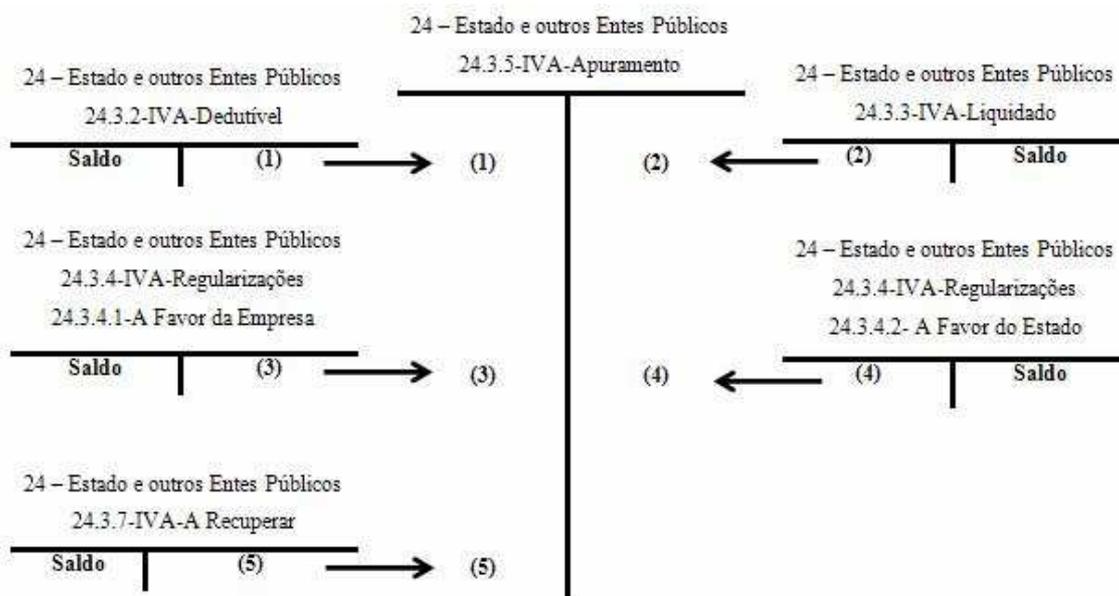
Tratando-se de aquisições efectuadas a países comunitários, cabe ao adquirente a liquidação do IVA, uma vez que, com a concretização do mercado interno europeu, foram abolidas as formalidades fiscais nas fronteiras dos países membros, desde 1 de Janeiro de 1993.

1.4.3.1.2. APURAMENTO

A informação contabilística é organizada de modo a possibilitar o acesso fácil aos elementos necessários para o apuramento do imposto. O preenchimento da declaração periódica é precedido de uma série de tarefas, do modo a simplificar o envio da declaração electrónica via *internet* regulado pela Portaria n.º 375/2003, de 10 de Maio.

O apuramento do IVA (ver esquema n.º1) consiste em averiguar o imposto que uma empresa tem a pagar ou a recuperar, traduzindo-se, resumidamente, no cálculo da diferença entre o imposto liquidado nas transmissões de bens e prestações de serviços e o imposto dedutível proveniente das aquisições de bens e serviços a outros sujeitos passivos, nos termos dos artigos 19.º a 26.º do CIVA.

Esquema n.º 1 – Apuramento do IVA



Fonte: Bento (2007:174)

1.4.3.1.3. OBRIGAÇÕES DOS SUJEITOS PASSIVOS DE IVA

Constituem-se como principais obrigações dos sujeitos passivos de IVA as obrigações declarativas, facturação, pagamento, contabilísticas e estatísticas, de acordo com os artigos 27.º a 52.º do CIVA e os artigos 22.º a 32.º do RITI.

A declaração periódica de IVA poderá ser apresentada mensal ou trimestralmente, de acordo com o volume de negócios obtidos pelo sujeito passivo no ano civil anterior, de acordo com as alíneas (a) e b) do n.º 1 do artigo 41.º do CIVA).

Se este obteve um volume de negócios igual ou superior a € 650.000,00, apresentará uma declaração mensal, mas se obteve um volume de negócios inferior a este valor, então apresentará uma declaração trimestral, a não ser que o sujeito passivo opte por enviar uma declaração mensal conforme o n.º 3 e seguintes do artigo 41.º do CIVA.

Após a verificação destes procedimentos, é realizado o preenchimento da declaração através do *site* da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), na opção de “Declarações Electrónicas”. O ficheiro elaborado com a declaração é enviado via *internet*. Após a submissão da declaração é disponibilizado um quadro para imprimir, na medida em que o número do documento que nele consta é necessário para proceder ao pagamento do imposto que, eventualmente, se mostre devido. Este pagamento pode ser efectuado nas estações dos correios, na rede das caixas multibanco, no banco ou através da opção “Pagamentos ao Estado”, no sistema *home banking*, como mencionado na guia de pagamento. Tanto o original da guia de pagamento como o respectivo comprovativo do pagamento são arquivados pois servem de suporte à contabilidade.

Quando existe imposto a recuperar, este pode ser transportado para os períodos seguintes (através da opção de reporte) ou pode ser solicitado o seu reembolso, mediante a observância de determinados requisitos, enunciados no artigo 22.º do CIVA e no Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro.

No que respeita às aquisições intracomunitárias, o IVA é somente tributado no país de destino, devido à transitoriedade do regime instituído, ou seja, compete aos sujeitos passivos adquirentes ou destinatários, proceder à liquidação do IVA, o qual é simultaneamente deduzido, extinguindo-se desta forma, a cobrança do IVA nas aquisições a outros Estados membros. Ao tratar-se de vendas intracomunitárias, embora estas sejam isentas, devem figurar na declaração periódica e declaradas nos respectivos anexos recapitulativos. Nesses anexos deve constar ainda, o número de identificação fiscal do vendedor, o número de identificação fiscal do adquirente e o montante total das transmissões efectuadas.

Ao abrigo da 8.ª Directiva da Comunidade Económica Europeia e tratando-se de transacções intracomunitárias, o pedido de reembolso do IVA é efectuado de uma forma

específica, para os sujeitos passivos que não tenham a sede da sua actividade económica ou estabelecimento estável a partir do local de onde são efectuadas as operações.

Assim, “cada um dos Estados-membros reembolsará o sujeito passivo não estabelecido no país, mas estabelecido noutra Estado-membro [...] do IVA que tenha incidido sobre as prestações de serviços ou as entregas de bens móveis que lhe tenham sido efectuadas no território do país por outros sujeitos passivos, ou que tenha incidido sobre a importação de bens no país.” (*Vide* artigo 2.º da 8.ª Directiva)

1.4.3.2. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURANÇA SOCIAL

A Segurança Social aplica um conjunto de políticas sociais cuja finalidade é amparar e assistir os trabalhadores e as suas famílias nas situações de velhice e invalidez, doença, desemprego, entre outras.

As contribuições para a Segurança Social (através da denominada Taxa Social Única) são devidas tanto pelas entidades patronais (contribuintes) como pelos trabalhadores (beneficiários). Os montantes das contribuições são determinados através da incidência de percentagens, legalmente estabelecidas, sobre a maioria das remunerações auferidas. Assim, são encargos do trabalhador, 10% (para os órgãos sociais) ou 11% (para os trabalhadores no regime geral) do seu vencimento base e outras remunerações auferidas que a isso estejam sujeitas (por exemplo, horas extra, subsídio de refeição na parte que excede o limite isento, etc.). O valor máximo do subsídio de alimentação com isenção de IRS (limite isenção) é de € 6,17 para 2008 e de € 6,41 para 2009. Por outro lado, são encargos da entidade patronal 21,25% (para os órgãos sociais) ou 23,75% (para os trabalhadores no regime geral).

É ainda incumbência da entidade patronal preencher a declaração mensal de remunerações, bem como, efectuar a sua entrega e respectivo pagamento das contribuições até ao dia 15 do mês seguinte. A entrega mensal do valor das contribuições à Segurança Social pode ser efectuada através do serviço Entrega de Declarações de Remunerações por *Internet*. Por sua vez, o pagamento das contribuições pode ser efectuado nas instituições bancárias, nas tesourarias da Segurança Social ou por remessa pelo correio.

1.4.3.3. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

O CIRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, entrou em vigor a 1 de Janeiro de 1989.

Este imposto caracteriza-se por ser:

- Único: na medida em que sujeita o rendimento global dos contribuintes a uma única taxa de tributação (com excepção das taxas liberatórias e taxas especiais);
- Directo: uma vez que tributa directamente a manifestação da capacidade contributiva;

- Progressivo: na medida em que o valor a pagar de imposto varia de acordo com o rendimento dos sujeitos passivos;
- Subjectivo: porque difere de pessoa para pessoa;
- Periódico: pois existe uma renovação periódica do imposto, sujeita a alterações ao longo dos anos.

1.4.3.3.1. INCIDÊNCIA

Atendendo à incidência real, o IRS “incide sobre o valor anual de rendimentos” de diferentes categorias “depois de efectuadas as correspondentes deduções e abatimentos” (n.º 1 do artigo 1.º do CIRS). Em termos de incidência pessoal, ficam sujeitas a IRS, as pessoas singulares e correspondente agregado familiar que auferirem rendimentos em Portugal, quer sejam ou não residentes em território português (artigo 13.º do CIRS). Segundo o art.º 1.º do IRS, os rendimentos sujeitos a tributação são os seguintes:

Categoria A – Rendimentos de trabalho dependente;

Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais;

Categoria E – Rendimentos de capitais;

Categoria F – Rendimentos de Prediais;

Categoria G – Incrementos patrimoniais;

De acordo com o CIRS, os rendimentos da categoria A, rendimentos do trabalho dependente, são todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular provenientes, por exemplo, do “trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de um contrato individual de trabalho” e que inclui ordenados, salários, vencimentos, etc. (alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 2.º do CIRS).

Por sua vez, são rendimentos da categoria B, os rendimentos empresariais e profissionais, os quais incluem os rendimentos “os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária” e “os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços”. (alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS)

Á luz do n.º1 do artigo 5.º do CIRS, os rendimentos da categoria E são os “frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, directa ou indirectamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respectiva modificação, transmissão ou cessação, com excepção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias”.

Consideram-se rendimentos da categoria F as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares (*Vide* n.º1 do artigo 8.º do CIRS).

Por último, temos os rendimentos da categoria G, que se encontram definidos no n.º1 do artigo 9.º do CIRS: “são incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias, as mais-valias, as indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais, importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência e os acréscimos patrimoniais não justificados.

1.4.3.3.2. APURAMENTO

As empresas devedoras de rendimentos de trabalho dependente são obrigadas a reter imposto no momento do pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares (*Vide* n.º 1 do artigo 99.º do CIRS).

Esta retenção é efectuada sobre as remunerações mensalmente pagas ou postas à disposição dos seus titulares, mediante aplicação das taxas que lhes correspondam, constantes nas respectivas tabelas (n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro), as quais são objecto de actualização anual. As tabelas e as taxas incidentes sobre os rendimentos são variáveis em função do valor dos rendimentos, se estes são fixos ou variáveis e ainda da situação familiar do trabalhador.

No que diz respeito aos rendimentos da categoria B, a empresa é obrigada a reter imposto, mediante aplicação, aos rendimentos ilíquidos de que seja devedora, das respectivas taxas previstas nas alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 101.º do CIRS, 15% e 10% respectivamente.

1.4.3.3.3. OBRIGAÇÕES DOS SUJEITOS PASSIVOS DE IRS

Os sujeitos passivos de IRS têm obrigações do tipo declarativas, de pagamento e contabilísticas, nos termos estabelecidos no CIRS.

O pagamento de IRS não é efectuada de uma só vez, sendo fraccionado ao longo do exercício. Deste modo, as quantias retidas pelas empresas, relativamente a rendimentos pagos ou colocados à disposição de terceiros, devem ser entregues em qualquer tesouraria das Finanças, nas instituições bancárias autorizadas, nos correios ou em qualquer outro local determinado por lei (artigos 98.º e 105.º do CIRS), até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas (n.º 3 do artigo 98.º do CIRS).

Seguidamente, no *site* da DGCI, na página de *internet* “Declarações Electrónicas” procede-se ao preenchimento da declaração das retenções de IRS, de onde se obtém o comprovativo que serve de referência para o pagamento, sendo este normalmente efectuada pelas empresas directamente numa tesouraria das Finanças.

Adicionalmente, até ao final do mês de Fevereiro de cada exercício, as entidades devedoras de rendimentos a titulares residentes no território português, referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 119.º do CIRS e artigo 120.º do CIRC devem proceder à entrega da declaração

Modelo 1047, na qual constam os rendimentos devidos ou colocados à disposição de titulares residentes no território português e respectivas retenções relativos ao ano anterior.

1.4.3.4. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

O CIRC aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro entrou em vigor a 1 de Janeiro de 1989 e veio legislar o IRC, imposto que reúne as seguintes condições:

- Incide sobre o rendimento (e não sobre a despesa ou o património);
- Directo (incide directamente sobre a manifestação imediata da capacidade contributiva);
- Real (ao definir o quantitativo a pagar, o legislador fá-lo de acordo com a perspectiva objectiva ou real, não atendendo a aspectos de natureza pessoal ou objectiva);
- Periódico (existe uma renovação periódica do imposto, sujeita a alterações ao longo dos anos);
- Estadual (uma vez que é o Estado que recebe o imposto);
- Proporcional (o aumento da colecta é sempre proporcional ao aumento da matéria colectável);
- Global (estende-se a uma generalidade de casos) e principal (tem uma existência autónoma relativamente aos outros impostos).

1.4.3.4.1. INCIDÊNCIA

No âmbito da incidência pessoal ou subjectiva, de acordo com o artigo 2.º do CIRC, são sujeitos passivos de IRC:

(i) Entidades residentes, que exerçam ou não, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sem prejuízo do disposto no n.º 6 do artigo 109.º do CIRC;

(ii) Pessoas sem personalidade jurídica;

(iii) Entidades não residentes, com ou sem personalidade jurídica, desde que auferam rendimentos em território nacional que não se encontram sujeitos a IRS.

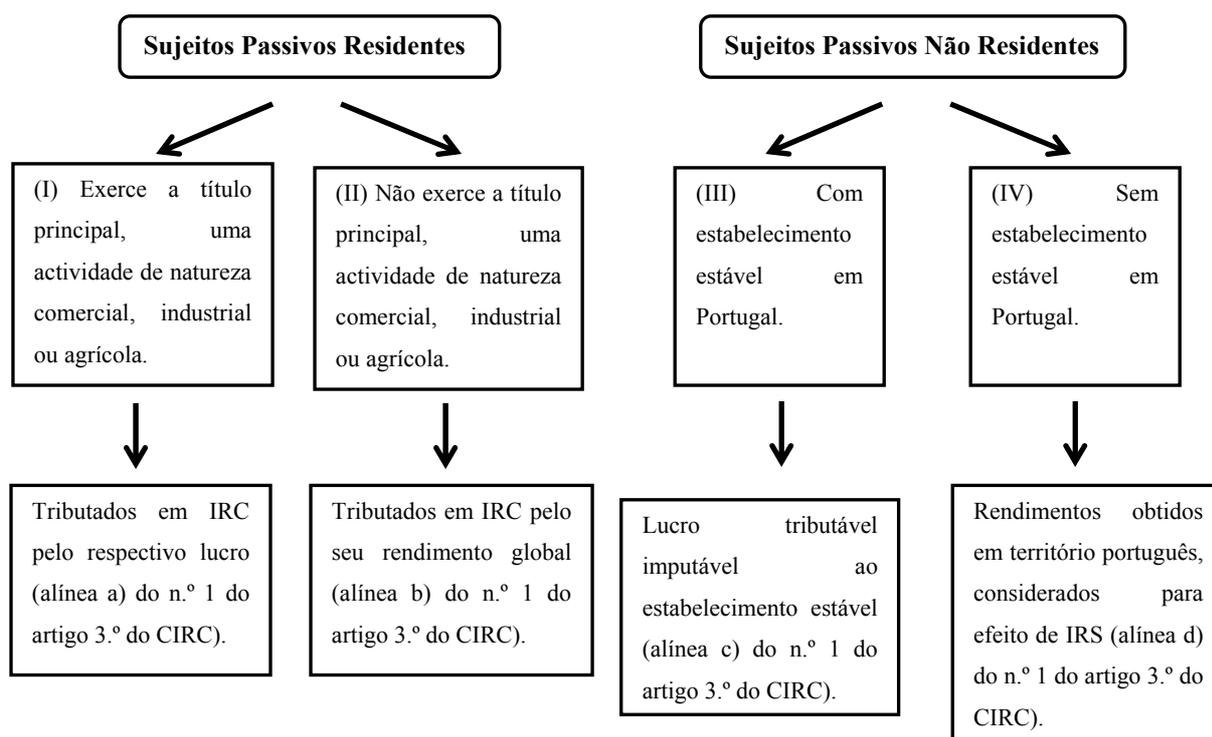
Em termos de incidência real ou objectiva, o artigo 3.º do CIRC define a delimitação do objecto de imposto, revelando a base tributável, ao diferenciar os sujeitos passivos residentes dos não residentes. Para uma melhor compreensão desta separação, optou-se por elaborar o esquema n.º2, que permite visualizar facilmente o disposto no artigo 3.º do CIRC.

1.4.3.4.2. APURAMENTO

Constitui obrigação das entidades pagadoras de rendimentos, a retenção na fonte prevista nos artigos 88.º a 90.º do CIRC, bem como o dever de declarar a matéria colectável e consequente imposto devido, entregue ao Estado, através da declaração Modelo 22. De acordo

com o quadro apresentado no ponto anterior e em relação aos sujeitos passivos residentes, que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (I), o lucro tributável é constituído pelo somatório do Resultado Líquido do Exercício (RLE) (apurado contabilisticamente em regime de contabilidade organizada), pelas variações patrimoniais (quer sejam positivas ou negativas), que se verifiquem no mesmo período e não reflectidas naquele resultado e pelas correcções fiscais aos custos e proveitos contabilísticos. Estas correcções devem-se ao facto de existir uma percepção diferente de conceitos em termos contabilísticos e fiscais.

Esquema n.º 2 – Incidência do IRC



Fonte: Elaboração Própria

De modo a permitir este apuramento, a contabilidade deve reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e deve estar organizada em conformidade com a normalização contabilística, de modo a que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral de IRC possam claramente distinguir-se dos demais (n.º 3 do artigo 17.º do CIRC).

Existe uma excepção que consiste em determinar o lucro tributável por aplicação do regime simplificado, mas que vai deixar de existir a partir do exercício de 2009. Neste regime, previsto no artigo 53.º do CIRC, o lucro tributável resulta da aplicação de indicadores técnico-científicos definidos para os diferentes sectores económicos, ou na sua ausência, resulta da aplicação de coeficientes ao valor das vendas e ao valor dos proveitos. Este regime abrange os sujeitos passivos residentes que, a título principal, exerçam uma actividade comercial, industrial ou agrícola, mas que não optaram pelo regime de contabilidade organizada e apresentem no

exercício anterior ao da aplicação do regime, um volume total anual de proveitos não superior a € 149.639,37.

Para os sujeitos passivos incluídos no regime geral, após efectuar as correcções fiscais descritas no CIRC, que devem evidenciar-se no quadro 07 da declaração Modelo 22, determina-se o lucro tributável ou prejuízo fiscal, inscrevendo-se o seu valor nos campos 240 e 239, respectivamente. Depois de apurado o lucro tributável, serão deduzidos, se houver, os prejuízos fiscais obtidos em exercícios até seis anos anteriores (n.º1 do artigo 47.º do CIRC), resultando deste cálculo a matéria colectável (alínea a) do n.º 1 do artigo 15.º do CIRC) a inscrever no quadro 09.

O cálculo efectivo do imposto é depois feito no quadro 10, onde é apurado o imposto a pagar ou a recuperar. Ao valor da matéria colectável é aplicada uma taxa de imposto (artigo 80.º do CIRC), obtendo-se assim a colecta, à qual irá ser efectuado um conjunto de deduções.

Estas deduções permitem o apuramento do IRC liquidado e, como refere o n.º 2 do artigo 83.º do CIRC, dizem respeito à dupla tributação internacional (artigo 85.º do CIRC), cujo mecanismo permite eliminar o efeito da dupla tributação quando existem rendimentos auferidos no estrangeiro; aos benefícios fiscais previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF); ao Pagamento Especial por Conta (PEC) (artigos 87.º e 98.º do CIRC) e às retenções na fonte que não são susceptíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

Depois de efectuadas as deduções à colecta, obtém-se o IRC liquidado, ao qual irão ser deduzidas as retenções na fonte de IRC (artigo 88.º do CIRC) e os pagamentos por conta (artigo 97.º do CIRC), resultando no IRC a pagar ou a recuperar. A este valor há ainda que acrescer a Derrama, se aplicável, e o valor correspondente às tributações autónomas definidas no artigo 81.º do CIRC, que oneram alguns custos evidenciados na contabilidade, como é o caso das despesas confidenciais ou não documentadas, que são tributadas autonomamente à taxa de 50%. A Derrama é de um imposto que reverte a favor dos municípios e incide sobre o lucro tributável até ao limite máximo de 1,5%, conforme estipulado pelo n.º 4 do artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro.

De forma a melhor entender todo este processo, veja-se seguidamente, a síntese do apuramento do imposto em sede de IRC constante na tabela n.º 3.

Por sua vez, em relação aos sujeitos passivos residentes mas que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (II), o CIRC determina na alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º que a matéria colectável resulta do somatório dos rendimentos líquidos das várias categorias determinados nos termos do artigo 48.º do CIRC, à qual é subtraída os custos comuns previstos no artigo 49.º e os benefícios fiscais.

Tabela n.º 3 - Esquema de apuramento do lucro tributável, da Colecta e do IRC a pagar/receber

<p>Procedimento para o apuramento do lucro tributável:</p>	<p>Resultado líquido do exercício + Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do exercício (artigo 21.º) - Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício (artigo 24.º) ± Correções fiscais: + Custos/Perdas não aceites fiscalmente (artigo 23.º e ss.); - Proveitos/Ganhos não aceites fiscalmente (artigo 20.º e ss.) (Exemplos: Depreciações não aceites, Despesas não documentadas, Multas) = Lucro tributável (ou prejuízo fiscal se negativo, caso em que a matéria colectável é nula)</p>
<p>Procedimento para o apuramento da colecta de IRC:</p>	<p>Lucro tributável - Prejuízos fiscais (artigo 47.º) - Benefícios fiscais = Matéria colectável (alínea a) do n.º 1 do artigo 15.º) (parte calculado sobre a matéria colectável, e a parcela restante correspondente a tributações autónomas) × Taxa (artigo 80.º) = Colecta do IRC</p>
<p>Procedimento para o apuramento do IRC a pagar ou a reembolsar:</p>	<p>Colecta do IRC - Deduções à colecta (n.º 2 do artigo 83.º) = IRC liquidado - Retenções na fonte (artigo 88.º) - Pagamentos por conta (artigo 97.º) = IRC a pagar ou a reembolsar</p>

Fonte: adaptado de http://hta.no.sapo.pt/pg_irc_esquema_lucro_colecta.htm

Relativamente aos sujeitos passivos não residentes mas que possuem estabelecimento estável em território nacional (III), a matéria colectável é determinada a partir das regras estabelecidas para os sujeitos passivos residentes que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (artigo 50.º do CIRC). Finalmente, para os sujeitos passivos não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal (IV), aplicam-se as disposições designadas para as diferentes categorias de IRS (n.º 1 do artigo 51.º do CIRC).

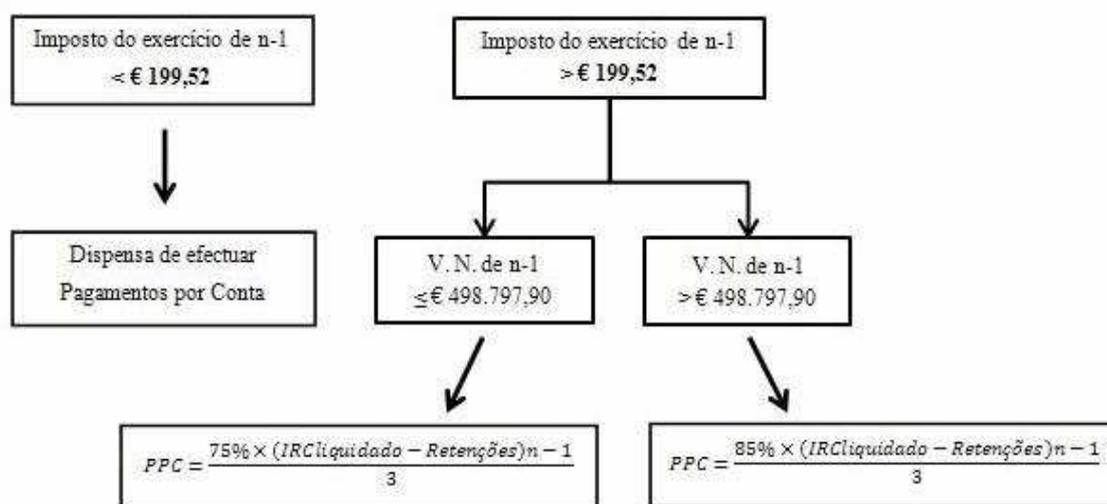
1.4.3.4.3. PAGAMENTOS POR CONTA

Todas as entidades que exercem a título principal actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, assim como as entidades não residentes com estabelecimento estável em território português, estão obrigadas pelo n.º 1 do artigo 96.º do CIRC a efectuar três pagamentos por conta, com vencimento nos meses de Julho, Setembro e Dezembro.

Entende-se como pagamento por conta a entrega antecipada de dinheiro ao Estado, calculado com base no imposto liquidado relativamente ao exercício anterior, nos termos do n.º 1 do artigo 83.º do CIRC.

Desta forma, veja-se no esquema n.º 3 como se calculam os pagamentos por conta, de acordo com o disposto nos n.º 1, 2 e 3 do artigo 97.º do CIRC.

Esquema n.º 3 – Cálculos dos pagamentos por conta



Fonte: Elaboração própria.

1.4.3.4.4. PAGAMENTO ESPECIAL POR CONTA

De acordo com o artigo 98.º do CIRC, estão sujeitos ao PEC, as entidades que exerçam a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, mas que não estão abrangidas pelo regime simplificado previsto no artigo 53.º do CIRC.

De acordo com o disposto no n.º 11 do artigo 98.º do CIRC, ficam dispensados de efectuar o PEC:

- (i) Os sujeitos passivos totalmente isentos de IRC nos termos dos artigos 9.º e 10.º do CIRC e do Estatuto Fiscal;
- (ii) Os sujeitos passivos que se encontram com processos no âmbito do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de Abril, a partir da data de instauração desse processo; e,
- (iii) Os sujeitos passivos que tenham deixado de efectuar vendas ou prestações de serviços e tenham entregue a correspondente declaração de cessação de actividade a que se refere o artigo 33.º do CIVA. Contudo, também os sujeitos passivos a iniciar a sua actividade estão isentos de efectuar o PEC no primeiro e segundo ano de actividade, conforme n.º 10 do mesmo artigo.

Perante a necessidade de aproximar o montante do PEC ao imposto devido pelo sujeito passivo e face à existência, em contas de proveitos e ganhos, de rubricas que podem não influenciar o montante do imposto liquidado, bem como as particularidades de certas actividades e operadores, é importante que se delimite, com rigor, o conceito de “proveitos e ganhos” a considerar, para efeitos da base de cálculo do PEC.

De acordo com o n.º 2 do artigo 98.º do CIRC, o montante do PEC é igual a 1% do volume de negócios relativo ao exercício anterior, com o limite mínimo de € 1.250,00 e quando superior, é igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de € 70.000,00, ou seja, em termos gerais:

$$\text{PEC (N)} = 1\% * \text{Volume de Negócios (N-1)}$$

Sendo possíveis, porém, duas excepções:

(i) Quando $1\% * \text{Volume de Negócios (N-1)} < € 1.250,00$ $\text{PEC} = € 1.250,00$

(ii) Quando $1\% * \text{Volume de Negócios (N-1)} \geq € 1.250,00$, então vem $\text{PEC} = € 1.250,00 + [(1\% \text{ VN (N-1)} - € 1.250,00) \times 20\%]$

Em 10 de Março de 2009 o limite mínimo foi alterado para de €1 250,00 para € 1000,00.

Segundo o disposto no n.º 3 do artigo referido, ao montante apurado nos termos anteriores, deduzir-se-ão os pagamentos por conta efectuados no exercício anterior (N-1).

A entrega do PEC deverá efectuar-se durante o mês de Março, ou então em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita, ou no caso do sujeito passivo adoptar um período de tributação não coincidente com o ano civil, no 3.º e 10.º mês do período de tributação respectivo conforme o n.º 1 do artigo 98.º do CIRC.

Não obstante, segundo o disposto no artigo 87.º do CIRC, os sujeitos passivos não abrangidos pelo regime de tributação previsto no artigo 53.º do mesmo Código, podem solicitar o reembolso no exercício seguinte àquele a que respeita a parte do PEC que não tenha sido deduzida à colecta do corrente exercício, desde que preenchidos, cumulativamente os requisitos que constam nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 87.º do CIRC.

1.4.4. OPERAÇÕES DE FIM DE EXERCÍCIO E PRESTAÇÃO DE CONTAS

1.4.4.1 ENCERRAMENTO DE CONTAS

O encerramento contabilístico tem como objectivo o apuramento dos resultados de um determinado período, de forma a avaliar o desempenho da actividade desenvolvida. É através do encerramento contabilístico que se produzem as demonstrações financeiras necessárias a essa avaliação.

Ao longo dos trabalhos de encerramento de contas, dever-se-á assegurar que os valores constantes na contabilidade respeitam ao exercício que está a ser encerrado, tendo em conta todas as regras e princípios contabilísticos.

Sinteticamente, o processo de encerramento de contas pode ser assim apresentado:

1. Operações prévias com vista à elaboração das demonstrações financeiras:

- Balancete de verificação a 31/12/N;
 - Verificação das contas
 - Regularização e rectificação das contas
- Balancete rectificado;
 - Apuramento de resultados e da estimativa de IRC
- Balancete final;
 - Lançamentos de fecho (amortizações, ajustamentos, acréscimos e diferimentos...)
- Balancete de fecho;

2. Elaboração das demonstrações financeiras:

- Balanço;
- Demonstração dos Resultados por natureza;
- Demonstração dos Resultados por funções;
- Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados;
- Demonstração dos Fluxos de Caixa (quando necessário);

3. Encerramento das contas.

Segue um caso prático em anexo, para permitir uma abordagem mais completa a todo o processo de encerramento de contas.

1.4.4.2. ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

A informação financeira é a mensagem a difundir entre os produtores da informação e todos aqueles que dela necessitam, ou seja, os utentes. Esta transmissão da informação é efectuada através do relato financeiro, que pode ser definido como o processo de fornecer informação financeira para fins gerais aos utentes exteriores à organização. (Góis e Freitas, 2000)

O relato financeiro serve-se das demonstrações financeiras para poder apresentar a informação, encontrando-se previstas no POC e directrizes contabilísticas as seguintes: o Balanço, a DR por naturezas, a DR por funções, o ABDR e a DFC e respectivo anexo.

Ao elaborar estas demonstrações financeiras, o relato financeiro possibilita aos utentes avaliar as diversas perspectivas da vida da empresa, como a posição financeira, desempenho e o resultado gerado pelas operações.

O POC atendendo às necessidades das pequenas empresas, admite a elaboração de modelos menos desenvolvidos para o Balanço, DR por naturezas e ABDR, e de menos demonstrações financeiras (exclui a DFC e a DR por Funções), para efeitos de prestação de contas. Esta menor exigência informativa é permitida para as empresas que “à data do encerramento das contas, não tenham ultrapassado dois dos três limites referidos no artigo 262.º do CSC [...]”. (Portaria n.º 359/2000, de 20 de Junho)

1.4.4.3. PRESTAÇÃO DE CONTAS

Anualmente, todas as entidades são obrigadas a proceder à prestação de contas perante os múltiplos utentes da informação financeira.

Segundo o n.º 1 do artigo 65.º do CSC, “os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício anual”.

Conforme estipula o artigo 70.º do CSC, “o relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas devidamente aprovados devem ser depositados na conservatória do registo comercial, nos termos da lei respectiva”, no prazo de noventa dias a contar da data da Assembleia Geral.

1.4.4.3.1. OBRIGAÇÕES DOS SUJEITOS PASSIVOS DE IRC

Os sujeitos passivos de IRC têm obrigações de carácter declarativo, contabilístico, de escrituração e de pagamento. No que respeita ao pagamento, os sujeitos passivos são obrigados a proceder ao pagamento do imposto, nos termos dos artigos 96.º e 123.º do CIRC.

Quanto às obrigações declarativas e em consonância com o n.º 1 do artigo 109.º do CIRC, os sujeitos passivos são obrigados a apresentar declaração de início, alteração ou cessação de actividade (nos termos dos artigos 110.º e 111.º do CIRC), declaração periódica de rendimentos (nos termos do artigo 112.º do CIRC) e declaração anual de informação contabilística e fiscal (nos termos do artigo 113.º do CIRC). Estas duas últimas são objecto de maior atenção nas secções seguintes.

1.4.4.3.1.1. DECLARAÇÃO PERIÓDICA DE RENDIMENTOS – MODELO 22

Relativamente à declaração periódica de rendimentos, de acordo com n.º 1 do artigo 112.º do CIRC, esta deve ser enviada via *internet*, até ao último dia útil do mês de Maio. Para os

sujeitos passivos que, nos termos do n.º 2 e do n.º 3 do artigo 8.º do CIRC adoptem um período de tributação diferente do ano civil, a declaração deve ser apresentada ou enviada até ao último dia útil do quinto mês posterior à data do termo desse período, prazo que é igualmente aplicável relativamente ao período mencionado na alínea d) do n.º 4 do artigo 8.º.

1.4.4.3.1.2. INFORMAÇÃO EMPRESARIAL SIMPLIFICADA (IES)

Com a aprovação do Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro, foi criada a Informação Empresarial Simplificada (IES), que visa agregar num só acto quatro obrigações legais, ou seja:

- A IES incorpora a entrega da declaração anual prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 109.º do CIRC;
- O registo da prestação de contas do registo comercial;
- As informações de carácter estatístico prestadas ao Instituto Nacional de Estatística e;
- As informações relativas a dados contabilísticos anuais fornecidas ao Banco de Portugal.

Juntamente com a IES, devem também ser apresentados dois mapas recapitulativos, um com a identificação dos sujeitos passivos que sejam fornecedores (Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro) e onde deve constar montante total das operações realizadas com cada um deles no ano anterior e outro com a identificação dos sujeitos passivos que sejam clientes, e onde também deve constar o montante total das operações realizadas com cada um, quando o volume anual for superior a € 25.000,00, de acordo com o disposto nas alíneas d) a f) do n.º 1 do artigo 28.º do CIVA. A partir de 2009, o n.º 16 do artigo 29.º do CIVA, ficarão dispensados de apresentar a declaração, os anexos e os mapas recapitulativos a que se referem as alíneas d), e) e f) do n.º 1 os sujeitos passivos que não possuam nem sejam obrigadas a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS.

O prazo para a entrega da IES corresponde aos seis meses subsequentes ao termo do exercício económico e, de acordo com a Portaria n.º 499/2007, de 30 de Abril, tem de efectuar-se o envio por transmissão electrónica de dados (através da página “Declarações Electrónicas” do *site* da DGCI).

1.4.4.3.1.3. DOSSIER FISCAL

Por sua vez, as obrigações contabilísticas e de escrituração consistem na obrigação de possuir contabilidade organizada ou então optar pelo regime simplificado, de acordo com o previsto na lei (artigos 115.º e 116.º do CIRC).

Os sujeitos passivos que possuam contabilidade organizada (artigo 129.º do CIRC), com excepção dos mencionados no artigo 9.º do CIRC, são ainda obrigados a elaborar um dossier fiscal relativo a cada exercício e mantê-lo em boa ordem durante o prazo de 10 (dez) anos, de acordo com o n.º 1 do artigo 121.º do mesmo diploma.

O dossier fiscal é constituído por elementos contabilísticos e fiscais definidos por portaria do Ministro das Finanças (Portaria n.º 359/2000, de 20 de Junho), tais como a Acta de aprovação de contas, o relatório de gestão e as demonstrações financeiras, entre outros.

PARTE 2 - CONTABILIDADE AMBIENTAL

“Criamos fenómenos que não podemos controlar. Desde a nossa origem que a água, o ar e as formas de vida se encontram intimamente ligados. Mas recentemente quebramos essa ligação. Moldamos a Terra à nossa imagem. Como é que este século pode carregar o fardo de 9 mil milhões de pessoas se nos recusarmos a assumir as responsabilidades daquilo que fizemos sozinhos?

*20% da população mundial consome 80% dos recursos do planeta.
O mundo gasta 12 vezes mais em armas do que a ajudar os países em desenvolvimento.
Cinco mil pessoas morrem todos os dias devido à poluição da água potável.
Mil milhões de pessoas não têm acesso a água potável.
Perto de mil milhões de pessoas estão a morrer à fome.
Mais de 50% dos cereais comercializados em todo o mundo são usados para alimentar animais
ou para produzir bio-combustível.
40% da terra arável está degradada.
Todos os anos 13, milhões de hectares de floresta desaparecem.
Um em cada quadro mamíferos, uma em cada oito aves e um em cada 3 anfíbios estão em vias
de extinção.
As espécies estão a morrer a um ritmo mil vezes superior ao ritmo natural.
Três quartos das zonas de pesca estão esgotadas, reduzidas ou correm esse risco.
A temperatura média dos últimos 25 anos foi a mais alta de que há registo.
A calota de gelo perdeu 40% da sua espessura em 40 anos.
Pode haver no mínimo 200 milhões de refugiados devido ao clima em 2050.
O preço das nossas acções é elevado. Outros pagam o preço sem terem um envolvimento
activo.*

É tarde de mais para ser pessimista! ...

Está na hora de nos unirmos. O importante agora não é aquilo que se foi mas sim, aquilo que resta. Ainda temos metade das florestas do planeta, milhares de rios, lagos e glaciares e milhares de espécies que prosperam. Nós sabemos que actualmente existem soluções. Todos temos o poder para mudar. Do que estamos à espera? Cabe-nos a nós escrever o que vem a seguir. Juntos!”

Fonte: Filme “Home – O Mundo é a nossa casa”

2.1. O PROCESSO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICO

O novo normativo contabilístico impôs a necessidade de um pequeno enquadramento às alterações que se vão verificar. Pretende-se apresentá-lo de uma forma clara mas sucinta, contribuindo com uma ideia mais generalizada.

2.1.1. BREVE REFERÊNCIA HISTÓRICA NA UE

A urgência de uma harmonização contabilística internacional já existe há algum tempo, com o objectivo de criar uma linguagem universal para a contabilidade de modo que um investidor consiga avaliar uma empresa independentemente da sua localização. Garantir a comparabilidade da informação financeira nos diferentes mercados cria a necessidade da existência de padrões de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação que sejam comuns às empresas, dentro desse mercado que hoje em dia é global, independentemente da sua actividade ou do seu negócio proporcionando condições de comparabilidade para os investidores globais, não só no seio do espaço europeu, mas também para todos os que aqui poderão realizar os seus investimentos.

“As normas internacionais de contabilidade procuram harmonizar as informações financeiras apresentadas pelas sociedades, de forma a assegurar um elevado grau de transparência e de comparabilidade das demonstrações financeiras.” (CE, 2003)

A fase inicial da harmonização contabilística da UE caracterizou-se essencialmente pela aprovação das directivas comunitárias e pela sua transposição nos diferentes Estados Membros. Contudo, dadas as diferentes culturas e práticas contabilísticas dos países que integram a UE, os resultados de tal política harmonizadora, embora positivos, ficaram muito aquém das expectativas depositadas.

Não se tendo verificado a harmonização contabilística pretendida, foi necessário continuar o processo de normalização, como podemos ver no site rfaconsulting.blogs.sapo.pt:

- Em Novembro de 1995, a Comissão Europeia apresentou o documento “Harmonização Contabilística – uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional”.
- Em Março de 2000 o Conselho de Lisboa estabeleceu a criação de serviços financeiros plenamente integrados, o mais tardar até 2005.
- Em Junho de 2000, a Comissão define “uma estratégia da U.E. para o futuro em matéria de relato financeiro para as empresas”, comunicando ao Conselho e Parlamento Europeu a necessidade das sociedades adoptarem as IAS (nas contas consolidadas) cujos títulos sejam negociados publicamente em Bolsas de Valores Europeias o mais tardar até 2005.
- Em 30 de Maio de 2001, a Comissão emitiu uma recomendação respeitante ao reconhecimento, à valorimetria e à prestação de informação sobre questões ambientais nas

contas anuais e no Relatório de Gestão das Sociedades, publicada em 13 de Junho de 2001, no Jornal Oficial das Comunidades Europeias.

- Em Junho de 2001, foi criado o “EFRAG – *European Financial Reporting Advisory Group*”, um órgão de nível técnico, cuja principal missão consiste em assessorar a Comissão na apreciação das Normas Internacionais de Contabilidade, através de um envolvimento activo nos trabalhos desenvolvidos pelo “IASB”.

- Em 27 de Setembro de 2001, foi publicada a Directiva 2001/65/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, que altera as Directivas 78/660/CEE (4ª Directiva), 83/349/CEE (7ª Directiva) e 86/635/CEE (Bancos e outras Instituições Financeiras) relativamente às regras de valorimetria aplicáveis às contas anuais e consolidadas, acolhendo-se o conceito de “Justo Valor”.

- Em 19 de Julho de 2002, foi aprovado o Regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, publicado no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, em 11 de Setembro de 2002, relativo à aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade, que estipula no essencial:

- A adopção e a utilização, na Comunidade, das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) e interpretações do SIC/IFRIC;

- A publicação no Jornal Oficial das Comunidades Europeias sob a forma de Regulamento, das normas adoptadas na íntegra e em todas as línguas oficiais da Comunidade;

- Que a partir de 1 de Janeiro de 2005 as sociedades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro, deverão elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS);

- Que a partir de 1 de Janeiro de 2005, os Estados Membros possam permitir ou exigir que as contas anuais (individuais) das sociedades, cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro, bem como as contas consolidadas e individuais das sociedades cujos títulos não sejam negociados publicamente, sejam elaboradas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade;

- A criação de um Comité de Regulamentação Contabilística (*Accounting Regulatory Committee – ARC*) órgão de nível político que assistirá a Comissão.

- Em 25 de Setembro de 2002, o Conselho da União Europeia apresentou, sob a forma de proposta de Directiva do Parlamento Europeu e do Conselho, as alterações às Directivas nºs 78/660/CEE, 83/349/CEE do Conselho, incluindo um novo artigo (3-A) que altera a Directiva nº86/635/CEE, com vista a prosseguir três objectivos:

1. Eliminar todos os conflitos existentes entre as directivas contabilísticas e as IAS (em vigor em 1 de Maio de 2002);

2. Garantir que as opções no domínio contabilístico, previstas actualmente ao abrigo das IAS, possam ser aplicadas pelas empresas da U.E. e continuem a basear-se nas directivas contabilísticas para a elaboração das suas contas;
3. Actualizar a estrutura de base das directivas contabilísticas, para que estas assegurem um quadro para apresentação de informações financeiras, que se coadune com as práticas modernas e que seja suficientemente flexível para se adaptar à futura evolução das IAS.

As alterações propostas suprimirão todas as incoerências entre as directivas em causa e as IAS em vigor em 1 de Maio de 2002.

2.1.2. BREVE EVOLUÇÃO EM PORTUGAL

Em Portugal, a evolução do Normativo Contabilístico Nacional é a que, resumidamente, se pode analisar na tabela n.º 4.

Tabela n.º 4 – Síntese da evolução do Normativo Contabilístico Nacional

1976	Criação da Comissão de Normalização Contabilística (CNC)
1977	Aprovação do primeiro POC (POC/77), muito influenciado pela normalização contabilística francesa
1986	Adesão de Portugal à EU
1989	Revisão do POC para transpor a IV Directiva (POC/ 89 - cap. 1 a 12)
1991	Publicação do DL 238/91, como transposição da VII Directiva (cap. 13 e 14 do POC)
A CNC começa a emitir Directrizes Contabilísticas (DC). As DC são o reflexo dos primeiros esforços da CNC para adoptar as principais linhas contabilísticas internacionais	
2003	CNC emite o Projecto de linhas de orientação de um Novo Modelo de Normalização Contabilística Nacional
2004	Publicado o DL 88/2004, de 20/4 – permite, sem exigir, a utilização do Justo Valor na valorimetria de instrumentos
2005	Publicado o DL 35/2005, de 17/2 – transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho
2006	Proposta CNC de 19/10/06: o novo Sistema de Normalização Contabilística que visa a substituição do POC
2007	Em 6 de Março de 2007, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) disponibilizou no seu site, www.cnc.min-financas.pt , o “Projecto de Novo Modelo de Normalização Contabilística” denominado Sistema de Normalização Contabilística (SNC)
23 de Abril de 2009	SNC foi aprovado em Conselho de Ministros

Fonte: Adaptado de www.sncpt.com

2.1.3. CARACTERIZAÇÃO DO SNC

Em Portugal, através da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), aprovou-se em Janeiro de 2003 um documento intitulado “*Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização*”, visando a adaptação das NIC/NIRF ao nosso normativo contabilístico. Neste âmbito, a CNC preparou os projectos dos instrumentos contabilísticos que incorporam o novo modelo que se designa de Sistema de Normalização Contabilística (SNC), e que visa substituir o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e legislação complementar (directrizes contabilísticas, interpretações técnicas, diplomas legais conexos). A transição para o SNC constituirá um processo complexo e exigente, que implicará um esforço de adaptação das empresas e profissionais pelas alterações profundas que impõe na organização interna e nos procedimentos. A adopção do SNC é a maior mudança no ordenamento contabilístico em Portugal, depois da introdução do POC e cuja transição deverá realizar-se no dia 1 de Janeiro de 2010.

Esta transição vai alterar uma ligação ao POC muito enraizada e por isso trará muitas dificuldades, como por exemplo ser substituído por normas e basear-se no entendimento de conceitos. Nesta nova realidade, o SNC deixará de ser um modelo assente em regras, como ainda o é o POC, para passar a ser algo mais flexível e susceptível de julgamento, mais directo, comportando algum dinamismo, mas inevitavelmente maior complexidade. É necessário fazer procedimentos para a adopção das normas, como a reclassificação de activos e passivos e aplicação de novas regras de mensuração dos elementos do balanço de abertura de 2010. Vão existir novos formatos das Demonstrações Financeiras, o vocabulário vai ser diferente como se pode ver na tabela A.8 em anexo, o plano de contas vai ser alterado, etc. Tudo isto leva a uma necessidade de alteração dos sistemas informáticos e à formação de todos os profissionais ligados à contabilidade.

Guimarães (2007) aponta, como razões para a criação do SNC a tentativa aproximação ao modelo do IASB, a compatibilidade com as Directivas Contabilísticas Comunitárias e atender às menores exigências de relato financeiro de um conjunto do tecido empresarial português, mediante a inclusão de uma NCRF-PE.

As principais características do SNC podem encontrar-se na sua introdução e são as seguintes:

- O Sistema de Normalização Contabilística proposto prefigura um modelo baseado em princípios e não em regras, aderente, portanto, ao modelo do IASB (International Accounting Standards Board), adoptado na União Europeia, mas garantindo a compatibilidade com as Directivas Contabilísticas Comunitárias;

- É um modelo em que se atende às diferentes necessidades de relato financeiro, dado o tecido empresarial a que irá ser aplicado, e em que se permite uma intercomunicabilidade quer horizontal, quer vertical;

- Pretende-se que seja suficientemente flexível para acolher com oportunidade as alterações às normas do IASB adoptadas na União Europeia.

Conclui-se, pois, que o modelo de normalização contabilística nacional caracteriza-se pela afinidade com a legislação contabilística da União Europeia (UE), associada com as normas internacionais de contabilidade – Internacional Accounting Standart (IAS) emitidas pelo IASC e com as International Financial Reporting Standards (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB)¹, mantendo-se, contudo, algumas características próprias, como é o exemplo de um código de contas auxiliar. (www.sncpt.com)

O SNC está estruturado da seguinte maneira: apresentação, bases para apresentação de demonstrações financeiras (BADF), âmbito, finalidade e componentes, continuidade, regime do acréscimo, consistência de apresentação, materialidade e agregação, compensação, informação comparativa, modelos de demonstrações financeiras (MDF), código de contas (CC), normas contabilísticas de relato financeiro para grandes e médias empresas (NCRF), normas contabilísticas de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF – PE) e normas interpretativas (NI).

2.1.3.1. NÍVEIS DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Como podemos ver no esquema A.7 em anexo, o SNC prevê a existência de dois níveis de normalização contabilística:

1º Nível - Aplicação das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) tal como adoptadas na União Europeia, aplicável às empresas cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro da UE o que já se concretizou desde 1 de Janeiro de 2005.

Esse nível é constituído por elementos de adopção obrigatória e elementos de adopção facultativa ou recomendada, sendo concebido de forma a permitir a preparação de demonstrações financeiras em conformidade com as normas do IASB. Segundo o blogue rfaconsulting, são elementos de adopção obrigatória:

- **Estrutura Conceptual (EC)** – constitui a tradução oficial para a Língua Portuguesa da Estrutura Conceptual do IASB (IASB – *Framework*).

¹ IASC foi redominado de IASB em Julho de 2001. As normas emitidas por esse organismo de regulação passaram a designar-se de IFRS em vez de IAS como eram designadas as anteriores.

- **Normas Internacionais de Relato Financeiro (IAS/IFRS)** – constituem a tradução oficial para a Língua Portuguesa das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e das “*Internacional Financial Reporting Standards*” (IFRS) emitidas pelo IASB, a publicadas no Jornal Oficial das Comunidades Europeias.

- **Interpretações de Normas Internacionais de Relato Financeiro (SIC – IFRI)** – constituem a tradução oficial para a Língua Portuguesa das “*Internacional Financial Reporting Interpretations*” (SIC-IFRI) preparadas pelo *Internacional Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC), emitidas pelo IASB.

- **Notas anexas adicionais (NAA)** – correspondem às divulgações que venham a ser exigidas pela legislação nacional, para além das que decorrem das IAS/IFRS.

São elementos de adopção facultativa ainda que vivamente recomendada:

- **Modelos de apresentação das Demonstrações Financeiras para Contas Individuais e Contas Consolidadas (MDF)** – constituem os modelos de apresentação das Demonstrações Financeiras para contas individuais e contas consolidadas, a estabelecer em conformidade com os IASB GAAP, comportando: Balanço, Demonstração dos Resultados por Funções, Demonstração dos Resultados por Natureza, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração das Alterações no Capital Próprio.

- **Código das Contas (CC)** – definição de Código de Contas, não exaustivo, contendo no essencial: Quadro síntese de contas e Código de Contas.

2º Nível - estrutura conceptual do segundo nível de normalização é a mesma do primeiro nível, sendo os elementos que constituem esse segundo nível configurados para as necessidades das entidades a que se dirige, de forma a atender à prática contabilística nacional e a assegurar a desejável conexão com o primeiro nível. A existência de um segundo nível de normalização contabilística não deverá, porém, prejudicar a adopção, desde que integral, do primeiro nível da normalização contabilística, pelas entidades, que reunindo as condições referidas adiante, assim o desejarem. Os elementos que constituem o segundo nível de normalização contabilística são:

- **Estrutura Conceptual (EC)** – tal como no primeiro nível, constitui a tradução oficial para Língua Portuguesa do “IASB – *Framework*”.

- **Normativos de carácter geral (NCG)** – correspondem ao elenco de regras que, em articulação e conjuntamente com a mesma estrutura conceptual, forneçam orientações gerais. Incluem-se aqui, designadamente, as matérias objecto dos actuais capítulos 1 a 5 e 13 do POC, adequadamente revistas, actualizadas e reenquadradas.

- **Normas Contabilísticas e de Relato Financeiros (NCRF)** – adaptação das IFRS às necessidades das entidades com menores exigências de relato financeiro, dispensando-se a aplicação de certas IFRS e de determinados procedimentos e divulgações exigidos por IFRS,

que as circunstâncias justificarem, embora garantindo no essencial os critérios de reconhecimento e de mensuração. Na tabela A.4 em anexo, podemos ver quais as Normas que integram tanto a NCRF como a NCRF-PE e a sua NIC correspondente.

- **Normas Interpretativas (NI)** – elaboradas sempre que as circunstâncias o justificarem para esclarecimento/orientação sobre o conteúdo dos restantes componentes deste nível de normalização.

- **Modelos de apresentação de Demonstrações Financeiras para contas individuais e contas consolidadas (MDF)** – correspondem às demonstrações financeiras referidas para o primeiro nível (Balanço, Demonstração dos Resultados por Funções, Demonstração dos Resultados por Naturezas, Demonstração de Fluxos de Caixa e Demonstração das Alterações no Capital Próprio), incluindo ainda, o modelo para divulgação dos princípios contabilísticos e das notas anexas. Estes modelos serão estabelecidos em duas versões, de aplicação geral (MDF – G) e de aplicação simplificada (MDF – S), compatíveis entre si e com os modelos de primeiro nível de normalização.

- **Código de Contas (CC)** – o código de contas deverá ser, em princípio, comum ao primeiro nível.

Fonte: <http://rfaconsulting.blogs.sapo.pt/>

Este segundo nível prevê duas situações. Na primeira existe uma aplicação das Normas de Contabilidade e Relato Financeiro (NCRF) nas empresas com um menor grau de divulgações tendo em conta o facto de as suas contas não se dirigirem aos investidores em mercados regulamentados. Na segunda situação, estamos perante um Regime Simplificado onde existe a aplicação de normas de contabilidade e relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE) – normas que correspondem a uma simplificação adicional das NCRF. Neste nível enquadram-se as PME's, cuja dimensão não ultrapasse dois dos três limites seguintes: €1.000.000 de total de vendas líquidas e outros rendimentos; €500.000 de total de balanço; 20 trabalhadores (número médio durante o exercício). No entanto, as entidades abrangidas neste balizamento podem, por opção, aplicar o conjunto das NCRF.

As entidades incluídas no 2º nível deverão aplicar a NCRF 3 – Adopção pela primeira vez das NCRF. O âmbito desta norma indica que todas as entidades devem elaborar um balanço de abertura à data de transição para as NCRF de acordo com este normativo. Embora não seja exigida publicação, este balanço é o ponto de partida da sua contabilização segundo as NCRF e servirá para comparativo nas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF. Este balanço terá de cumprir as seguintes quatro regras:

- Reconhecimento de todos os activos e passivos, nos termos em que tal seja requerido pelas NCRF;

- “Desreconhecimento” de activos ou passivos que, nos termos das NCRF, não sejam de reconhecer como tal ainda que o fossem no POC;

- Reclassificação de itens que eram reconhecidos como determinado tipo de activo, passivo ou capital próprio no âmbito do POC, mas que devem ser reconhecidos como um tipo diferente de acordo com as NCRF;

- Mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos, de acordo com os princípios estabelecidos nas NCRF.

Fonte: www.sncpt.pt

2.1.3.2. AS PRINCIPAIS MUDANÇAS DE CONCEITOS

O SNC vai exigir maior domínio de conceitos e menor conhecimento das regras de registo contabilístico, comparativamente com o POC. A contabilização e a geração da informação financeira são essencialmente baseadas em conceitos expressos nas normas NCRF. Como já foi referido, na tabela A.8 em anexo podemos encontrar um quadro com alguma da nova terminologia utilizada pelo SNC. No site www.sncpt.com apresentam-se alguns dos novos conceitos introduzidos pelo SNC, face ao que estava estatuído no POC:

- **Classificação de activos e passivos:**

Activo - Um activo é um recurso controlado pela empresa de que se espera um influxo de benefícios económicos futuros para a empresa, originado por eventos passados. Agora passamos a ter activos correntes e não correntes. Para ser Activo Corrente tem que se verificar uma destas condições: espera-se que seja vendido ou consumido num ciclo operacional; tem que ser detido com a finalidade de ser negociado; ser caixa ou equivalente de caixa; espera-se que seja realizada num período até 12 meses da data do balanço; esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado. Os que não respeitam as condições são Activos não correntes e como exemplo podem ser: Activos biológicos¹ (novo); Activos fixos tangíveis¹ (nova denominação); Activos fixos intangíveis¹ (nova denominação); Locações¹; Propriedades de investimento (novo)¹; Activos contingentes¹ (novo); Activos detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas (novo). Na tabela A.8 em anexo estão apresentados quais os conceitos que se transformaram nos referidos acima.

Passivo - Um passivo é uma obrigação presente da empresa de que se espera um exfluxo de recursos, originado por eventos passados. Para ser um passivo corrente tem que verificar uma destas condições: espera-se que seja liquidado num ciclo operacional; seja detido com a finalidade de ser negociado; deva ser liquidado num período até 12 meses da data do balanço; a entidade não tenha “um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo a

¹ Ver definição em Glossário

mais de 12 meses de data de fim do balanço”. Os passivos correntes podem ser: fornecedores; empréstimos a menos de 3 meses.

Os que não respeitam essas condições são passivos não correntes, por exemplo: empréstimos concedidos de longo prazo; obrigações.

- **Gastos e Rendimentos:**

Gastos - São diminuições nos benefícios económicos, durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deprecimentos de activos ou na incorrência de passivos, que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio. A anterior designação de custos passa a gastos.

Rendimentos - São aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico, na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio. A anterior designação de proveitos passa a designar-se por réditos ou rendimentos.

Ferreira (2007:38) diz que a definição de rendimentos engloba quer réditos quer ganhos. Os réditos provêm do decurso das actividades ordinárias de uma entidade sendo referidos por uma variedade de nomes diferentes incluindo vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties* e rendas que satisfaçam a definição de rendimentos e podem, ou não, provir do decurso das actividades ordinárias de uma entidade. Os ganhos representam aumentos em benefícios económicos e, como tal, não são de natureza diferente do rédito. Daqui que não são vistos como constituindo um elemento separado nesta «Estrutura Conceptual».

- **Reconhecimento e mensuração**

Reconhecimento – É, no seu sentido sucinto, o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de uma classe e os critérios de reconhecimento.

Mensuração (ou Valorimetria) – É, no seu sentido sucinto, o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das DF's devem ser reconhecidos e inscritos no balanço e demonstração dos resultados. As Bases de Mensuração são feitas pelo custo histórico, custo corrente, valor realizável (de liquidação), valor presente (actual) ou justo valor.

- **Imparidade**

A NCRF 12 – Imparidade de Activos tem como objectivo prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar para assegurar que os seus activos sejam escriturados por não mais do que a sua quantia recuperável. Desta forma, um activo é considerado escriturado por mais do que a sua quantia recuperável se a sua quantia escriturada exceder a quantia a ser recuperada através do uso ou venda do activo. Se este for o caso, então o activo é descrito como estando com imparidade e a norma exige que a entidade reconheça uma perda por imparidade.

- **Reversões**

Ocorrem quando se regista uma variação positiva do justo valor ou da imparidade. Caso tenha ocorrido registo de imparidade em períodos anteriores tem que se reverter primeiro a imparidade ou se regista uma variação negativa do justo valor; caso tenha ocorrido uma revalorização positiva em períodos anteriores tem que se reverter primeiro a variação positiva.

No anexo 4 as tabelas A.5, A.6 e A.7 sintetizam as principais diferenças entre o POC e o SNC.

2.1.2. NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA EM MATÉRIAS AMBIENTAIS

A crescente necessidade de informação ambiental tem motivado um crescimento exponencial dos esforços para permitir a comunicação da informação ambiental financeira e não financeira, como se observa na tabela seguinte:

Tabela n.º 5 – Esforços para tratamento das matérias ambientais

Ano	Descrição	País, Outro
1975	SFSAS nº 5 – contabilizar contingências (entre outras obrigações de natureza meio ambiental).	FASB
1986	Acta Única - documento que começa a traduzir as preocupações ambientais na União Europeia.	União Europeia
1989	Enterprise Act, introduz os requisitos da informação anual ambiental para as empresas que produzem impactos ambientais significativos.	Noruega
1993	5º Programa em matéria de ambiente “em direcção a um desenvolvimento sustentável”. CICA emitiu a norma “custos e passivos ambientais”	União Europeia Canadá
1997	Promulgado o Protocolo de Kyoto, sobre Mudanças Climáticas, no Japão.	Nações Unidas
1999	Comunicação europeia “mercado único e ambiente”.	União Europeia
2001	6º Programa em matéria de ambiente “meio ambiente 2010 – o futuro está em nossa mãos”. Publicação do Livro verde que promove a responsabilidade social empresarial. Recomendação da Comissão 2001/453/CE respeitante ao reconhecimento, valorimetria e à prestação de informações sobre questões ambientais nas contas anuais e no relatório de gestão das sociedades.	União Europeia
2002	Proposta de directiva europeia sobre responsabilidade meio ambiental. Aprovação pela CNC da DC 29 – matérias ambientais. Resolução do ICAC para aprovação de normas, reconhecimento, valorimetria e informação dos aspectos meio ambiental nas contas anuais.	União Europeia Portugal Espanha
2003	Directiva 2003/51/CE altera a 4ª e 7ª Directivas, no sentido destas não contemplarem apenas aspectos financeiros nas contas anuais, mas também itens ambientais. Directiva 2003/87/CE impõem a necessidade de estabelecer o tratamento contabilístico dos direitos de emissão, e com isso influenciou, entre outros países	União Europeia

	membros, Portugal, a emitir normas no seu espaço geográfico sobre esta matéria. (Cumprido o estabelecido no Protocolo de Kyoto).	
2006	Interpretação técnica nº 4 – direitos de emissão de gases com efeito estufa: contabilização das licenças de emissão.	Portugal
2009	Aprovação do SNC, que contém a NCRF 26 – Matérias Ambientais.	Portugal

Fonte: Adaptado de Faria (2008: 81)

Exclusivamente sobre a temática da contabilidade ambiental, por enquanto não existe nenhuma Norma Internacional de Contabilidade. Segundo Gonçalves e Heliodoro (2005:1), presume-se que tal não virá a acontecer dada a existência de múltiplos interesses. No entanto, a informação referente ao ambiente consta em diferentes Normas Internacionais de Contabilidade, entre elas e segundo Eugénio (2004:47):

- **IAS 1- Sugestão de apresentação do relatório ambiental** – sugestão de apresentação do relatório ambiental;
- **IAS 16 – Activos Fixos Tangíveis** – o activo fixo tangível pode ser adquirido por razões de segurança ou ambiente;
- **IAS 34 – Relato Financeiro Intercalar** – no apêndice C menciona a provisão para custos ambientais; a finalidade é ilustrar a aplicação das normas ajudando a clarificar o seu sentido;
- **IAS 36 – Imparidade de Activos** – perdas de valor que se verifiquem por questões ambientais;
- **IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes** – no seu conteúdo faz várias alusões ao meio ambiente;
- **IAS 38 – Activos Intangíveis** – Tratamento contabilístico dos activos intangíveis; empresa pode deter alguns activos relacionados com questões ambientais.

Actualmente, no normativo Português existe a NCRF 26 – Matérias ambientais. Para este tema a NCRF-PE reservou o capítulo 18. Esta NCRF é a única norma que não provem de uma NIC. Existem, também, outras NCRF que fazem alusões aos aspectos ambientais, são elas:

- **NCRF 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras** – refere que as matérias de carácter ambiental devem estar incluídas no Anexo.
- **NCRF 3 - Adopção pela primeira vez das NCRF** – menciona que em relação ao reconhecimento é expectável que em de Matérias Ambientais, de acordo com as NCRF, muitas entidades reconheçam activos e passivos que não eram reconhecidos como tal segundo o POC. Em relação à mensuração é referido que existe a possibilidade dos itens relacionados com as Matérias Ambientais terem de ser mensurados segundo critérios diferentes.
- **NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis** – o activo fixo tangível pode ser adquirido por razões de segurança ou ambiente;

- **NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes** – no seu conteúdo faz várias alusões ao meio ambiente;

- **NCRF 6 – Activos Intangíveis** – No Activo Não Corrente a rubrica Activos Intangíveis é destinada a apresentar as quantias, líquidas de amortizações e de perdas por imparidade acumuladas, dos activos tratados pela NCRF 6 – Activos Intangíveis, também relevam as quantias de activos intangíveis decorrentes da aplicação da NCRF 26 – Matérias Ambientais.

2.2. O MEIO AMBIENTE E A CONTABILIDADE AMBIENTAL

Não restam dúvidas que as alterações climáticas e outros fenómenos ecológicos que se estão a verificar são consequência dos nossos actos e é apenas o início de algo que pode ser trágico para a Humanidade. Hoje em dia, existem incertezas em relação à dimensão das consequências que o comportamento do Homem tem no ambiente.

O ambiente de desenvolvimento, consumismo e a consequente utilização dos recursos naturais está a esgotá-los e a criar uma ameaça cada vez mais eminente de chegarmos a um ponto sem retorno. Precisamos de reencontrar o respeito pelo meio ambiente, preocupação e o cuidado com a Natureza, pois é factor essencial para a existência de um planeta Terra como o conhecemos e que permite a sobrevivência Humana em harmonia com todos os seus habitantes.

Tornou-se decisivo saber o que está a acontecer, quais os efeitos do nosso comportamento, para saber o que precisamos de mudar. A preocupação mundial em volta do meio ambiente está a crescer e são criados, desde o século passado, terminologias, regras, procedimentos, normas e políticas ambientais. Surgem conceitos como o desenvolvimento sustentável, produtos verdes, eficiência ecológica, escassez dos recursos naturais e, entre outros, a contabilidade ambiental. Para melhor compreender este assunto há vários conceitos que estão definidos, em anexo, no Glossário.

Sendo o ambiente uma questão estratégica para toda a comunidade, a nível empresarial deve-se ter um cuidado especial, uma vez que as empresas são uma das principais fontes de poluição. Além disso, as suas políticas de responsabilidade social junto com o respeito pelas leis ambientais podem determinar o futuro de uma empresa. É necessário que os dados contabilísticos mostrem a imagem fiel e verdadeira da empresa, pelo que terá necessariamente de passar a incluir a informação ambiental.

Com o aparecimento do Princípio do Poluidor Pagador instituído na política ambiental as empresas são obrigadas a interiorizar os custos de poluição. Custos que antes eram ignorados e suportados pela sociedade. Eugénio (2004) refere que “No fundo trata-se de fazer assumir a responsabilidade aos utilizadores de providenciar as condições e disponibilidade futura dos recursos”.

O Ambiente é, sem dúvida, um factor essencial à gestão empresarial. As empresas podem optar por encará-lo como uma restrição à sua actividade ou aproveitar todas as oportunidades de negócio que daí surgem. A preocupação pelo Ambiente pode ser uma oportunidade de mostrar a responsabilidade social e melhorar a imagem da empresa.

Como referiu Kraemer (2006) a contabilidade ambiental aliada aos Sistemas de Gestão Ambiental, são um importante instrumento no apoio à gestão, pois trata-se de uma fonte de informação valiosa. A Contabilidade não vai resolver os problemas ambientais, mas face à sua capacidade de fornecer informações, pode alertar os vários actores sociais para a gravidade do problema vivenciado, ajudando desta forma na procura de soluções.

Portanto, a participação da Contabilidade é, por isso, de extrema importância, visto despertar o interesse para as questões ambientais, ajudando a classe empresarial a implementar, na sua gestão, a variável ambiental, não apenas por constar na legislação, mas em consequência de uma verdadeira consciencialização ecológica.

Podemos encontrar inúmeras definições de contabilidade ambiental:

Segundo Bergamini Jr. (1999:3), a contabilidade ambiental tem o objectivo de registar as transacções da empresa que impactam o meio ambiente e os efeitos das mesmas que afectam, ou deveriam afectar, a posição económica e financeira dos negócios da empresa.

Christophe, citado por Tinoco (2001:100) define Contabilidade Ambiental como “um sistema destinado a dar informações sobre a rarefacção dos elementos naturais, engrenado pelas actividades das empresas e sobre as medidas tomadas para evitar esta rarefacção”.

Kraemer (2006) define a Contabilidade Ambiental como “o processo que facilita as decisões relativas à actuação ambiental da empresa a partir da selecção de indicadores e análises de dados, da avaliação destas informações com relação aos critérios de actuação ambiental, da comunicação, e da revisão e melhoria periódica de tais procedimentos.”

Para Tinoco & Kraemer (2004:64), a contabilidade ambiental é mais ambiciosa que a contabilidade tradicional, pois baseia-se em conhecer as externalidades negativas e registar, medir, avaliar e divulgar todos os eventos ambientais.

No site www.valoronline.com podemos ler que a Contabilidade Ambiental terá então como objectivo direccionar o sistema de informações já adoptado pela Contabilidade Tradicional para a mensuração e evidenciação aos utilizadores da informação contabilística do impacto ambiental no património das organizações e da conduta da empresa em relação ao meio ambiente.

2.2.1. VANTAGENS E OBSTÁCULOS DA CONTABILIDADE AMBIENTAL

Tanto a elaboração como a divulgação de informação ambiental defrontam-se com várias dificuldades.

As maiores dificuldades surgem dado que a maioria dos elementos ambientais não ter preço e tem uma avaliação difícil. Para a divulgação da informação as próprias empresas colocam entraves. Eugénio (2004:65) refere que estas dificuldades prendem-se principalmente com as seguintes questões:

- Ausência de definição de custos ambientais;
- Dificuldades em calcular um passivo ambiental efectivo;
- Problema em determinar a existência de uma obrigação no futuro por conta de custos passados;
- Falta de clareza no tratamento a ser dado aos “activos de vida longa”, como por exemplo o caso de uma central nuclear;
- Reduzida transparência em relação aos danos provocados pela empresa nos seus activos próprios.

Não podemos deixar de referir as inúmeras vantagens da Contabilidade Ambiental, Kraemer (2006) assinala as seguintes:

- Identifica, estima, aloca, administra e reduz os custos, particularmente os tipos ambientais de custos.
 - Controla o uso e os fluxos da energia e dos materiais.
 - Dá informação mais exacta e detalhada para suportar o estabelecimento e a participação em programas voluntários, custos efectivos para melhorar o desempenho ambiental.
 - Informação mais exacta e mais detalhada para a medida e o relatório de desempenho ambiental, assim melhora a imagem da empresa com os *stakeholders*, tais como clientes, comunidades locais, empregados, governo e fornecedores.
 - Permite o uso mais eficiente de recursos naturais, incluindo a energia e a água;
 - Reduz os custos externos relacionados com a poluição da indústria, tal como os custos da monitorização ambiental.
 - Fornece informações para a tomada de decisão, melhorando a política pública.
 - Fornece a informação ambiental industrial do desempenho que pode ser usada no contexto mais extenso das avaliações do desempenho e de condições ambientais nas economias e em regiões geográficas.

Apesar das dificuldades que se apresentam para divulgar a informação ambiental deve ser feito um esforço por parte das empresas para melhorar o seu relato (financeiro e não financeiro) e a sua aplicação de políticas ambientais, não só porque a lei o impõe mas por uma consciência social.

2.2.2. OS GRUPOS DE INTERESSE DA INFORMAÇÃO AMBIENTAL

Um dos motivos para uma empresa adoptar uma Contabilidade Ambiental é a pressão exercida tanto internamente como externamente para a divulgação de informação ambiental.

A informação contabilística de natureza ambiental destina-se a um conjunto diversificado de utilizadores que, segundo Eugénio (2006: 46), são cada vez mais exigentes. A procura de informação pelos utilizadores varia conforme o grau de desenvolvimento e a política de um país, bem como, de acordo com a relação com a empresa: proprietários ou não.

Independentemente do tipo de destinatário da informação contabilística, qualquer um deseja que toda a informação da empresa esteja reflectida nas contas que esta apresenta. Todos os valores são susceptíveis de influenciar a imagem geral da empresa e conseqüentemente o processo de tomada de decisão.

Os principais interessados na informação ambiental são: trabalhadores, investidores, comunidade local, clientes, fornecedores, administração pública, entidades financeiras e investidores, público em geral e organizações ecológicas. Podemos ver os seus interesses específicos na tabela n.º 5.

Tabela n.º 5 – Destinatários e necessidades de informação ambiental

Destinatários	Necessidades de informação ambiental
Trabalhadores	Instituições que oferecem melhores condições de trabalho, protegendo o ambiente; Saúde e segurança no local de trabalho Compreender quais as razões que levam a empresa a investir ambientalmente e como isso pode afectar o emprego.
Investidores	Proteger-se de perdas inesperadas com base nas agressões da empresa ao meio ambiente.
Comunidade local	Riscos de saúde; Ruídos e odores; Resíduos expelidos directamente para a natureza. Programas para gerir os riscos e os impactos ambientais.
Clientes	Segurança e garantia nos produtos; Avaliar a conveniência da empresa como potencial fornecedor; Comparar a actuação da empresa com a de fornecedores alternativos; Estar informados sobre possíveis riscos e responsabilidades ambientais; Estar informados dos impactos ambientais associados com produtos e serviços que eles compram.
Fornecedores	Segurança e garantia nos produtos; Preocupações estratégicas (por exemplo conhecer se o cliente estabelece algum requisito prévio aos fornecedores antes de contratar ou comprar).
Administração pública	Cumprimento da legislação ambiental; Acidentes e denúncias;

	Recolha de ideias da prática empresarial para a elaboração de novas normas reguladoras.
Entidades financeiras / Investidores	Resultados financeiros; Custos ambientais e sua gestão; Vantagens comerciais com a gestão ambiental; Custos do não cumprimento legal. Risco financeiro para tomar decisões ponderadas nos campos do seguro, crédito e investimento.
Público em geral	Exigências de responsabilidade social da empresa.
Organizações Ecológicas	Informação ambiental de âmbito local; Impacto nos ecossistemas; Impactos ambientais presentes e futuros face à actividade da empresa.

Fonte: Adaptado de Kramer (2006)

2.2.3. NCRF 26 – MATÉRIAS AMBIENTAIS

A 30 de Maio de 2001, a União Europeia publica a recomendação da Comissão Europeia nº 2001/453/CE que vem apresentar orientações às empresas europeias quanto ao relato das matérias ambientais nas suas contas anuais. Vários países da União Europeia tentaram transpor essa recomendação para a sua normalização nacional.

Em Portugal a 5 de Julho de 2002 é aprovada pela CNC a DC 29 – Matérias Ambientais. Esta directriz entrou em vigor em 2003, foi homologada em 25 de Junho de 2004 e publicada em DR a 18 de Abril de 2005. Assim, a presente directriz apenas começou a fazer efeito sobre as contas do exercício económico de 2006 e seguintes. Até 2006 a sua aplicação não era obrigatória. A partir de 2006 a sua obrigatoriedade legal impõem às empresas nacionais a divulgação das matérias ambientais. A publicação e entrada em vigor da DC 29 segundo Eugénio (2004), significou um importante passo em termos de normalização, no respeitante ao reconhecimento, valorimetria e informação ambiental a divulgar nas contas e no relatório de gestão das sociedades. Ao analisar as alterações face ao antes e depois do nascimento e entrada em vigor da DC 29, podemos concluir:

Tabela n.º6 – Período Pré e pós publicação da DC 29

Período pré aparecimento da DC 29	Período pós aparecimento da DC 29
Existia falta de divulgação da informação ambiental.	Aparece por influência da recomendação europeia de 2001.
Havia o problema de reconhecimento e mensuração nas DF's tradicionais.	Continua a manter-se a necessidade de relato das matérias ambientais e aumentam as pressões ao seu relato, principalmente pelo debate académico que evidencia a necessidade de informação ambiental para tornar a imagem da empresa verdadeira e apropriada e dar maior utilidade ao processo de tomada de decisão.
Existiam sugestões e alternativas ao uso das DF's tradicionais que permitiram em casos muito singulares o relato informativo das matérias ambientais	Continua a existir o problema do

em mapas e relatórios específicos	reconhecimento da medida e do uso alternativo de mapas ou relatórios para relato da informação ambiental fora das DF's tradicionais.
-----------------------------------	--

Fonte: Faria (2008: 87)

As matérias ambientais continuaram a ser regulamentadas no SNC com a norma NCRF 26 – Matérias Ambientais e dedicou-lhe, também, o capítulo 18 da NCRF - PE. A NCRF 26 é muito semelhante à DC 29, apenas podemos registar algumas diferenças a nível de linguagem e de relato da informação financeira. Para o reconhecimento das matérias ambientais o SNC define o balanço e o POC permite o seu reconhecimento tanto no balanço como na demonstração dos resultados.

Na tabela seguinte podemos ver um resumo da estrutura da NCRF 26:

Tabela n.º 7 – Resumo da NCRF 26

Resumo da NCRF 26	
Objectivo	<ul style="list-style-type: none"> • Prescrever os critérios para o reconhecimento, mensuração e divulgação relativos aos dispêndios de carácter ambiental, aos passivos e riscos ambientais e aos activos com eles relacionados resultantes de transacções e acontecimentos que afectem, ou sejam susceptíveis de afectar, a posição financeira e os resultados da entidade relatada.
Âmbito	<ul style="list-style-type: none"> • Aplicada às informações a prestar nas demonstrações financeiras e no relatório de gestão das entidades no que diz respeito a matérias ambientais, devendo os critérios de reconhecimento e mensuração ser aplicados de forma consistente a todas as entidades que sejam objecto de consolidação
Definições¹	<ul style="list-style-type: none"> • Provisão • Passivo • Acontecimento que cria obrigações • Obrigação legal • Obrigação construtiva • Passivo contingente • Contrato oneroso¹ • Reestruturação • Activo contingente • Quantia recuperável • Preço de venda líquido • Custos com a alienação • Valor de uso

¹ Podemos encontrar as definições mais importantes para o conhecimento do tema no glossário.

	<ul style="list-style-type: none"> • Perda de imparidade • Quantia escriturada • Ambiente • Dispêndios de carácter ambiental 	
Reconhecimento	<ul style="list-style-type: none"> • De passivos de carácter ambiental • De dispêndios de carácter ambiental 	<ul style="list-style-type: none"> • Reconhecimento de passivos sempre que ocorra uma obrigação legal ou construtiva relativa a danos ambientais • Reconhecimento de activos e passivos com base em estimativas fiáveis • Em caso de não fiabilidade das estimativas, apenas divulgação • Dispêndios de carácter ambiental, em regra, tratados como gastos do período, mas • Possibilidade de capitalização de dispêndios, se estiverem satisfeitos os requisitos de activo
Mensuração	<ul style="list-style-type: none"> • Dos Passivos Ambientais 	<ul style="list-style-type: none"> • Selecção da melhor estimativa possível, em função da natureza, tempestividade e probabilidade da ocorrência de futuras liquidações • Possibilidade de constituição gradual das quantias de passivos ambientais • Passivos ambientais de longo prazo: Possibilidade de uso do valor presente/descontado dos fluxos de caixa futuros ou do custo corrente
Apresentação e Divulgação	<ul style="list-style-type: none"> • No Relatório de Gestão 	<ul style="list-style-type: none"> • Políticas e programas de protecção ambiental • Grau de implementação dos programas ambientais • Melhorias ambientais conseguidas • Indicadores de eco-eficiência
	<ul style="list-style-type: none"> • No anexo 	<ul style="list-style-type: none"> • Políticas contabilísticas nos activos e passivos ambientais especialmente nos passivos ambientais de longo prazo • Critérios de mensuração de activos e passivos • Quantias dos passivos ambientais, separando as quantias descontadas das não descontadas • Contingências de carácter ambiental

Fonte: Adaptado de Cipriano (2008:85)

Reconhecimento

Reconhecimento de passivos de carácter ambiental.

A NCRF 26 no seu parágrafo 12 reconhece como passivo de carácter ambiental a probabilidade de uma saída de recursos, compreendendo benefícios económicos resultantes da liquidação de uma obrigação presente de carácter ambiental e que tenha surgido em consequência de acontecimentos passados e cuja quantia de liquidação seja mensurável de forma fiável.

A obrigação deve ser bem definida e tanto pode ser de natureza legal ou contratual, se existir por parte da entidade uma obrigação legal ou contratual de evitar reduzir ou reparar

danos ambientais, como pode ser construtiva caso resulte da própria actuação da entidade e em que essa tenha assumido publicamente a intenção de evitar, reduzir ou reparar danos ambientais. Se existirem danos materiais causados pela empresa mas que não tenham com ela nenhuma das obrigações anteriores não pode ser qualificados como passivos de carácter ambiental.

O parágrafo 15 diz que um passivo de carácter ambiental deve reconhecer-se quando se consegue estabelecer uma estimativa fiável dos custos decorrentes da obrigação subjacente. Quando, à data do encerramento do balanço, não exista uma quantificação exacta duma obrigação claramente definida, mas seja possível fazer-se uma estimativa fiável da quantia da obrigação deve ser constituída uma Provisão.

Um passivo contingente é uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados. Esta obrigação tanto pode ser confirmada pela ocorrência ou não de acontecimentos futuros incertos ou não é reconhecida, por não poder ser mensurável ou ser pouco provável.

Os Passivos Contingentes de carácter ambiental não devem ser reconhecidos no Balanço, mas devem ser divulgados no Anexo, a não ser que seja muito remota a possibilidade da obrigação se concretizar. Nesse caso não se considera necessário divulgar essa informação.

Em relação ao reconhecimento dos passivos ambientais a norma refere também a compensação de passivos e reembolsos esperados. No parágrafo 19 da norma temos: “caso a entidade preveja que algum ou todos os dispêndios relacionados com um passivo de carácter ambiental venham a ser reembolsados por uma outra parte, reembolso este que apenas deverá ser reconhecido quando considerado como certo. Este reembolso apenas poderá ser utilizado como compensação de um passivo de carácter ambiental quando houver lugar a direito legal a essa compensação e a entidade em questão tiver a intenção de o utilizar.”

Reconhecimento dos dispêndios de carácter ambiental

Os dispêndios de carácter ambiental¹ devem ser reconhecidos como gastos no período em que são incorridos, a não ser que satisfaçam os critérios para ser considerados como um activo.

Capitalização dos dispêndios de carácter ambiental

Para que os dispêndios de carácter ambiental sejam considerados como activos e não como gastos do período têm que satisfazer as seguintes condições:

- a) Prolonguem a vida útil, aumentem a capacidade, melhorarem a segurança ou eficiência de outros activos detidos pela entidade;
- b) Sirvam para reduzir ou evitar a contaminação ambiental provocada por actividades futuras, sendo também melhoradas as condições originais do bem.

¹ Ver definição no Glossário

Se além de preencherem os requisitos para serem considerados activos, ainda tenham sido incorridos para evitar ou reduzir danos futuros, ou para preservar recursos e proporcionem benefícios económicos no futuro, podem ser capitalizados.

Quando o dispêndio de carácter ambiental, que seja reconhecido como activo e como tal capitalizável, esteja relacionado com outro activo já existente, deve ser considerado como parte integrante desse activo, não devendo ser reconhecido separadamente.

Imparidade de activos

Acontecimentos de carácter ambiental podem levar a redução de valor de um activo, por exemplo de uma contaminação de um local, assim, o seu valor líquido deverá ser ajustado. Se a quantia recuperável for inferior à contabilizada, teremos uma perda por imparidade e tem que se ajustar esse valor. A quantia desse ajustamento deverá ser imputada a resultados do período.

Mensuração

Mensuração dos Passivos Ambientais

Segundo a NCRF 26, no parágrafo 35, um Passivo Ambiental é reconhecido quando for possível fazer uma estimativa fiável dos dispêndios para liquidar a obrigação.

Existe a possibilidade de se fazerem várias estimativas para o mesmo passivo. A estimativa a ser escolhida deve ser a “melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço”. Importa, também, ter em conta a evolução futura da técnica e da legislação. Quando não é possível determinar a melhor estimativa com fiabilidade suficiente o passivo deve ser considerado contingente e divulgado em Anexo, junto com as razões da impossibilidade de ser feita.

Para a mensuração do valor do passivo ambiental, a norma refere os seguintes pontos a seguir: os dispêndios incrementais directos do esforço de reparação, as remunerações e prestações pagas aos trabalhadores que se encontre previsto dedicarem-se ao processo de restauração, as obrigações de controlo após reparação dos danos causados e o progresso tecnológico na medida em que seja provável que as autoridades recomendem a utilização de novas tecnologias.

Provisões para restauro de locais contaminados e custos de desmantelamento

Segundo a NCRF 26, os dispêndios relacionados com o restauro de locais, remoção de desperdícios acumulados, paragem ou remoção de activos, que a entidade seja obrigada a incorrer devem ser reconhecidos segundo os critérios estabelecidos para os passivos de carácter ambiental. Este passivo deve ser reconhecido na data em que tiver início a actividade de e por isso surgir a obrigação.

No caso de se tratar de actividades de longo prazo, é permitida uma constituição gradual de uma provisão para esses dispêndios. Uma fracção dessa provisão é imputada como gasto em cada período contabilístico.

Descontos dos Passivos Ambientais de longo prazo

Quando os passivos ambientais não sejam liquidados num futuro próximo pode-se recorrer à mensuração pelo valor presente, ou seja, descontado, caso a obrigação, a quantia e a data dos pagamentos estiverem fixados ou possam ser calculados com fiabilidade. Também se pode optar pela mensuração ao custo corrente, que é o custo estimado não descontado. O método utilizado deve ser relatado em Anexo.

A empresa deve ser consistente com as suas políticas, isto é, deve utilizar o mesmo método na mensuração dos seus Passivos Ambientais, e deve também aplicar o mesmo método a todos os Activos relacionados com a recuperação de uma parte ou totalidade de um Passivo.

Apresentação e divulgação

A NCRF 26 determina que as matérias ambientais devem ser objecto de divulgação desde que sejam materialmente relevantes para a avaliação do desempenho financeiro ou posição financeira da empresa. A norma refere a divulgação no Relatório de Gestão e no Anexo.

Divulgações no Relatório de Gestão

No Relatório de Gestão, segundo o artigo 66º do Código das Sociedades Comerciais deverá incluir-se uma descrição de todas as matérias relevantes para o desempenho e posição financeira e elaborar uma análise objectiva da evolução e situação das actividades da empresa directamente ligadas às questões ambientais.

As divulgações a ser feitas são referentes: às políticas e os programas adoptados pela empresa relativamente a medidas de protecção ambiental, a extensão em que tenham sido implementadas ou estejam em curso medidas ambientais impostas legalmente ou para antecipar uma futura legislação, as melhorias efectuadas em áreas chave de protecção ambiental (ver os objectivos previstos e os desvios destes). Relatar informações sobre o desempenho ambiental nomeadamente o consumo de energia, matérias-primas, água, emissões e remoção de resíduos, através de indicadores de eco-eficiência. Por último, caso a entidade venha a emitir um relatório ambiental este deve ser mencionado no Relatório de Gestão.

Divulgações no Anexo

O modelo do Anexo do SNC reserva o ponto 26 para as matérias ambientais. Aí são descritas todas as informações que este deve conter relacionadas com as matérias ambientais, realço as seguintes: descrição dos critérios de mensuração e métodos utilizados no cálculo do ajustamento de valor, os incentivos públicos, informações sobre provisões ambientais, os Passivos Ambientais devem ser descritos, entre outros. Devem mencionar-se os custos incorridos com multas e outras penalidades pelo não cumprimento dos regulamentos ambientais, bem como indemnizações pagas a terceiros.

2.2.4. NCRF PE

Como já foi referido o SNC para as entidades de menor necessidade de relato financeiro criou a NCRF PE. Esta norma dedica o seu capítulo 18 às matérias ambientais. A tabela n.º 8 apresenta um resumo da sua estrutura.

Tabela n.º 8 - Resumo da NCRF PE

Resumo do Capítulo 18 da NCRF – PE		
Reconhecimento	<ul style="list-style-type: none">• De passivos de carácter ambiental• De dispêndios de carácter ambiental	<ul style="list-style-type: none">• Reconhecimento de passivos sempre que ocorra uma obrigação legal ou construtiva relativa a danos ambientais• Reconhecimento de activos e passivos com base em estimativas fiáveis• Em caso de não fiabilidade das estimativas, apenas divulgação• Dispêndios de carácter ambiental, em regra, tratados como gastos do período, mas• Possibilidade de capitalização de dispêndios, se estiverem satisfeitos os requisitos de activo
Mensuração	<ul style="list-style-type: none">• Dos Passivos Ambientais	<ul style="list-style-type: none">• Selecção da melhor estimativa possível, em função da natureza, tempestividade e probabilidade da ocorrência de futuras liquidações• Possibilidade de constituição gradual das quantias de passivos ambientais• Passivos ambientais de longo prazo: Possibilidade de uso do valor presente/descontado dos fluxos de caixa futuros ou do custo corrente
Apresentação e Divulgação	<ul style="list-style-type: none">• No Balanço	<ul style="list-style-type: none">• As provisões de carácter ambiental devem ser apresentadas no Balanço em rubrica autónoma.
	<ul style="list-style-type: none">• No anexo	<ul style="list-style-type: none">• Políticas contabilísticas nos activos e passivos ambientais especialmente nos passivos ambientais de longo prazo• Critérios de mensuração de activos e passivos• Multas e outras penalidades

Fonte: Adaptado de Cipriano (2008:85)

Como podemos verificar esta norma é uma versão reduzida na NCRF 26. Apresenta apenas diferenças na divulgação da informação, onde remete para o Balanço e não para o Relatório de Gestão, sendo a informação a divulgar em cada um deles é consideravelmente diferente.

2.2.5. RELATO AMBIENTAL

Além do referido na NCRF 26 e NCRF PE, as empresas não são obrigadas a publicar mais nenhuma informação ambiental no relatório e contas. Nas demonstrações financeiras do SNC, as Matérias Ambientais apenas se reflectem directamente nas rubricas do Balanço de

Activos Intangíveis e de Provisões. No entanto, é cada vez mais comum as empresas optarem por fazer divulgação ambiental de forma voluntária. Esta tanto pode ser incluída nas contas financeiras da empresa como podem ser feitos relatórios ambientais autónomos.

Na tabela apresentada de seguida Gonçalves e Heliodoro (2005:8) referem onde a informação de diversas naturezas de podem evidenciar.

Tabela n.º 9 - Divulgação da Informação Ambiental

Informações quantitativas	Balanço, Demonstração dos resultados, Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados e Relatório de gestão.
Informações qualitativas	Relatos ambientais específicos ou a incluir no anexo do relatório anual, divulgando a responsabilidade social da empresa.
Indicadores específicos	Avaliação da actuação da empresa no meio ambiente. São importantes para o sistema de gestão ambiental
Novos modelos contabilísticos	EcoBalanço, Declaração do Ambiente, Pollutants Input-Output Reconciliation (PIOR)Statements.

Fonte: Gonçalves e Heliodoro (2005:8)

2.2.5.1. BALANÇO

Segue-se uma análise da Informação Ambiental e do impacto que esta produz em cada uma das contas do Activo, do Passivo e do Capital Próprio.

Tabela n.º 10 – Impacto da Informação Ambiental no Balanço

Imobilizado Corpóreo	Impairment – diminuição de valor. Registrar todos os bens que estão a ser afectados por questões ambientais ou os que a empresa adquire com o objectivo de melhorias ambientais
Imobilizado Incorpóreo	Separar todas as despesas de investigação e desenvolvimento que ocorram com o objectivo de implementação de tecnologias limpas ou desenvolvimento de processos produtivos mais amigos do ambiente. Identificar as patentes, licenças ou marcas ambientais que tenham de ser registadas.
Investimentos Financeiros	Desvalorizações sofridas após auditorias ambientais ajustando o preço ao valor real. É necessário a criação das respectivas provisões.
Amortizações e Depreciações	Reflectir as alterações na vida útil dos bens. Ajustar o valor dos bens.
Existências	Stock obsoleto dado o aparecimento de matérias-primas mais “amigas” do ambiente ou por alteração do imobilizado que exija agora outro tipo
Clientes	Dificuldades financeiras por riscos ambientais decorrentes de comportamento incorrecto de Clientes e que conduzam ao pagamento de multas ou indemnizações.
Capital	Redução do valor das acções.
Reservas	Constituição de reservas para catástrofes
Resultados	Acréscimo dos custos e possível redução das vendas

Provisões	Provisões para riscos ambientais
Empréstimos	Empréstimos contraídos como origem de fundos a aplicações ambientais como investimentos em tecnologias mais limpas
Outros Credores	Reparação de danos, multas, penalidades e outros
Fornecedores	Riscos diversos associados à entrega dentro das condições preestabelecidas

Fonte: Ferreira, 2000, citado por Gonçalves e Heliodoro (2005:9)

Podem-se apresentar modelos de Balanços apenas com referências Ambientais. Os quadros seguintes exemplificam modelos possíveis. O segundo modelo apresenta valores ambientais separados podendo a empresa utilizar o número de anos que pretender possibilitando a comparação com anos anteriores.

Esquema n.º 4 - Balanço Patrimonial Ambiental

<p>ACTIVO PERMANENTE</p> <p>Equipamentos</p> <p>Poluidores</p> <p>Não poluidores</p> <p>Anti-poluição</p> <hr style="border-top: 1px dashed black;"/> <p>ACTIVO CIRCULANTE</p> <p>Stocks</p> <p>Custo de aquisição/produção</p> <p>(-) Custos ambientais</p>	<p>CAPITAL PROPRIO</p> <p>Reservas de contingências para passivos ambientais</p> <hr style="border-top: 1px dashed black;"/> <p>EXIGÍVEL A LONGO PRAZO</p> <p>Provisões para passivos ambientais</p> <hr style="border-top: 1px dashed black;"/> <p>PASSIVO CIRCULANTE</p> <p>Provisões para passivos ambientais</p>
--	---

Fonte: AECA citado por Eugénio (2004:143)

Esquema n.º 5 - Balanço com Valores Ambientais

	Total				Valores especificamente ambientais				Outros valores			
	N	N-1	N-2	...	N	N-1	N-2	...	N	N-1	N-2	...
Activo												
...												
...												
Passivo												
...												
...												

Fonte: AECA citado por Eugénio (2004:143)

2.2.5.2. DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

É referido por vários autores a possibilidade das empresas apresentarem uma Demonstração dos Resultados que apresente exclusivamente as contas criadas para a evidência e mensuração da Informação Ambiental ou incluir todos os custos e proveitos com

uma coluna em separado para os custos e proveitos ambientais, de forma a ser mais fácil a sua análise. Nos anexos 3.1 e 3.2 podemos encontrar várias definições de custos e proveitos ambientais. De seguida, apresenta-se um exemplo da Demonstração dos Resultados com as rubricas a considerar quer nos Custos quer nos Proveitos:

Esquema n.º 6 - Demonstração dos Resultados Ambientais

(+) Proveitos Ambientais	<ul style="list-style-type: none"> • Provenientes de bens “verdes” produzidos • Proveniente de melhorias na qualidade ambiental • Provenientes de produtos reciclados • Provenientes de redução no consumo de matérias (por reciclagem) • Outros proveitos derivados da actuação ambiental
(-) Custos Ambientais	<ul style="list-style-type: none"> • Resultante das matérias usadas • Resultante de acções de prevenção • Resultante de manipulação e tratamento de resíduos • Resultante de actos administrativos • Resultante de amortizações • Resultante de prémios de seguros • Outros custos provenientes da actividade da empresa
(=) RESULTADO AMBIENTAL	

Fonte: Ferreira, 2000, citado por Gonçalves e Heliodoro (2005:10)

2.2.5.3. NOVOS MAPAS CONTABILÍSTICOS AMBIENTAIS

As empresas podem também optar por fazer a divulgação de informação ambiental em mapas contabilísticos especialmente desenhados para estas questões. Destaca-se o Eco-balanço.

2.2.5.3.1. ECO-BALANÇO OU BALANÇO ECOLÓGICO GLOBAL

Os Eco-balanços são balanços autónomos que segundo Eugénio (2004:155) são: “um esquema mais simples de inputs e outputs em que o valor dos fluxos é obtido numa primeira fase pelo sistema de informação contabilístico existente na empresa”.

O Balanço Ecológico Global é um instrumento quantitativo, objectivo e multicritério, evidenciando o esquema do ciclo de vida do produto. A elaboração deste Balanço exige que o contabilista recorra a especialistas, nomeadamente advogados, engenheiros e técnicos ambientais. (Gonçalves e Heliodoro, 2005: 10).

Este mapa tem algumas características específicas: não é em valores monetários mas em quantidades e não evidencia o esquema de partidas dobradas, ou seja, não respeita a digrafia.

O esquema seguinte é um exemplo possível de um Eco-balanço podendo-se ver outro no anexo A.8.

Esquema n.º 7 - Eco-balanço



Fonte: Ferreira, 2000, citado por Gonçalves e Heliodoro (2005:11)

2.3. SISTEMAS DE GESTÃO AMBIENTAL (SGA's)

O mercado está, a cada dia, mais aberto e competitivo, o que conduz a uma preocupação, por parte das empresas, com o controlo dos impactos ambientais.

Como é referido por Caseirão (2000), a pressão que a opinião pública e a legislação exercem, faz com que as empresas sintam a necessidade de ter em conta a implementação de medidas de uma forma mais sistemática e integrada na gestão global da organização. É neste contexto que se começaram a desenvolver os sistemas de gestão ambiental que se têm vindo a tornar um grande aliado das organizações que procuram manter os seus processos, aspectos e impactos ambientais sob controlo.

Os SGA's procuram dar às organizações formas de gerir todos os seus aspectos e impactos ambientais mais significativos. Partem, inicialmente, da identificação e priorização destes aspectos e impactos, desenhando, em seguida, um sistema que busca a melhoria contínua, baseado no controlo destes impactos.

Tomando-se por base o modelo normativo ISO 14001, o Sistema de Gestão Ambiental é definido como a parte do sistema de gestão da organização que inclui estrutura organizacional, actividades de planeamento, responsabilidades, práticas, procedimentos, processos e recursos para desenvolver, implementar, atingir, analisar criticamente e manter a sua Política Ambiental. O Sistema de Gestão Ambiental permite que a organização atinja o nível de desempenho

ambiental por ela determinado e promova uma melhoria contínua ao longo do tempo. Consiste, essencialmente, no planeamento das suas actividades, visando a eliminação ou minimização dos impactos ao meio ambiente, por meio de acções preventivas ou medidas mitigadoras.

As motivações que levam uma empresa a implementar um SGA são várias e estão apresentadas de forma resumida podemos ver algumas na tabela A.9 em anexo.

A escolha do SGA mais apropriado depende dos objectivos e condições concretas de cada empresa. Existem vários sistemas e ferramentas que podem auxiliá-las a concretizar os seus objectivos. Lemos (2007:36) refere que um sistema de gestão ambiental deve conter, entre outros, os seguintes elementos básicos:

- Uma declaração de intenções e de compromisso referente à política ambiental que terá de ser definida pelo órgão de gestão;
- Um conjunto de metas, objectivos e procedimentos de gestão que disciplinam a implementação do sistema;
- Um conjunto de procedimentos organizacionais, operacionais e de formação profissional dos colaboradores; e
- Um sistema de inspecção e relato de eficiência do desempenho de todo o sistema.

Existem muitos benefícios de adoptar um SGA, como podemos verificar na tabela A.10 em anexo, mas é de salientar os benefícios que a sua implementação pode trazer para a Contabilidade Ambiental, como a grande produção de informação que vai auxiliar o trabalho dos técnicos de contabilidade.

2.3.1. OS NORMATIVOS AMBIENTAIS

As empresas que pretendem optar pela implementação de um SGA têm várias escolhas. A decisão depende das características de cada uma e da adaptabilidade dos SGA aos objectivos e condições específicas da empresa em causa. Entre as hipóteses possíveis contam-se: as normas produzidas pela *Environmental Protection Agency* (EPA), o Sistema de Gestão Ambiental *British Standard 7750* (BS 7750), o Sistema Comunitário de Ecogestão e Auditoria, internacionalmente conhecido por *Eco Management and Audit Scheme* (EMAS) e a certificação pela norma internacional ISO 14001 da *International Organization for Standardization*. As duas primeiras são menos rígidas que as restantes. É ainda possível recorrer ao Sistema Comunitário do Rótulo Ecológico se pretender um sistema orientado para o produto.

Em Portugal são aplicáveis duas normas de gestão do ambiente, a série ISO 14000 que inclui a ISO 14001 e o EMAS.

No anexo 4.1 podemos ver uma breve descrição destas normas e das mencionadas acima.

CONCLUSÃO

A concluir este trabalho, é de referir o enriquecimento pessoal que esta experiência particular de estágio, me permitiu alcançar.

Profissionalmente retirou-se deste passo de formação uma riqueza que certamente marcará o futuro da minha acção laboral, proporcionando-me um apetrechamento científico que se traduz numa maior segurança de procedimentos pelo desenvolvimento de critérios de eficácia. Mas, se a abrir esta conclusão falei de enriquecimento pessoal, fi-lo porque reconheço que todas as competências profissionais só alcançam a competência quando ampliam o enriquecimento pessoal e humano. Aí devo, neste momento de reflexão final, salientar a mais-valia aportada pelas relações humanas desenvolvidas, pela troca de experiências, pela abertura existente na condução de processos. Pessoalmente, na qualidade de Estagiária, situação profissional inaugural da minha carreira, considero muito gratificante o trabalho desenvolvido e a cumplicidade estabelecida pelos intervenientes nesta formação, vendo, na prática, reconhecido o que é já do domínio do saber comum: o trabalho de equipa é fundamental para a busca de ideias novas e originais, para um bom ambiente de trabalho e para um desempenho muito mais eficaz e inteligente.

Em relação à Contabilidade Ambiental, é de referir que, com este estudo, pode-se concluir que para apresentação das contas de forma fiel e verdadeira as empresas devem introduzir, realmente, os elementos ambientais na sua contabilidade. A informação ambiental deve ser introduzida de modo a que seja possível identifica-la, quer em contas individuais quer em mapas especialmente dedicados ao tema.

O novo normativo contabilístico contém a NCRF 26 – Matérias Ambientais. A inclusão desta norma, apesar de não trazer nenhuma alteração ao normativo anterior, demonstra que houve uma preocupação dos legisladores em não deixar as matérias ambientais de lado mesmo não existindo nenhuma norma internacional que trate desse assunto.

Esta norma não revela modelos de mapas contabilísticos, mas apenas dirige alguns assuntos e permite que cada empresa crie um modelo de contabilidade ambiental à sua medida.

Espera-se que as empresas continuem os seus esforços para garantir aumentar a protecção ambiental.

BIBLIOGRAFIA

Livros e Artigos:

“O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e as implicações da sua adopção”; Newsletter -Ordem dos Revisores Oficiais de Contas; Número 2, 2007.

ALMEIDA, A. Mendes; “Contabilidade Financeira III; Textos de Apoio 99/2000”; Vila do Conde: Escola Superior de Estudos Industriais e de Gestão, 1999.

BASTO, J. Guilherme Xavier de; “A tributação do consumo e a sua coordenação internacional: lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia”. Lisboa : Centro de Estudos Fiscais da DGCI, 1991.

BASTO, J. Guilherme Xavier de; “IRS: incidência real e determinação dos rendimentos líquidos”. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

BENTO, J.; MACHADO, J. Fernandes “Plano Oficial de Contabilidade Explicado”. 27ª edição. Porto: Porto Editora, 2007.

BIRKIN, F., , *Environmental Management*, Management Accounting, February 1996

BORGES, A.; RODRIGUES, A., RODRIGUES, R; “Elementos de contabilidade geral”. 22ª ed. Lisboa : Áreas Editora, 2005.

BORGES, A.; RODRIGUES, A., RODRIGUES, R.; “Elementos de Contabilidade Geral”, 23ª ed., Lisboa: Áreas Editora, 2006.

CABRITO, J. “A Auditoria Fiscal”, Lisboa: Vislis Editores, 1999.

CAIADO, A. C. Pires; MADEIRA, Paulo Jorge; “O encerramento de contas na perspectiva contabilístico-fiscal”, Lisboa: Áreas Editora, 2004.

CASEIRÃO, M., “Auditoria Ambiental; perspectiva contabilístico- -financeira”. Lisboa, Áreas Editora, 2003.

CASEIRÃO, M., “Auditoria Ambiental; Perspectiva Contabilística-Financeira”, Coleção

Auditoria, Área Editora, 2000.

CIPRIANO, J. Amaro Santos; “O novo normativo contabilístico nacional enquadramento e 1.ª aplicação das NCRF - Bloco Formativo I”, CTOC, 2008.

COSTA, C. Baptista da; Gabriel Correia Alves; “Contabilidade financeira”. 5ª ed. Lisboa: Publisher Team, 2005.

De SÁ, A. Lopes, “Teoria General Del Conocimiento Contable”. ICAC, 1992

Directriz Contabilística n.º 29 – Matérias Ambientais.

EUGÉNIO, T., "Informações Ambientais", Jornal Região de Leiria, 11 de Janeiro, 2002.

EUGÉNIO, T., “Contabilidade e Gestão Ambiental”. Lisboa: Áreas Editora, 2004.

FARIA, M. José da Silva; “Divulgação de informação sobre o capital intelectual e matérias ambientais: das insuficiências normativas à investigação efectuada em Portugal. Uma análise exploratória”, Dissertação de Mestrado, FEP, 2008.

FERREIRA, A. C. de Sousa; “Contabilidade Ambiental, Uma Informação Para o Desenvolvimento Sustentável”; Editora Atlas; 2007

FERREIRA, C. ; “Da Contabilidade e do Meio Ambiente”, Lisboa, Vislis Editores, 2000.

FIDALGO, R., “ISO 14 000 - Uma Certificação para o Ambiente”, Executive Digest, Janeiro, Ano 4, nº 51, 1999

GÓIS, C.; FREITAS, G., “Contabilidade Financeira I – Texto Teórico n.º1”, ISCAC 2000.

GONÇALVES, S. Santos; HELIODORO, Paula Alexandra; “A contabilidade ambiental como um novo paradigma”, IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis, SC, Brasil - 28 a 30 de Novembro de 2005.

GUIMARÃES, J.; “A estrutura conceptual da Contabilidade – do POC ao SNC”. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, nº 91, Outubro de 2007, pp. 42-55.

JORDÃO, P. C. Baptista Vieira; Gestão e contabilidade dos impactos ambientais”; Tese de Mestrado; Universidade Aberta, 2007.

KRAEMER, M. Elisabeth Pereira; “Contabilidade ambiental. Relatório para um futuro sustentável, responsável e transparente”, em www.monografias.com., 2006.

LEMOS, C., “Contabilidade e responsabilidade ambiental”, revista TOC 93 – Dezembro 2007, pp. 36 a 39.

MACHADO, J. R. Braz. “Contabilidade Financeira – da perspectiva da determinação dos resultados”. Lisboa: Protocontas, 1998.

MADEIRA, R., Relatório de Estágio, FEUC, 2006

MOURA, J. Pina; Ricardo Sá Fernandes, “A reforma fiscal inadiável”. Oeiras: Celta Editora, 2000.

NABAIS, J.Casalta, “Direito fiscal”. 2ª ed. refund. e aument. Coimbra : Livraria Almedina, 2003.

NCRF 26 – Matérias Ambientais

NCRF PE

Norma Internacional de Contabilidade n.º 36 – Imparidade de Activos.

Norma Internacional de Contabilidade n.º 37 – Provisões, Passivos e Activos contingentes.

Norma Internacional n.º 38 – Activos Intangíveis.

Normas Internacionais de Relato Financeiro 2003, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, International Accounting Standards Board.

PEREIRA, A. C. Filipe, “A Contabilidade Ambiental, a sua Relevação no Relato Financeiro”, revista Apotec de Outubro de 2007.

PORTUGAL. “Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares— IRS; Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas—IRC; Estatuto dos benefícios fiscais”, EBF. Compil. por Jaime Devesa ; Manuel Joaquim Marcelino. 9ª ed. Coimbra : Edições Almedina, 2006.

PORTUGAL. “Plano Oficial de Contabilidade: legislação, regime de reintegrações e amortizações, coeficiente de desvalorização da moeda, o POC e o IRC, directrizes contabilísticas da nº 1 à no 29, índice das normas internacionais de contabilidade”: [edição actualizada com as alterações do D. L. 35/2005, de 17 de Fevereiro]. 4ª ed. Lisboa : Áreas Editora, 2005.

Relatório da Comissão das Comunidades Europeias – Novembro 2003

RIBEIRO, J. J. Teixeira, “Lições de finanças públicas”, 5ª ed. rev. e actualizada. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

SILVA, F. V. Gonçalves da; J. M. Esteves Pereira, “Contabilidade das sociedades”. 12ª ed. Lisboa: Plátano Editora, 2006.

TINOCO, J. E. Prudêncio, *Balanço Social- Uma abordagem da Transparência e da Responsabilidade Pública das Organizações*, São Paulo, Editora Atlas, 2001

Translational Accounting, A Reference Matrix (Dieter Ordelheide, Anne Semler) and Glossary (Henne Böckem, Thomas Schröer)

Internet:

www.cnc.pt

www.ctoc.pt

www.gesbanha.pt

www.cnc.min-financas.pt

www.microdigital.pt

www.estig.ipbeja.pt

www.thinkfn.com

www.ctoc.pt

www.indeg.org
www.jmmsroc.pt
www.sncpt.com
www.financas.com
sapo.pt/pg_irc_esquema_lucro_colecta.htm
portal.esgt.ipt.pt
www.esgt.ipt.pt
www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action
www.valoronline.com

ANEXOS

ÍNDICE ANEXOS

Anexo 1 - Caso prático: L. Pires, Lda.....	1
1.1. Regularização de Existências.....	2
Tabela A. 1 – Inventário L. Pires, Lda.....	3
1.2. Amortizações.....	4
Figura A.1 – Amortização dos bens.....	5
1.3. Ajustamentos e Provisões.....	5
Tabela A. 2 – Movimentação dos ajustamentos e provisões.....	6
1.4. Acréscimos e diferimentos.....	6
Tabela A.3 – Acréscimos e Diferimentos.....	6
1.5. Apuramento dos Resultados.....	7
Esquema A. 1 - Resultados Operacionais.....	8
Esquema A. 2 - Resultados financeiros.....	9
Esquema A. 3 - Resultados correntes.....	9
Esquema A. 4 - Resultados extraordinários.....	9
Esquema A. 5 – RAI.....	10
1.6. Cálculo da estimativa para imposto.....	10
1.7. Apuramento do Resultado Líquido.....	12
Esquema A. 6 – Resultado Líquido do exercício.....	12
1.8. Demonstrações Financeiras.....	13
Anexo 2 - POC VS SNC.....	24
Tabela A. 4 – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.....	24
Esquema A. 7 - Níveis de Normalização Contabilística.....	25
Tabela A. 5: Exemplos de diferenças mais significativas:.....	25
Tabela A. 6 - EC/POC vs EC/SNC (Alguns Aspectos Conceptuais).....	27
Tabela A. 7 - EC/POC vs EC/SNC (ASPECTOS GERAIS).....	28
Tabela A. 8 – Terminologia SNC vs POC.....	30
Anexo 3 - Contabilidade ambiental.....	31
3.1. Classificação dos Custos Ambientais.....	31
3.2. Classificação dos Proveitos Ambientais.....	34
Esquema A. 8 – Eco-balanço.....	35
Anexo 4 - SGA.....	36
Tabela A. 9 - Motivações para implementar um SGA.....	36
Tabela A. 10 – Benefícios da implementação de um SGA.....	36
4.1. Normativos de SGAs:.....	37
Glossário.....	40

ANEXO 1 - CASO PRÁTICO: L. PIRES, LDA.

Para relatar os procedimentos de fim de exercício descreve-se um caso prático baseado numa empresa fictícia que se criou, a L. Pires Lda. Trata-se duma empresa grossista de vestuário, sujeito passivo de IRC e IVA. Todas as operações realizadas no encerramento de contas, além de serem registadas através dos respectivos lançamentos informáticos, são complementarmente documentadas pela elaboração de documentos de registo em suporte papel. Todos os procedimentos que são relatados neste caso prático foram feitos à luz do POC e da legislação em vigor para o exercício de 2008.

Para elaborar o encerramento de contas segue-se a seguinte ordem:

1. Operações prévias com vista à elaboração das demonstrações financeiras:

- Balancete de verificação a 31/12/N;
 - Verificação das contas
 - Regularização e rectificação das contas
- Balancete rectificado;
 - Apuramento de resultados e da estimativa de IRC
- Balancete final;
 - Lançamentos de fecho (amortizações, ajustamentos, acréscimos e diferimentos...)
- Balancete de fecho;

2. Elaboração das demonstrações financeiras:

- Balanço;
- Demonstração dos Resultados por natureza;
- Demonstração dos Resultados por funções;
- Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados;
- Demonstração dos Fluxos de Caixa (quando necessário);

3. Encerramento das contas.

Assim, em cada classe, no mínimo deveremos:

Classe 1

- Inventariar a caixa e proceder às correcções necessárias (o saldo de caixa deve representar somente meios monetários). No caso de existir moeda estrangeira, o câmbio de tem de ser actualizado à data do encerramento;
- Proceder às reconciliações bancárias para cada uma das contas bancárias e efectuar as reclassificações e ajustamentos necessários;
- Verificar se é necessário fazer ajustamentos para aplicações de tesouraria.

Classe 2

• Verificar a correcção dos saldos devedores e credores, com particular atenção aos saldos de natureza contrária e às diferentes subcontas da conta 27 – Acréscimos e Diferimentos;

- Estimativa de IRC.

Classe 3

• Proceder ao inventário (contagem) das existências e comparar com os saldos das contas e contabilizar as regularizações necessárias;

- Apuramento do C.M.V.M.C. (Inventário intermitente);
- Verificar se são necessários ajustamentos para as existências.

Classe 4

- Efectuar as amortizações do exercício consistentemente;
- Verificar se são necessários ajustamentos para Investimentos Financeiros.

Classe 5

- Verificar se os resultados líquidos de n-1 transitaram para a conta 59;

Classe 6

- Verificar se foi aplicado o princípio da especialização dos exercícios;
- Verificar a necessidade da constituição/reforço/anulação de provisões, nomeadamente para riscos e encargos (processos judiciais em curso, garantias a clientes).

Classe 7

- Verificar se foi aplicado o princípio da especialização dos exercícios.

Fonte: <http://portal.esgt.ipt.pt/>

Neste caso prático o primeiro passo foi o procedimento de controlo interno em que se verificou as contas que constam no balancete de verificação que, como já referido, consiste na verificação de todas as contas para detectar possíveis erros.

Após verificação de todas as contas e feitas as alterações necessárias para que todos os saldos estejam correctos, passamos às operações de regularização.

1.1. REGULARIZAÇÃO DE EXISTÊNCIAS

O saldo das existências é ajustado aos valores do inventário (definição e valorização do património da empresa obtido por contagem directa), uma vez que podem ter ocorrido desvios deste saldo que podem ser originados: pela ocorrência de quebras, por sobras não contabilizadas, desvalorização de stocks, etc. O quadro seguinte representa o inventário cedido pela empresa L. Pires, Lda.

Tabela A. 1 – Inventário L. Pires, Lda.

Artigo	Quantidade	Preço Unitário	Total
Calças Ref.12	30	15,89 €	476,70 €
Calças Ref.23	26	19,67 €	511,42 €
Camisola Ref.47	46	12,77 €	587,42 €
Camisa Azul Ref.2	45	16,01 €	720,45 €
Camisa Amarela Ref.8	57	10,71 €	610,47 €
Cinto Senhora	35	7,47 €	261,45 €
Cinto Homem	43	9,58 €	411,94 €
Blaser Ref.39	51	26,45 €	1.348,95 €
Mala Grande Ref.67	47	20,23 €	950,81 €
Mala Pequena Ref.68	46	17,90 €	823,40 €
T-Shirts	55	6,91 €	380,05 €
Sapato Ref.90	16	31,35 €	501,60 €
Bota Ref.34	18	40,02 €	720,36 €
Total			8.305,00 €

No que respeita às existências sabe-se que a empresa L. Pires, Lda. utiliza o sistema de inventário intermitente, ou seja, apenas procede à contagem das existências e ao cálculo do CMVMC no final do ano. O programa de contabilidade faz a transferência automática dos saldos das contas 31 – Compras para a conta 32- Mercadorias e depois da conta 32- Mercadorias para a conta 61 – Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas.

Para concluir, é necessário lançar no diário de apuramento as Existências Finais que são apuradas pelo inventário, que é o resultado de uma contagem e valorização das existências feitas pela empresa, que depois nos transmite a sua composição. As existências Finais têm o valor de €8 305,00. O saldo da conta 61 será igual à soma das compras com a existência inicial, subtraída da existência final, não havendo regularizações a fazer. Neste caso o saldo será de € 34 386,01:

<u>C.M.V.M.C.</u>	= E.I. + Compras brutas - Devoluções - Descontos e abatimentos +/- Regularização de existências – E.F.
	= Ei + Compras – Ef (neste caso)
	= € 0 + € 42 691,01 – € 8 305,00
	= € 34 386,01

1.2. AMORTIZAÇÕES

O activo immobilizado representa bens adquiridos ou construídos com a finalidade de permanecer na empresa por prazos longos, servindo como meios de produção ou condições de trabalho, e não com o objectivo de venda. Pelo facto de apresentarem um carácter duradouro na empresa são susceptíveis de depreciação, pois perdem valor ao longo do tempo. Torna-se então necessário fixar um determinado período de tempo, durante o qual se espera que os immobilizados sejam utilizados em condições de funcionamento eficiente. Esse período designa-se de vida útil. A forma de introduzir na contabilidade tal custo é através das amortizações, uma vez que, amortizar consiste em repartir o custo de um immobilizado pelos exercícios abrangidos pela sua vida útil ou duração económica.

O regime fiscal das amortizações e reintegrações do immobilizado é regulado pelo Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, que estabelece as regras básicas da política de amortizações e reintegrações. Relativamente aos métodos de cálculo destacam-se o método das quotas constantes e o método das quotas degressivas (*Vide* artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro).

Na A. Olayo, Lda. utiliza-se para todos os seus clientes o método das quotas constantes. Este consiste em repartir o valor dos bens em partes iguais por um determinado nº de anos. O D.R. 2/90 estabelece as taxas máximas de amortização a utilizar para cada tipo de activo fixo. As empresas poderão fixar uma taxa de amortização para os seus activos entre a taxa mínima e a taxa máxima fixada pelo D.R. 2/90, sendo que a taxa mínima é de 50% da taxa máxima.

No momento em que se faz o lançamento no programa MDI Contabilidade de um bem immobilizado o programa abre automaticamente uma ligação ao programa MDI Immobilizado para se proceder ao preenchimento de uma ficha com os dados do bem e a taxa de amortização a utilizar. Os bens cujos valores unitários não ultrapassem 199,52 € podem ser totalmente amortizados num só exercício ou contabilizados numa conta de custos.

As amortizações são calculadas no final do ano, e o programa de contabilidade utilizado pela empresa faz esse cálculo automaticamente:

Figura A.1 – Amortização dos bens

The screenshot shows the 'Amortizar' dialog box in the 'MDI Imobilizado' software. The dialog box is titled 'Amortizar' and has a blue header bar. It contains several input fields: 'Empresa:' with a dropdown menu showing '800' and a text box containing 'L. Pires, Lda.'; 'De:' with a dropdown menu showing '800' and a text box containing 'L. Pires, Lda.'; 'Até:' with a dropdown menu showing '800' and a text box containing 'L. Pires, Lda.'; 'Bens:' with an empty text box; 'Ano:' with a text box containing '2008'; 'Percentagem a aplicar:' with a text box containing '100,00 %'; and 'Usar coeficientes de desvalorização monetária do ano:' with a dropdown menu showing '2008'. There are 'Ok' and 'Cancelar' buttons at the bottom right. On the left side of the dialog box, there is a sidebar with icons and labels: 'Opções', 'Seleccionar empresa', 'Bens', and 'Amortizar'.

O mapa de reintegrações e um resumo contabilístico das amortizações do exercício é impresso como se pode ver a seguir. Nesse resumo vem os lançamentos que terão de ser feitos no diário de apuramento a débito da conta 66 – Amortizações do exercício por crédito da conta 48 – Amortizações Acumuladas.

1.3. AJUSTAMENTOS E PROVISÕES

O Decreto - lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro no artigo 2.º refere que “as provisões têm por objecto cobrir as responsabilidades cuja natureza esteja claramente definida e que à data do balanço sejam de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência. As provisões não podem ter por objecto corrigir os valores dos elementos do activo. O montante das provisões não pode ultrapassar as necessidades.”

O mesmo Decreto - lei diz que “é aditado ao capítulo 2 do POC o n.º 2.12, com a seguinte redacção: Ajustamentos de valores do activo: A estrita aplicação do princípio da prudência aos elementos do activo leva a que sejam reconhecidas as diferenças entre as quantias registadas a custo histórico e as quantias decorrentes da avaliação a preço de mercado, se inferior àquele. Entre as alternativas da redução directa na respectiva conta de activos e o reconhecimento indirecto daquela redução, entende dever optar-se por este último formato que traduz uma quase ausência de ruptura face aos procedimentos que têm vindo a ser seguidos em Portugal”.

Tabela A. 2 – Movimentação dos ajustamentos e provisões

	Classificação dos ajustamentos ou provisões	DÉBITO	CRÉDITO
Constituição ou Reforço de provisões	19 – Ajustamentos de aplicações de tesouraria	6841/2	19
	28 – Ajustamentos de dividas a receber	666	28
	39 – Ajustamentos de existências	667	39
	49 – Ajustamentos de investimentos financeiros	6843/5/8	49
	29 – Provisões	672	29
Reposição ou anulação de ajustamentos e provisões	19 – Ajustamentos de aplicações de tesouraria	19	7881
	28 – Ajustamentos de dividas a receber	28	7722
	39 – Ajustamentos de existências	39	7723
	49 – Ajustamentos de investimentos financeiros	49	7882
	29 – Provisões	29	796

Fonte: Adaptado de Bento (2007:322)

Neste caso prático não se procedeu ao lançamento nem anulação de ajustamentos ou provisões.

1.4. ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS

De forma a respeitar o Princípio do acréscimo ou especialização foram criadas as contas de acréscimos e diferimentos. Este princípio afirma que “os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeita”. Quando ocorram desfasamentos temporais com as respectivas receitas e despesas, os custos e os proveitos devem ser registados nos exercícios a que respeita

Tabela A.3 – Acréscimos e Diferimentos

CONTA 27.1 – ACRÉSCIMOS DE PROVEITOS	Esta conta regista os proveitos imputáveis ao exercício económico em curso, mas cuja receita apenas ocorrerá nos exercícios económicos seguintes.	- Juros obtidos relativos ao exercício, mas que o banco creditará apenas no exercício seguinte, por ser aí a data do
---	---	--

(ACTIVO)	<p>Esta conta debita-se no final de cada ano pelos proveitos do exercício económico em curso, a receber no exercício económico seguinte e credita-se/anula-se no exercício económico seguinte aquando da efectivação da receita/recebimento. Assim o seu saldo deverá ser sempre devedor ou nulo.</p>	<p>seu vencimento;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Devoluções de compras efectuadas no exercício, mas cuja nota de crédito do fornecedor só foi emitida no exercício seguinte; - Vendas ou serviços prestados no exercício, apenas facturados no exercício seguinte (ex. Empresas de águas ou electricidade).
CONTA 27.2 – CUSTOS DIFERIDOS (ACTIVO)	<p>Esta conta regista as despesas ocorridas no exercício, cujo consumo ou utilização se verificará em exercícios posteriores.</p> <p>Esta conta debita-se no final de cada ano pelas despesas suportadas cujo custo se reporte a exercícios seguintes e credita-se/anula-se no exercício económico seguinte aquando da efectivação do respectivo consumo/custo. Assim o seu saldo deverá ser sempre devedor ou nulo.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Rendas adiantadas; - Prémios de seguros antecipados; - Juros antecipados; - Desconto de letras e outros títulos; - Publicidade;
CONTA 27.3 – ACRÉSCIMO DE CUSTOS (PASSIVO)	<p>Esta conta regista os custos imputáveis ao exercício em curso, ainda que a sua documentação suporte (Factura, recibo, nota de débito, etc.) não tenha sido recepcionada, cuja despesa só venha a realizar-se no exercício económico seguinte.</p> <p>Esta conta credita-se no final de cada ano pelos custos desse exercício, cuja despesa só se realize no exercício seguinte e debita-se/anula-se no exercício económico seguinte aquando da efectivação do respectivo pagamento ou recepção do documento suporte. Assim o seu saldo deverá ser sempre credor ou nulo.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Consumos de água, energia, telefone, ou outros fornecimentos e serviços externos referentes aos últimos meses do ano “N”, cuja factura ou recibo só são recepcionados no exercício seguinte “N+1”; - Juros relativos ao exercício a processar no exercício seguinte aquando da sua data de vencimento; - Remunerações respeitantes ao exercício, cujo processamento terá lugar no exercício seguinte (ex. Subsídio de férias);
CONTA 27.4 – PROVEITOS DIFERIDOS (PASSIVO)	<p>Esta conta tem por objectivo registar a crédito, as receitas ou rendimentos obtidos no exercício mas atribuíveis a exercícios seguintes.</p> <p>Esta conta é debitada/anulada nos exercícios seguintes à medida que vamos reconhecendo o proveito respectivo. Assim o seu saldo deverá ser sempre credor ou nulo.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Rendas recebidas adiantadamente; - Encargos debitados a clientes correspondentes a exercícios futuros; - Subsídios para cobertura de investimentos (ex. IAPMEI).

Fonte: Adaptado de www.esgt.ipt.pt

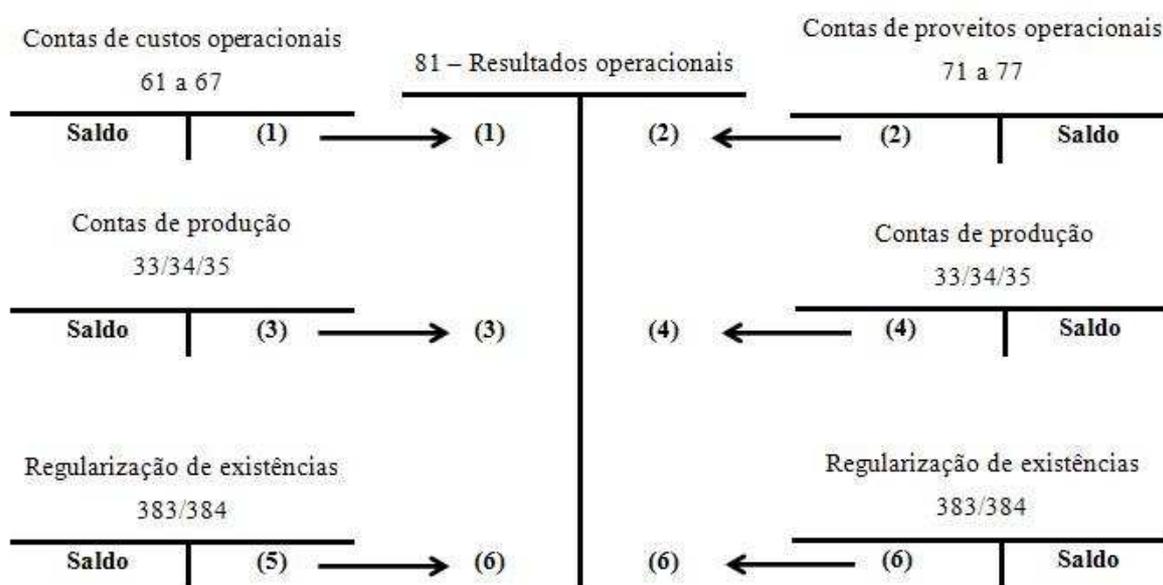
1.5. APURAMENTO DOS RESULTADOS

No final de cada exercício, os saldos das contas da classe 6 e da classe 7 são transferidos para as contas da classe 8 – Resultados, permitindo o apuramento de resultados. Este

procedimento permite a determinação da rentabilidade de uma empresa. No entanto, para os gestores e sendo a contabilidade um importante elemento de apoio a gestão, é extremamente relevante conhecer os factores que influenciaram essa rentabilidade, facto que será possível com o conhecimento de informações detalhadas sobre a natureza dos custos, proveitos, perdas e ganhos ocorridos no exercício económico.

Visando a satisfação desse objectivo de gestão das empresas, a conta de Resultados Líquidos do exercício irá ser desdobrada nas seguintes contas: Resultados Operacionais, Resultados Financeiros, Resultados Correntes, Resultados Extraordinários e Resultado Antes de Impostos (RAI). De seguida apresentamos a sua movimentação.

Esquema A. 1 - Resultados Operacionais

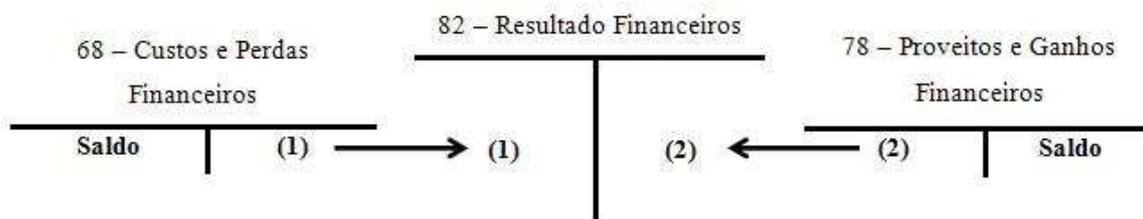


Legenda:

- (1) Transferência dos custos operacionais
- (2) Transferência dos proveitos operacionais
- (3) Anulação das existências iniciais de produção
- (4) Registo das existências finais de produção
- (5) Transferência dos saldos devedores de regularização de existências de produção
- (6) Transferência dos saldos credores de regularização de existências de produção

Fonte: Borges (2006)

Esquema A. 2 - Resultados financeiros



- (1) Transferência dos custos financeiros
 (2) Transferência dos proveitos financeiros

Fonte: Borges (2006)

Esquema A. 3 - Resultados correntes



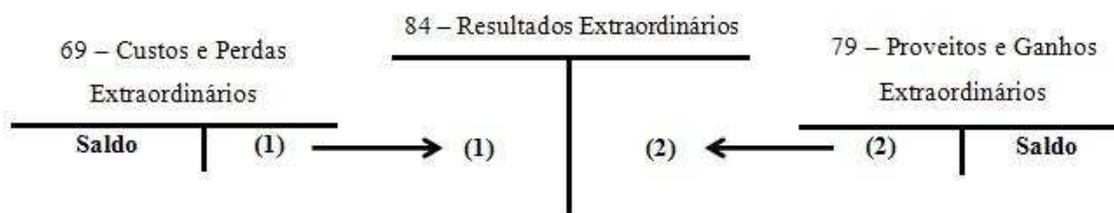
Legenda:

Nota: Conta optativa

- (1) Transferência do prejuízo operacional } Lançamentos alternativos
 (2) Transferência do lucro operacional }
 (3) Transferência do prejuízo financeiro } Lançamentos alternativos
 (4) Transferência do lucro financeiro }

Fonte: Borges (2006)

Esquema A. 4 - Resultados extraordinários



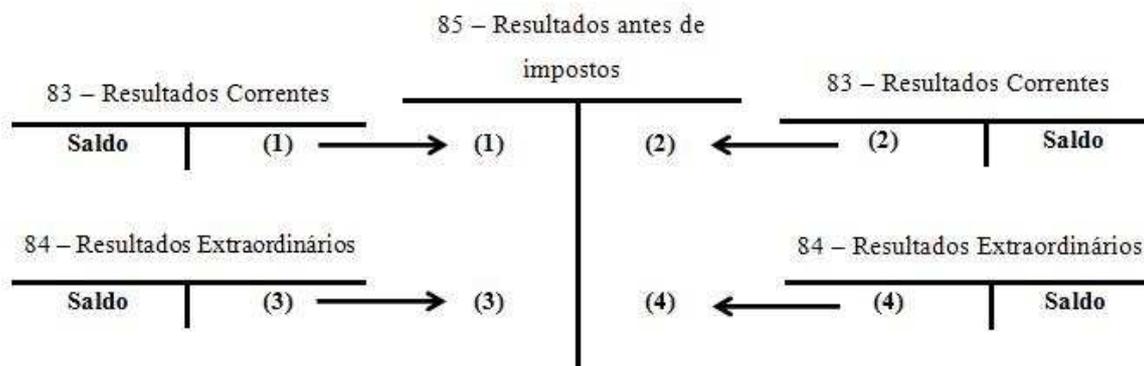
Legenda:

- (1) Transferência dos custos extraordinários

(2) Transferência dos proveitos extraordinários

Fonte: Borges (2006)

Esquema A. 5 – RAI



Legenda:

Nota: Conta optativa

- (1) Transferência do prejuízo corrente
 - (2) Transferência do lucro corrente
 - (3) Transferência do prejuízo extraordinário
 - (4) Transferência do lucro extraordinário
- } Lançamentos alternativos
} Lançamentos alternativos

Fonte: Borges (2006)

O total dos custos para a L.Pires, Lda é:

Total classe 6 (Balancete de 31-12-08)	+ € 44395,89
Amortizações do exercício	+ € 6066,51
C.M.V.M.C.	+ € 34386,01
Total de custos	= € 84848,41

Após o cálculo de todos os custos e proveitos estamos em condições de apurar resultados, para isso é necessário conhecer a estimativa para imposto.

1.6. CÁLCULO DA ESTIMATIVA PARA IMPOSTO

O imposto estimado é calculado manualmente, tendo por base os resultados corrigidos (resultado antes de imposto acrescido dos custos não aceites fiscalmente e subtraído dos proveitos não aceites fiscalmente). A estimativa deve ser a mais aproximada possível do imposto liquidado.

O apuramento correcto da estimativa de impostos pode dividir-se em quatro fases, enquadradas na declaração Modelo 22: primeiro o apuramento do lucro tributável, seguidamente o apuramento da matéria colectável, depois o imposto liquidado e, finalmente, a estimativa de imposto.

A primeira fase passa por fazer reflectir no lucro contabilístico antes de impostos e as variações patrimoniais neste não incluídas, seguindo o quadro 07 da declaração Modelo 22, obtendo assim o valor do lucro tributável (artigo 17.º CIRC).

Numa segunda fase deduzimos ao lucro tributável eventuais prejuízos fiscais (artigo 47.º CIRC) ou benefícios fiscais existentes, obtendo o valor da matéria colectável (artigo 15.º CIRC), evidenciada no quadro 09 da declaração Modelo 22.

Na terceira fase, aplicando a taxa de IRC nos termos do artigo 80.º do CIRC, obtemos o valor da colecta ao qual vão, ainda, ser deduzidos eventuais benefícios fiscais, pagamentos especiais por conta, dupla tributação económica e internacional e a contribuição autárquica, para obter o valor do imposto liquidado evidenciado no quadro 10 da declaração Modelo 22.

Finalmente, subtraímos as retenções na fonte e os pagamentos por conta e acrescemos a derrama aplicável, as tributações autónomas (artigo 81.º CIRC) e efectuamos as restantes regularizações, de modo a obter a estimativa de imposto a pagar ou a recuperar.

(Ricardo Madeira, 2006)

Total de Proveitos (classe 7)	+ € 99178,24
Total de Custos (classe 6)	- € 84848,41
<u>RAI</u>	= €14329,83
Multas Fiscais	+ € 110,00
Correcções de exercicios anteriores	+ €300,20
Insuficiência de Estimativa	+ €65,50
<u>RAI Corrigido</u>	= € 14805,53

Sabendo que a taxa de IRC é de 25% e a derrama no concelho de Coimbra é de 1,5% e incide sobre a colecta temos:

<u>Colecta</u>	14 805,53 * 25% = 3701,38
<u>Derrama</u>	3701,38*1,5%= 222,08

Depois da Derrama e Colecta há que calcular a tributação autónoma para acrescer à estimativa de imposto. Neste caso prático não existia nenhuma despesa sujeita a tributação autónoma.

Assim,

<u>Estimativa para imposto</u>	= Colecta + Derrama + Tributação Autónoma
	= € 3701,38 + € 222,08 + 0
	= € 3923,46

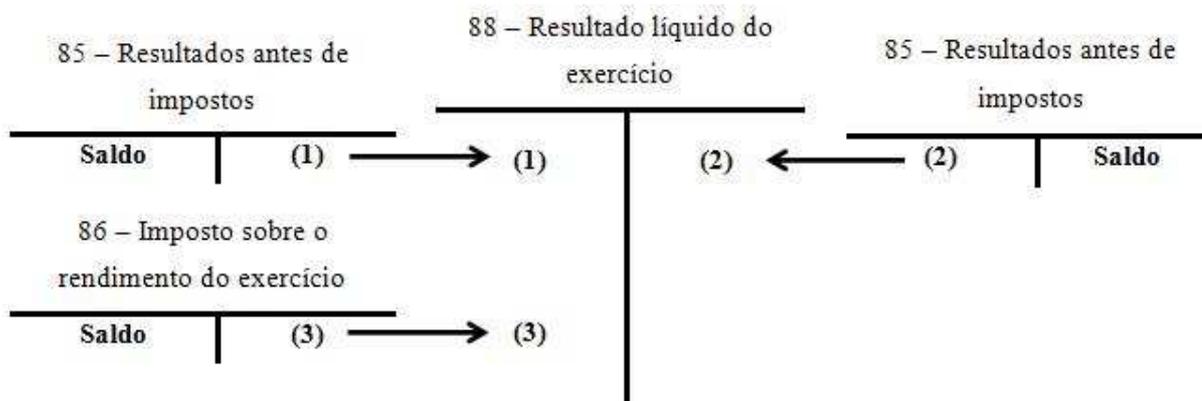
<u>Resultado Líquido</u>	= RAI – Estimativa IRC
	= € 14329,83 – € 3923,46
	= € 10406,37

Feito o cálculo da estimativa para impostos, pode proceder-se ao lançamento do mesmo no Diário de apuramento, que consiste em movimentar a débito a conta 86 – Imposto Sobre o Rendimento por crédito da conta 2413 – Imposto Estimado.

1.7. APURAMENTO DO RESULTADO LÍQUIDO

Com todos os procedimentos anteriores completos estamos em condições de fazer o apuramento do Resultado Líquido.

Esquema A. 6 – Resultado Líquido do exercício



Legenda:

- (1) Transferência do prejuízo apurado como Resultado antes de impostos
 - (2) Transferência do lucro apurado como Resultado antes de impostos
 - (3) Transferência do IRC estimado
- } Lançamentos alternativos

Fonte: Borges (2006)

O processo de Apuramento dos Resultados resume-se à transferência dos saldos das contas de custos e proveitos para as respectivas contas da classe 8, e seguindo os esquemas deste anexo até à 88- Resultados Líquidos. Com a estimativa de imposto lançada na conta 86- Imposto sobre o rendimento do exercício é possível concluir o processo até à conta 88 – Resultado Líquido de exercício. Todo o processo é feito automaticamente pelo programa MDI Contabilidade.

1.8. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Com o processo de apuramento de resultados terminado pode elaborar-se a Demonstração dos Resultados, Balanço e Modelo 22 que também se encontram em Anexo. O preenchimento destes mapas é feito automaticamente pelo programa MDI Contabilidade.

Como já foi referido anteriormente a Declaração Modelo 22 deve ser enviada via *internet*, até ao último dia útil do mês de Maio e o prazo para a entrega da IES corresponde aos seis meses subsequentes ao termo do exercício económico.

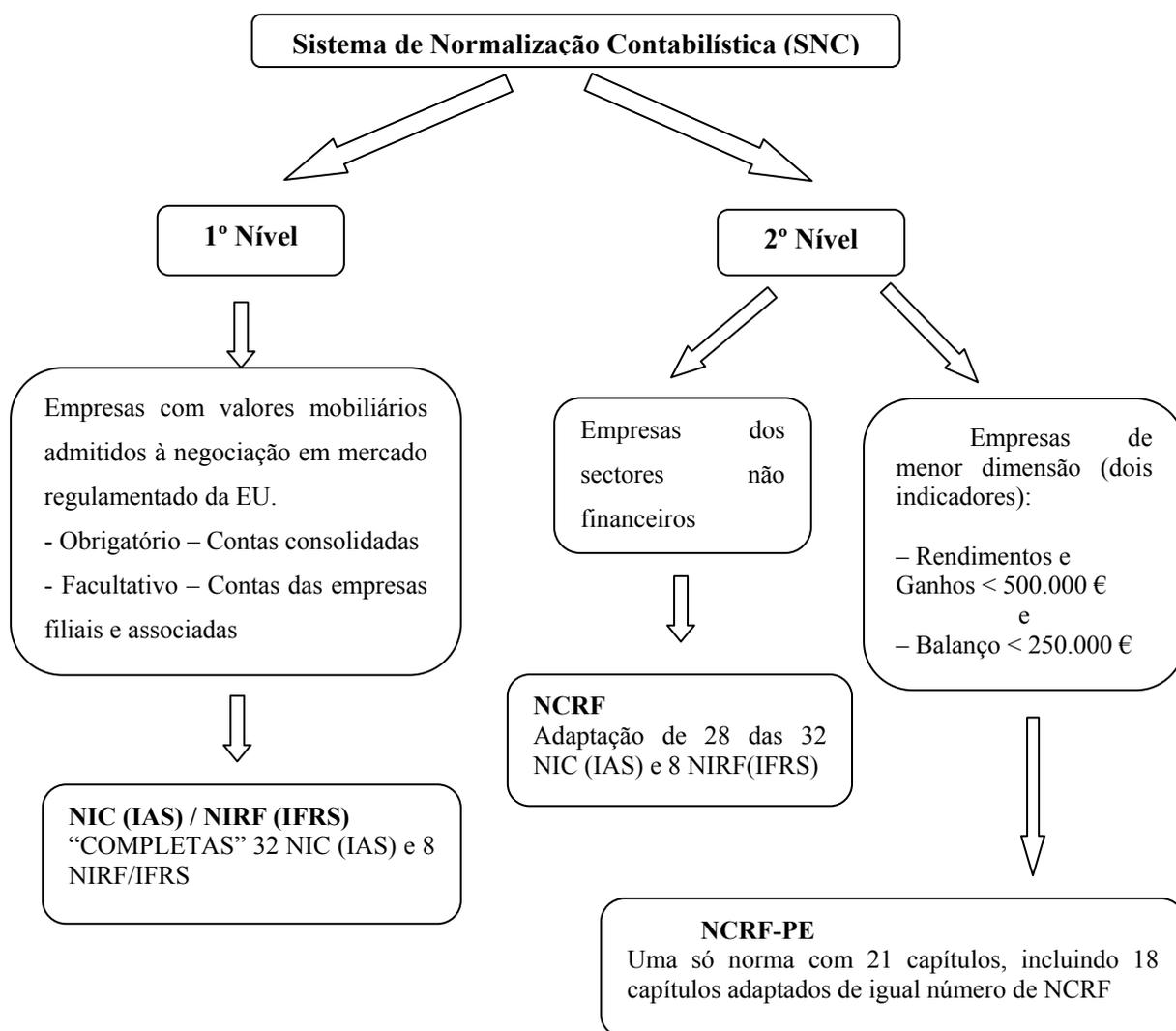
ANEXO 2 - POC VS SNC

Tabela A. 4 – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro	NCRF –PE	NIC
NCRF 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 1
NCRF 2 - Demonstração de Fluxos de Caixa	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 7
NCRF 3 - Adopção pela primeira vez das NCRF	<input checked="" type="checkbox"/>	IFRS 1
NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 8
NCRF 5 – Divulgações de Partes Relacionadas	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 24
NCRF 6 – Activos Intangíveis	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 38
NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 16
NCRF 8 - Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas	<input checked="" type="checkbox"/>	IFRS 5
NCRF 9 – Locações	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 17
NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 23
NCRF 11 - Propriedades de Investimento	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 40
NCRF 12 – Imparidade de Activos	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 36
NCRF 13 - Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 28 e 3
NCRF 14 - Concentrações de Actividades Empresariais	<input checked="" type="checkbox"/>	IFRS 3
NCRF 15 – Investimentos em Subsidiárias e Consolidação	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 27
NCRF 16 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais	<input checked="" type="checkbox"/>	IFRS 6
NCRF 17 – Agricultura	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 41
NCRF 18 – Inventários	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 2
NCRF 19 - Contratos de Construção	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 11
NCRF 20 – Rédito	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 18
NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 37
NCRF 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 20
NCRF 23 - Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 21
NCRF 24 - Acontecimentos Após a data do Balanço	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 10
NCRF 25 - Impostos Sobre o Rendimento	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 12
NCRF 26 - Matérias Ambientais	<input checked="" type="checkbox"/>	--
NCRF 27 - Instrumentos Financeiros	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 32+39+7
NCRF 28 - Benefícios dos Empregados	<input checked="" type="checkbox"/>	IAS 19

Fonte: elaboração própria

Esquema A. 7 - Níveis de Normalização Contabilística



Fonte: Guimarães (2007)

Tabela A. 5: Exemplos de diferenças mais significativas:

Apresentação	• Nova estrutura para cada uma das peças que compõem as DF;
	• Obrigatoriedade de apresentação de uma nova DF: Demonstração das Alterações no Capital Próprio (ano n e ano n-1);
	• Deixa de ser obrigatória a apresentação da Demonstração dos Resultados por Funções.
Divulgação	• Passam a ser 30 as notas contendo os requisitos das divulgações a efectuar no Anexo, constantes de cada NCRF, mas as exigências de divulgação são muito mais abrangentes do que as do actual POC e DC;
	• As notas 1 a 3 são obrigatórias e reservadas para temas específicos;
	• A partir da nota 4 (numeração sequencial com base nas NCRF) as entidades podem criar a

	<p>sua própria sequência numérica;</p> <ul style="list-style-type: none"> • As primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF devem conter uma declaração explícita dessa situação.
Reconhecimento	<ul style="list-style-type: none"> • Locações (na definição/consequente reconhecimento de locação financeira deixa de ser necessário que a transferência riscos e recompensas seja feita para o locatário); • Impostos Diferidos (têm que ser reconhecidos os impostos diferidos que possam estar por reconhecer ao abrigo da entrada em vigor ou da adopção pela primeira vez da DC 28 ou seja, as disposições transitórias da DC não se aplicam); • Benefícios de Empregados (as Gratificações de Balanço passam a ser Despesas com Pessoal/Passivo e não uma proposta de aplicação de Resultados).
Desreconhecimento	<ul style="list-style-type: none"> • Imobilizado Incorpóreo (Despesas de Instalação, Custo de Arranque e Marcas e outros gerados internamente não podem ser capitalizados); • Produtos e Trabalhos em Curso (o método do Contrato Completado não é aceite pelo que têm que ser desreconhecidos os Produtos e Trabalhos em Curso relativos a trabalho já efectuado); • Diferenças de câmbio (as favoráveis a médio e longo prazo deixam de poder ser diferidas); • Badwill (o remanescente após a colocação aos activos e passivos adquiridos passa a ser Proveito quando ocorre).
Reclassificações	<ul style="list-style-type: none"> • Subsídios (não podem ser apresentados no Capital Próprio); • Activos Detidos para Venda (é requerida apresentação em linha autónoma); • Activos Biológicos (apresentação em linha autónoma).
Mensuração	<ul style="list-style-type: none"> • Goodwill (passa a ser mensurado ao justo valor menos perdas por imparidade e deixa de ser amortizado); • Imobilizado Incorpóreo (pode passar a ser mensurado ao justo valor desde que exista um mercado activo para o incorpóreo em causa e o método de depreciação inclui, em casos raros, o das unidades de produção enquanto que no DR 2/90 só está previsto o método das quotas constantes); • Imobilizado Corpóreo (as reavaliações legais não são aceites, as amortizações devem iniciar-se na data em que o bem ficar disponível para uso e não, como até agora, para quem utilizava o DR 2/90, na data da entrada em funcionamento, e o método de depreciação deve reflectir o padrão de benefícios económicos futuros esperados sem quaisquer limites de vida mínima ou máxima como no DR 2/90); • Locações (a mensuração da locação financeira passa a ser ao justo valor ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação e a taxa de desconto a usar, no caso de ser impraticável determinar a taxa implícita na locação, é a taxa incremental de financiamento do locatário); • Propriedades de Investimento (existe a opção de passarem a ser mensuradas ao justo valor menos perdas por imparidade deixando de ser amortizadas); • Activos Biológicos (passa a ser mensurados ao justo valor menos custos estimados de venda deixando de ser aceite o custo de produção); • Contratos Construção (as perdas passam a ser reconhecidas independentemente do trabalho já ter sido iniciado); • Existências (o LIFO deixa de ser um método de custeio aceite);

	<ul style="list-style-type: none"> • Empréstimos obtidos (os encargos financeiros passam a poder ser imputados a existências);
	<ul style="list-style-type: none"> • Provisões (passa a ser obrigatória a mensuração pelo valor presente);
	<ul style="list-style-type: none"> • Benefícios de Empregados (nos planos de benefícios definidos os ganhos e perdas actuarias podem não ser reconhecidas se estiverem compreendidas dentro de um determinado intervalo. Se reconhecidas, podem ser reconhecidas na Demonstração das Alterações nos Capitais Próprios i.e. sem afectar resultados do exercício); e • Activos Detidos para Venda (passam a ser valorizados ao mais baixo entre a quantia escriturada e o justo valor menos custos de venda).

Fonte: Newsletter -Ordem dos Revisores Oficiais de Contas; Número 2 (2007)

Tabela A. 6 - EC/POC vs EC/SNC (Alguns Aspectos Conceptuais)

EC/POC vs EC/SNC (Alguns Aspectos Conceptuais)		
1.Estrutura Conceptual	<ul style="list-style-type: none"> - Os aspectos conceptuais constam dos capítulos 1 a 5 do POC e na DC n.º 18; - Não são apresentados os conceitos, nomeadamente de activo, passivo, capital próprio, proveitos e ganhos e custos e perdas 	<ul style="list-style-type: none"> - É aplicável à generalidade das entidades e independentemente da sua dimensão e das suas maiores ou menores necessidades de relato financeiro; - Semelhante à EC/IASB; - São apresentados os conceitos fundamentais; - A EC/SNC não é uma NCRF, tal como a EC/IASB também não é uma NIC(IAS); - A NCRF-PE inclui um “Apêndice – Definições” (glossário de termos/conceitos).
2.Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA) e Características Qualitativas	<ul style="list-style-type: none"> -PCGA – O POC prevê sete PCGA (Capítulo 4): continuidade, consistência, especialização (ou do acréscimo), custo histórico, prudência, substância sobre a forma e materialidade. -CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA –O POC (Capítulo 3) prevê três: relevância, fiabilidade e comparabilidade. 	<ul style="list-style-type: none"> - Tal como a EC/IASB, a EC/SNC não prevê PCGA, embora os PCGA do POC estejam previstos como características qualitativas ou pressupostos subjacentes; -PRESSUPOSTOS SUBJACENTES – regime de acréscimo e continuidade; -CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS – compreensibilidade, relevância, materialidade, fiabilidade, representação fidedigna, substância sobre a forma, neutralidade, prudência, plenitude e comparabilidade.
3.Imagem Verdadeira e Apropriada (IVA)	<p>POC (item 3.2): “Estas características, juntamente com conceitos, princípios e normas contabilísticas adequados, fazem que surjam demonstrações financeiras geralmente descritas como apresentando uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do resultado das operações da empresa.”. A Nota 1 do ABDR contempla o “mecanismo derogatório” da IVA.</p>	<p>SNC (parágrafo 46): <i>“46. As demonstrações financeiras são frequentemente descritas como mostrando uma imagem verdadeira e apropriada de, ou como apresentando apropriadamente, a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade. Se bem que esta Estrutura Conceptual não trate directamente tais conceitos, a aplicação das principais características qualitativas e das normas contabilísticas apropriadas resulta normalmente em demonstrações financeiras que transmitem o que é geralmente entendido como uma imagem verdadeira e apropriada de, ou como apresentando razoavelmente, tal informação.”.</i></p>
4.Hierarquia de	Definidas na Directriz Contabilística n.º	Nas entidades que utilizem as NCRF

aplicação das normas	18 (revista): - POC, Directrizes Contabilísticas e Interpretações Técnicas; - NIC(IAS), cf. Regulamento n.º 1606/2002; - NIC(IAS), NIRF(IFRS) e respectivas Interpretações (SIC/IFRIC).	1.º SNC 2.º NIC/IAS, cf. Regulamento (CE) n.º 1606/2002 3.º NIC(IAS) e NIRF(IFRS) e respectivas Interpretações (SIC-IFRIC) Nas entidades que utiliza a NCRF-PE (item 2.2) 1.º NCRF e NI 2.º NIC/IAS, cf. Regulamento (CE) n.º 1606/2002 3.º NIC(IAS) e NIRF(IFRS) e respectivas Interpretações (SIC-IFRIC)
5.Reconhecimento dos elementos das DF	O POC e as DC não definem reconhecimento.	Apresentada a definição de reconhecimento, associada ao cumprimento de dois requisitos: probabilidade de benefícios económicos futuros e fiabilidade e da mensuração.
6.Mensuração dos elementos das DF	O POC e as DC não define mensuração. No entanto, especialmente a DC13 “Conceito de justo valor”, apresenta diversos conceitos contemplados na EC/SNC, nomeadamente o justo valor.	Apresentada a definição de mensuração e apresentam-se os conceitos de custo histórico, custo corrente, valor realizável (de liquidação), valor presente e justo valor.

Fonte: Guimarães (2007)

Tabela A. 7 - EC/POC vs EC/SNC (ASPECTOS GERAIS)

EC/POC vs EC/SNC (ASPECTOS GERAIS)		
Parâmetro de comparação	EC/POC	EC/SNC
1. Normativo Contabilístico	- POC; - Directrizes Contabilísticas (29); - Interpretações Técnicas (5); - NIC(IAS) E NIRF(IFRS) e respectivas Interpretações (SIC/IFRIC), cf. Directriz Contabilística n.º 18.	- NIC(IAS) e NIRF(IFRS) e respectivas Interpretações (SIC/IFRIC); - NCRF para as restantes entidades, com uma NCRF-PE.
2. Níveis de normalização contabilística	-O POC não prevê explicitamente níveis de normalização, mas contempla demonstrações financeiras reduzidas ou abreviadas para as entidades abrangidas pelo art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, que o aprovou.	Prevê dois níveis de normalização: - 1.º NÍVEL – NIC(IAS)/ NIRF(IFRS) e respectivas Interpretações (SIC/IFRIC) para as entidades abrangidas pelo DL 35/2005; - 2.º NÍVEL – NCRF e NCRF-PE, para as restantes entidades.
3.Utentes/Stakeholders	- Paradigma da utilidade; - O item 3.1 “Objectivos” do POC privilegia os investidores e credores, fazendo apelo ao mercado de capitais.	- Paradigma da utilidade. -O SNC privilegia os investidores e credores, fazendo apelo ao mercado de capitais.
4.Demonstrações financeiras	O POC prevê: - Balanço (Capítulo 6); - Demonstração dos resultados por naturezas (Capítulo 7); - Demonstração dos resultados por funções (Capítulo 7 e Directriz	Há completa concordância com a EC/IASB. As seguintes DF constituem um conjunto completo (item 2.14 do SNC): - Um balanço; - Uma demonstração dos resultados;

	<p>Contabilística n.º 20);</p> <ul style="list-style-type: none"> - Demonstração dos fluxos de caixa e respectivo Anexo (Capítulo 9 e Directriz Contabilística n.º 14); - Anexo ao balanço e à Demonstração dos resultados (Capítulo 8). <p>Prevê modelos abreviados ou reduzidos para entidades de menores dimensões (art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, que aprovou o POC).</p> <p>O Capítulo 14 apresenta os modelos de DF consolidadas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Uma demonstração que mostre ou: - Todas as alterações no capital próprio; ou - Alterações no capital próprio que não sejam as provenientes de transacções de capital com detentores e distribuições a detentores; - Uma demonstração dos fluxos de caixa; e - Um Anexo com as políticas contabilísticas e notas explicativas. <p>Comparativamente ao POC surge uma nova DF, a “Demonstração das Alterações no Capital Próprio” (DACP).</p> <p>Prevêm-se também DF reduzidas/abreviadas em função da dimensão das entidades e consequentes menores necessidades de relato financeiro.</p>
<p>5.Responsabilidade pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras</p>	<ul style="list-style-type: none"> -É primordialmente das administrações (item 3.1). -Nada é referido sobre a responsabilidade das demonstrações técnica contabilística dos TOC, nem tal se justifica. 	<ul style="list-style-type: none"> -A responsabilidade primária é do órgão de gestão (parágrafo 11); -Nada é referido sobre a responsabilidade técnica contabilística dos TOC, nem tal se justifica.

Fonte: Guimarães (2007)

Tabela A. 8 – Terminologia SNC vs POC

Terminologia SNC	Terminologia POC
Activos Biológicos ¹	Existências
Activos Intangíveis	Imobilizados Incorpóreos
Activos Fixos Tangíveis	Imobilizados Corpóreos (DC 16)
Ajustamentos	Provisões (Activo)
Depreciação	Reintegração e Amortização
Deprecimento	Reintegração e Amortização
Gastos	Custos e Perdas
Imparidade	Não Aplicável
Inventários	Existências
Mensuração	Valorização/Valorimetria
Reconhecimento (Desreconhecimento ²)	Registo
Rédito	Proveito (DC 26)
Rendimento	Proveito e Ganho
Revalorização	Reavaliação
Reversões de Ajustamentos	Reposições de Provisões (Activo)
Valor Presente	Valor Actual

Fonte: www.sncpt.com

¹ Animais e plantas vivas, usadas como existências ou como bens de investimento necessárias para produzir o produto agrícola.

² A saída do elemento da escrituração por alienação ou outro

ANEXO 3 - CONTABILIDADE AMBIENTAL

3.1. Classificação dos Custos Ambientais

Texto retirado de Eugénio (2004:68)

“Os custos ambientais podem ser catalogados segundo diferentes perspectivas, a que correspondem classificações apresentadas por diferentes autores. Sem querermos ser exaustivos apontamos quatro tipos de classificações que se podem apresentar úteis:

i. Soler (1997) apresenta a seguinte subdivisão para os custos ambientais:

- **Directos:** transporte, tratamento e eliminação dos resíduos;
- **Ocultos:** notificações, análises, declarações, medidas de segurança, etiquetas, seguros de acidentes.
- **Intangíveis:** qualidade do produto, impacto ambiental, imagem da empresa, higiene.
- **Futuros:** responsabilidade de saneamento do solo, substituição de recursos, causas civis e criminais, danos sanitários.

ii. A AECA, no seu documento 13, Princípios de Contabilidade de Gestão (1996, p.47/50), apresenta também uma classificação interessante, dividindo os custos ambientais em recorrentes e não recorrentes conforme se segue:

Custos ambientais recorrentes:

A) Os que são derivados da obtenção de informação ambiental: (1) custos gerais de obtenção de informação ambiental; (2) quotas relacionadas com associações ambientais; (3) ajudas a organizações ambientais; (4) custos de participação em sistemas ambientais como eco-auditoria, eco-gestão,eco-etiqueta.

B) Custos provenientes de um plano de gestão ambiental: (1) estudos de impacto ambiental; (2) análise de riscos ambientais; (3) estudo de planos de emergências internos e externos; (4) custos de formação dentro da empresa; (5) custo de análises laboratoriais; (6) perdas incorridas em investigação e desenvolvimento ambiental; (7) prémios de seguros.

C) Custos derivados de adaptação tecnológica ambiental: (1) royalties pelo uso de tecnologia ambiental; (2) amortização de activos ambientais; (3) consumos de equipamentos novos para a gestão ambiental; (4) donativos a fundos de reutilização; (5) custos de restauração e recuperação dos recursos naturais.

D) Custos derivados da gestão de resíduos, emissões e efluentes: (1) tratamento prévio; (2) transporte; (3) armazenamento; (4) manipulação de substâncias contaminantes e de embalagens retornáveis; (5) verificações por parte dos gestores autorizados.

E) Custos derivados da gestão do produto: (1) publicidade ecológica, (2) marketing ambiental; (3) análise do ciclo de vida do produto, (4) peritagens profissionais externas; (5) certificações e medições ambientais; (6) provisões por obsolescência de existências.

F) Custos derivados de existências administrativas: (1) licenças; (2) relatórios periódicos emitidos à Administração; (3) consumíveis de análises e de laboratório; (4) tributos e impostos ecológicos; (5) multas e sanções administrativas.

G) Gastos derivados de auditorias ambientais.

Custos ambientais não recorrentes:

A) Custos derivados de sistemas de informação e prevenção ambiental: (1) custos de prevenção de contaminação; (2) custos derivados dos sistemas de informação para a direcção e gestão ambiental; (3) custos dos sistemas de detecção e informação sobre contaminação; (4) custos de investigação e desenvolvimento.

B) Custos derivados de investimentos em instalações: (1) custos financeiros; (2) custos de gestão de investimentos em instalações de recuperação, sistemas de reciclagem, sistemas de reutilização de resíduos, odores e emissões atmosféricas.

C) Custos plurianuais de conservação e manutenção: inspecção, limpeza, lubrificação, conservação e reparação de peças nas instalações da produção, limpeza geral da fabrica, incineradoras, instalações de deposição de resíduos.

D) Custos derivados da interrupção do processo de fabrico: (1) custos de paragem técnica e atrasos; (2) custos de arranque; (3) custos de interrupção de produção.

E) Custos derivados de acidentes: (1) custos de acidentes propriamente ditos; (2) custos de amortização dos efeitos incorridos; (2) custos da compensação e indemnização dos danos.

F) Custos derivados de novas exigências: (1) custos de novas ou reformadas instalações quer por imposição legislativa, de fornecedores ou de clientes; (2) custos do transporte pela adopção de normativas ou acordos com clientes; (3) maiores custos em matérias primas, devido à redução dos desperdícios por parte dos fornecedores.

G) Custo derivado da melhoria da imagem ambiental da empresa: (1) patrocínio de actividades ambientais; (2) custos da criação e manutenção de mercados ecológicos; (3) custos da criação de novos produtos; (4) custos de resposta a solicitações exteriores de informações ambientais; (5) custos incorridos como consequência de prémios oferecidos em actividades escolares, concursos, donativos, etc

H) Custos de sistema de controlo e medição.

I) Custos não desembolsáveis: (1) custos repercutidos por externalidades; (2) custos de fuga; (3) danos paisagísticos e de culturas.

J) Custos jurídicos: advogados, taxas, penalizações.

K) Outros custos de carácter científico: (1) custos de implementação de um plano de gestão ambiental; (2) contratação de pessoal específico para o ambiente; (3) provisões para activos por perda permanente de valor.

Em determinadas situações os custos aqui apresentados como recorrentes podem ser não recorrentes e vice versa.

iii. Feliú (1998) apresenta uma classificação dos custos ambientais sob o ponto de vista da sustentabilidade:

- **Custos ambientais implícitos:** os que produzem efeitos irreparáveis sobre o meio ambiente, representando um elevado custo para a sociedade. Os danos causado não permitem a renovação, o que representa graves riscos para a sobrevivência das espécies e qualidade de vida.
- **Custos derivados de investimentos:** os que são efectuados com o objectivo de adoptar processos produtivos ambientalmente mais correctos como incorporação de processos produtivos alternativos que substituem os actuais no âmbito das tecnologias limpas; modificação dos processos actuais com o objectivo de melhorar a qualidade do produto final e a diminuição dos efeitos negativos sobre o ambiente; adição de equipamentos de tecnologia de fim de linha com o intuito de tornar menos danosas as emissões de qualquer tipo de poluentes.
- **Custos de produção:** aqueles em que as empresas incorrem com o objectivo das suas actividades industriais, destacando-se a contratação de mão-de-obra qualificada e a sua formação; custos derivados da gestão de resíduos provenientes do processo produtivo, nomeadamente reciclagens, armazenamento, transporte e deposição.; dotações para provisões ambientais, para cobertura de risco a longo prazo, como consequência das actividades desenvolvidas.
- **Custos Sociais:** referentes a impostos, sanções, multas, seguros e outros custos relacionados com a emissão de efluentes inevitáveis e todos os que se possam incluir no Princípio do Poluidor Pagador.

iv. Murtalha (1999) apresenta a seguinte classificação:

- **Custos Ecológicos** – relacionados com a prevenção, destinados a evitar e prevenir os efeitos nocivos ao meio ambiente quer os relacionados com a pesquisa e desenvolvimento ou com o ciclo produtivo, de distribuição e de aprovisionamento, quer os dos sistemas de controlo e informação. Normalmente são fáceis de determinar e a sua contabilização não levanta grandes problemas.
- **Custos Ambientais** - custos externos que incluem não só as indemnizações pagas ou a pagar a terceiros e determinadas por cálculo exacto ou estimativa, mas também os

relacionados com a reposição do ambiente, afectado pela actividade da empresa e outros prejuízos causados à humanidade. Estes custos serão depois trabalhados e imputados de forma a preparar os elementos necessários às informações para a gestão.

Apesar das diferentes classificações possíveis para os custos ambientais devemos concluir que uma boa classificação é aquela que está na base de um sistema de informação adequado, que leve os gestores a tomarem as melhores decisões e que permita que o relatório ambiental tenha materialidade para os seus destinatários e por isso depende das características e condições concretas em que cada empresa trabalha.”

3.2. Classificação dos Proveitos Ambientais

Texto retirado do Livro Contabilidade e Gestão Ambiental de Teresa Cristina Pereira Eugénio(2004:74)

“Também os proveitos ambientais podem ser de vários tipos. Apresentamos uma classificação sugerida por Muralha, 1997:

- *Diminuição de custos*: em prémios de seguros, em custos de manutenção, em segurança e assistência médica e medicamentosa a trabalhadores por diminuição de riscos.
- *Melhor gestão de resíduos*: poupança de materiais por reutilização e reciclagem de resíduos, diminuição de custos de armazenamento, redução de custos de transporte.
- *Redução de indemnizações*: por diminuição de riscos de contaminação, destruição, etc.
- *Poupanças em custos operativos*: menor consumo de matérias-primas, materiais de consumo e embalagens, água, combustíveis e energia
- *Aumento das vendas por melhoria da imagem pública*: uso de eco-etiquetas, eco auditorias, logótipo, informação geral favorável
- *Recebimentos efectivos*: por vendas de estudos, diagnósticos, serviços de tratamento de resíduos, tecnologias limpas, royalties, aluguer de activos, meio ambientais, subsídios, prémios, etc.

A classificação dos custos e dos proveitos contribui para identificar as operações com carácter ambiental que têm reflexo no balanço e na conta de resultados da empresa mediante uma denominação específica, sendo importante a sua contabilização correcta atendendo aos princípios e normas da contabilidade, embora alguns necessitem de ajustamentos como já foi referido. No ponto seguinte tentamos identificar o tratamento contabilístico a dar aos diferentes tipos de gastos ambientais.”

Esquema A. 8 – Eco-balanço

ANEXO 4 - SGA

Tabela A. 9 - Motivações para implementar um SGA

Motivações para implementar um SGA:
<ul style="list-style-type: none">• O mercado e as suas exigências;
<ul style="list-style-type: none">• A obtenção de vantagens competitivas (ambiente como recurso estratégico);
<ul style="list-style-type: none">• A pressão por parte de clientes/fornecedores;
<ul style="list-style-type: none">• A prevenção ou redução de possíveis multas futuras ;
<ul style="list-style-type: none">• A redução nos prémios de seguros;
<ul style="list-style-type: none">• A melhoria da imagem pública da empresa;
<ul style="list-style-type: none">• A maior motivação por parte dos funcionários.

Fonte: Eugénio (2004:168)

Tabela A. 10 – Benefícios da implementação de um SGA

<p>BENEFÍCIOS ECONÓMICOS</p> <p>Redução de Custos</p> <ul style="list-style-type: none">• Redução do consumo de água, energia e outros <i>inputs</i>;• Reciclagem, venda e aproveitamento de resíduos;• Redução de multas e penalidades por poluição;• Redução de produção de resíduos. <p>Aumento da Receita</p> <ul style="list-style-type: none">• Aumento da contribuição marginal de “produtos verdes”, que podem ser vendidos a preços mais altos;• Aumento da participação no mercado, devido à inovação dos produtos e à menor concorrência;• Linhas de novos produtos para novos mercados;• Aumento da demanda para produtos que contribuam para a diminuição da poluição;
<p>BENEFÍCIOS ESTRATÉGICOS</p> <ul style="list-style-type: none">• Melhoria da imagem institucional;• Renovação da carteira de produtos;• Aumento da produtividade;• Alto comprometimento do pessoal;• Melhoria nas relações de trabalho;• Melhoria da criatividade para novos desafios;• Melhoria das relações com os órgãos governamentais, comunidade e grupos ambientalistas;• Acesso assegurado ao mercado externo;• Aumento de confiança na empresa por parte dos consumidores;• Melhor adequação aos padrões ambientais.

BENEFÍCIOS AMBIENTAIS

- Melhoria do desenvolvimento ambiental da empresa;
- Redução da gravidade e ocorrência de acidentes;
- Influência junto de fornecedores e clientes para a adoção de melhores práticas ambientais.

Fonte: Adaptado e acrescentado North (1992) citado por Jordão (2007,36)

4.1. Normativos de SGAs:

O *Sistema Comunitário de Ecogestão e Auditoria (EMAS)* é um sistema em que podem participar, de forma voluntária, as empresas que desenvolvem actividades industriais para avaliar e melhorar de forma continuada os impactos ambientais dessas actividades e informar o público sobre o comportamento e progressos das instalações industriais em termos de ambiente. Tem por objectivo a melhoria contínua do comportamento ambiental das actividades industriais exigindo que as empresas definam objectivos e apliquem políticas, programas e sistemas eficazes de gestão ambiental, de forma a assumir compromissos para essa melhoria do comportamento ambiental e fornecer informações ao público nesta matéria. A credibilidade do EMAS assenta na verificação do cumprimento dos requisitos de adesão ao sistema, verificação esta que é efectuada a três níveis: Verificador Ambiental Acreditado, o Sistema de Acreditação e o Organismo Competente.

Para além das vantagens proporcionadas por qualquer Sistema de Gestão Ambiental, a adesão ao EMAS permite ir mais longe acrescentando aos benefícios da implementação de um sistema de gestão ambiental, os seguintes: divulga publicamente e de forma credível os progressos através da publicação de uma declaração ambiental validada por uma entidade independente; evidência de forma credível, o compromisso das empresas de ir mais além que o cumprimento da legislação ambiental que lhes é aplicável e estabelece com as entidades reguladoras esquemas de confiança mútua baseados no rigor e transparência do EMAS (Direcção Geral do Ambiente, 2001, citado por Eugénio, 2006).

As normas da série *ISO 14 000* referem-se à certificação ambiental para as empresas. Estas são as primeiras normas sobre o ambiente a ganhar reconhecimento ambiental e espera-se assim, conseguir dar um passo importante na uniformização e harmonização global, o que colocará todas as empresas, que a utilizam em pé, de igualdade independentemente do país em que operam. (Caseirão, 2003)

A norma está dividida nas seguintes categorias:

Sistemas de Gestão Ambiental - norma ISO 14001 é a norma de referência para a implementação de um Sistema de Gestão Ambiental e especifica os requisitos que podem ser

objectivamente auditáveis para efeitos de certificação. Direcção-se para a envolvente externa da empresa, estabelecendo padrões de desempenho que permitam minimizar os efeitos adversos que a sua actividade tem no ambiente. Esta norma apresenta um vasto conjunto de métodos analíticos de amostragem e teste, destinados a lidar com desafios ambientais específicos. Foram desenvolvidas mais de 350 *standards* internacionais para a monitorização de aspectos ambientais, tais como a qualidade do ar, da água e do solo, destinados a fornecer às organizações dados cientificamente válidos acerca dos efeitos ambientais da sua actividade económica (Fidalgo, 1999).

A norma ISO 14004 é um guia para a implementação de um Sistema de Gestão Ambiental, funcionando como uma "Ferramenta interna" que providencia orientações para a implementação de um Sistema de Gestão Ambiental segundo a ISO 14001. Esta norma inclui exemplos, descrições e opções que orientam quer na implementação do sistema, quer no reforço de integração com o sistema geral de gestão da organização.

Auditorias Ambientais - A ISO 19011 dá um explicação clara dos princípios de auditoria a sistemas de gestão, o estabelecimento de directrizes que possibilitam a gestão efectiva de programas de auditoria, a definição de guias no que concerne à realização de auditorias internas e/ou externas, incluindo, entre outros factores, a definição da equipa responsável pela condução da auditoria, a definição de objectivos, âmbito e critérios de auditoria, e ainda a preparação e execução da auditoria propriamente dita; e a determinação de directrizes no que respeita à definição das competências necessárias por parte dos membros da equipa auditora, descrevendo também o seu processo e factores da avaliação, como atributos pessoais, conhecimentos e competências e experiência profissional, etc.

Avaliação da Performance Ambiental - A norma ISO 14031 é uma norma cujo objecto é a definição de um processo de avaliação do desempenho ambiental dos sistemas das organizações. Inclui exemplos de indicadores ambientais.

Sistema Ambiental de Etiquetas - As normas ISO 14020 são normas de referência para a rotulagem ecológica.

Análise em Ciclo de Vida - As normas ISO 14040 são normas desenvolvidas com o objectivo de encorajar as entidades oficiais, as organizações privadas e o público para uma abordagem dos assuntos ambientais de forma integrada durante todo o seu ciclo de vida ("Desde o berço até à cova").

A Environmental Protection Agency (EPA) tem desenvolvido vários programas ambientais com objectivos concretos de remediar determinadas situações de poluição. São, por isso, normas muito específicas. De uma forma geral, as empresas que pretendem um sistema mais genérico optam por um dos outros já existentes.

O Sistema de Gestão Ambiental *British Standard 7750* foi publicado em Março de 1992 no Reino Unido e revisto em 1994, com o objectivo de encorajar as empresas a estabelecer um sistema estruturado para a avaliação, gestão e implementação das suas performances ambientais e identificar prioridades, fixar objectivos e metas ambientais pertinentes, facilitar o planeamento, controlo, monitorização, desenvolver acções correctivas, auditorias e revisão das actividades para assegurar que as políticas estejam de acordo com o que é mais relevante (Birkin, 1996).

O *Sistema Comunitário do Rótulo Ecológico* é um sistema orientado para o produto que tem como objectivo promover a concepção, produção, comercialização e utilização de produtos com impacte ambiental durante todo o seu ciclo de vida, e informar os consumidores sobre o impacte dos produtos no ambiente. Este sistema é voluntário e aplicável à generalidade dos produtos, independentemente de serem fabricados na Comunidade ou importados de Países Terceiros.

Tem duas fases distintas:

(1) A elaboração dos critérios com base numa análise do ciclo de vida dos produtos, tendo em conta um modelo indicativo de avaliação que compreende a importância de resíduos, poluição e degradação do solo, contaminação da água, ruído, consumo de energia, consumo de recursos naturais e efeito nos ecossistemas;

(2) A atribuição do Rótulo a um determinado produto, que é da responsabilidade de uma comissão de Selecção.

Este sistema é indicado aquando da exigência de uma boa imagem e os consumidores preferem produtos amigos do ambiente.

Fonte: adaptado de Eugénio (2004:169)

GLOSSÁRIO

Activo - é um recurso controlado pela empresa, como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a empresa benefícios económicos futuros.”

Ferreira (2000: 100)

Activo contingente - é um possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da empresa.”

(Norma Internacional de Contabilidade n.º 37 – Provisões, Passivos e Activos Contingentes, ponto 10)

Activos ambientais - incluem todos os recursos que visem preservar, proteger ou recuperar o meio natural, podendo-se falar de Imobilizado Corpóreo adquirido ou construído para reduzir, eliminar ou recuperar resíduos poluentes, de investimentos em investigação e desenvolvimento de tecnologia, de novos produtos ou novos processos de produção menos poluentes, de matérias verdes, etc.”

Ferreira (2000: 101)

Activos biológicos – “é uma animal ou planta vivos.”

(NCRF 27- Agricultura, paragrafo 6)

Activos intangíveis - um activo intangível é um activo não monetário identificável sem substância física.

(NCRF 6 - Activos intangíveis, paragrafo 8)

Ambiente - 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.”

(Directriz Contabilística n.º 29, cap. IV, ponto 10)

Análise custo – benefício – corriqueiramente usada no trato da questão ambiental, pressupõe exame sistemático e comparativo das diversas alternativas de acção. Ocorre que essa análise, amplamente usada na avaliação de projectos, tende a ser mais quantitativa do que qualitativa. Em se tratando de meio ambiente é necessário que a ela se incorporem outros factores de análise, pois a natureza do resultado a ser obtido não é simplesmente o maior lucro, e sim, pode-se dizer, um lucro ambientalmente correcto.

Ferreira (2000: 18)

Desenvolvimento sustentável – implica usar os recursos renováveis naturais de maneira a não

degradá-los ou eliminá-los, ou diminuir sua utilidade para as gerações futuras. Implica usar os recursos minerais não renováveis de maneira tal que não necessariamente se destrua o acesso a eles pelas gerações futuras.

“O desenvolvimento que satisfaz as necessidades do presente sem comprometer as habilidades das futuras gerações de satisfazerem suas necessidades.”

(WCED) Ferreira (2000:17)

Dispêndios de carácter ambiental - incluem os custos das medidas tomadas por uma entidade ou, em seu nome, por outras entidades, para evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental decorrentes das suas actividades. Estes custos incluem, entre outros, a eliminação de resíduos ou as iniciativas destinadas à formação, protecção dos solos e das águas superficiais e subterrâneas, a preservação do ar puro e das condições climáticas, a redução do ruído e a protecção da biodiversidade da paisagem.”

(NCRF 26 – Matérias Ambientais, ponto 5)

Ecologia – pode ser definida como a ciência das condições de existência do ser vivo em seu meio.

Ferreira (2000: 16)

Ecossistema – pode ser entendido como o sistema formado pelo conjunto das populações que ocupam o território e pelos elementos abióticos a ele ligados.

Ferreira (2000: 16)

Efeitos ambientais – as consequências dos impactos ambientais.

Ferreira (2000:19)

Externalidade – é vista como o facto inquestionável de que qualquer actividade afecta, de modo favorável ou desfavorável, outras actividades ao longo do processo produtivo; é um processo em cadeia, que pode ser analisado sob aspecto tecnológico ou monetário.

“Surge sempre que a produção ou o consumo de um bem tem efeitos paralelos sobre os consumidores ou produtores envolvidos, efeitos estes que não são plenamente reflectidos nos preços de mercado.”

Ferreira (2000:18)

Impacto ambiental - “a mudança num parâmetro ambiental, sobre um período específico e numa área definida, resultante de uma actividade particular, comparada com a situação que deveria ter ocorrido se a actividade não tivesse sido iniciada”

Ferreira (2000:19)

Impactos directos – são aqueles cujas consequências não podem ser directamente identificados com uma actividade em particular. Também chamados de impactos secundários.

Ferreira (2000: 19)

Imparidade - A imparidade de activos é um conceito que é abordado na Norma Internacional n.º 36 e aplica-se à situação em que os Activos Corpóreos e Incorpóreos com vida útil limitada ou não, tenham um valor “real” inferior ao registado na contabilidade, dando assim origem a uma perda por imparidade.

(Norma Internacional n.º 36 – Imparidade de Activos – ponto 5)

Indústria sustentável – inclui todo o sistema social, económico e tecnológico através do qual produzimos bens.

Ferreira (2000:19)

Internalização – ocorre quando existe a possibilidade de que os custos decorrentes das externalidades sejam assumidos pelos agentes produtores e consumidores. Uma das formas de se internalizar é através dos atributos impostos aos produtores das externalidades, baseados na poluição gerada quando se produz um bem ou, ainda, quando há a redução de um subsídio devido ao mesmo motivo, sua poluição respectiva.

Ferreira (2000:19)

Locações – As Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) designam o termo locação como um acordo pelo qual o locador (detentor do bem) transmite ao locatário (utilizador/beneficiário) em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um activo por um período de tempo acordado.

As NIC distinguem ainda a locação financeira, da locação operacional, sendo a primeira definida como uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um activo e em que o título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido, classificando a segunda com as restantes situações.

(www.knoow.net)

Lucro ambientalmente correcto - lucro obtido nos casos em que os recursos utilizados não causam impacto negativamente no meio ambiente.

Ferreira (2000: 18)

Meio ambiente – é uma área de conhecimento considerada como multidisciplinar. O seu corpo de conhecimentos forma-se com base em conhecimentos das outras ciências. Pode ser dividido em seis aspectos: ar, água, solo e subsolo, fauna, flora, paisagem.

O que se tem procurado, mais recentemente, é avaliar como o uso dado a cada um desses aspectos tem causado impacto na saúde e no bem-estar do ser humano.

Ferreira (2000:16)

Passivo - é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados de cuja liquidação se espera que resulte uma saída de recursos da entidade incorporando benefícios económicos.”

(Directriz Contabilística n.º 29, cap. IV, ponto 9)

Passivo Ambiental - é a obrigação da empresa decorrente de deveres ou responsabilidades de preservação, recuperação ou protecção ambiental.”

Ferreira (2000:101)

Passivo Contingente:

a) é uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da empresa; ou

b) uma obrigação presente que decorre de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:

i) não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos para liquidar a obrigação; ou

ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.”

(Norma Internacional de Contabilidade n.º 37 – Provisões, Passivos e Activos Contingentes, ponto 10)

Poluição – Segundo Comune:

“As poluições ambientais são fenómenos objectivos, mensuráveis na maioria dos casos, cujas características principais decorrem do facto de sempre estarem relacionadas com danos que provocam no meio ambiente. (...) as poluições que provocam os mais graves problemas no meio urbano são a poluição do ar, da água, os resíduos sólidos (lixo) e o barulho.

Ferreira (2000: 17)

Propriedades de investimento - De acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade, uma Propriedade de Investimento é a propriedade (terreno ou um edifício – ou parte de um edifício – ou ambos) detida (pelo dono ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas, e não para:

(a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas;

ou

(b) venda no curso ordinário do negócio.

(www.knoow.net)

Provisão – é um passivo de tempestividade ou quantia incerta que tem por finalidade cobrir riscos presentes que podem ocorrer no futuro, associando-se por isso à Provisão um carácter de contingência.

Uma Provisão deve ser reconhecida sempre que a empresa tenha uma obrigação presente (legal) ou implícita como resultado de um evento anterior, seja provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos sejam exigidos para liquidar a obrigação e possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação

(Norma Internacional de Contabilidade n.º 37, ponto 10)

Provisão Ambiental – deve ser constituída sempre que exista uma obrigação legal/contratual da empresa ou o empenhamento da sua administração visando prevenir, reduzir ou reparar os danos ambientais que a empresa causou.

Ferreira (2000: 111)