

CONTABILIDADE AMBIENTAL

APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS NORMATIVOS A UMA OBRA DO GRUPO SOARES DA COSTA, SGPS, SA

Dânia Raquel Lopes Gomes

Relatório de Projecto submetido para satisfação parcial dos requisitos do grau de
MESTRE EM ENGENHARIA DO AMBIENTE – RAMO DE GESTÃO

Presidente do Júri: Professor Doutor Rui Alfredo da Rocha Boaventura

Orientadora: Professora Belmira de Almeida Ferreira Neto

Co-Orientadora: Engenheira Eloísa Cepinha

Julho, 2010

MESTRADO INTEGRADO EM ENGENHARIA DO AMBIENTE 2009/2010

Editado por

FACULDADE DE ENGENHARIA DA UNIVERSIDADE DO PORTO

Rua Dr. Roberto Frias

4200-465 PORTO

Portugal

Tel. +351-22-508 1400

Fax +351-22-508 1440

✉ feup@fe.up.pt

🌐 <http://www.fe.up.pt>

Reproduções parciais deste documento serão autorizadas na condição que seja mencionado o Autor e feita referência a *Mestrado Integrado em Engenharia do Ambiente – 2009/2010 – Faculdade de Engenharia da Universidade do Porto, Porto, Portugal, 2010.*

As opiniões e informações incluídas neste documento representam unicamente o ponto de vista do respectivo Autor, não podendo o Editor aceitar qualquer responsabilidade legal ou outra em relação a erros ou omissões que possam existir.

Este documento foi produzido a partir de versão electrónica fornecida pelo respectivo Autor.

CONTABILIDADE AMBIENTAL

APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS NORMATIVOS A UMA OBRA DO GRUPO SOARES DA COSTA, SGPS, SA

Dânia Raquel Lopes Gomes

Relatório de Projecto submetido para satisfação parcial dos requisitos do grau de
MESTRE EM ENGENHARIA DO AMBIENTE – RAMO DE GESTÃO

Orientadora: Professora Belmira de Almeida Ferreira Neto,
Professora Auxiliar da Faculdade de Engenharia da Universidade do Porto

Co-Orientadora: Engenheira Eloísa Cepinha,
Gestora de Sustentabilidade do Grupo Soares da Costa, SGPS, SA

Julho, 2010

AGRADECIMENTOS

Ao longo do período de preparação e redacção deste trabalho tive a oportunidade de contar com o apoio de várias pessoas que, directa ou indirectamente, contribuíram para alcançar os objectivos propostos. Gostaria, por isso, de expressar os meus sinceros agradecimentos:

À minha orientadora, Professora Belmira Neto, pelo interesse e acompanhamento prestados.

Ao Grupo Soares da Costa, SGPS, SA, por ter possibilitado a elaboração e a aplicação prática deste trabalho e por ter apoiado a realização da dissertação para conclusão do Curso de Mestrado Integrado, nomeadamente, à Engenheira Eloísa Cepinha e Engenheira Tânia Campos pelo apoio e disponibilidade para o esclarecimento de dúvidas.

À Doutora Teresa Eugénio do Instituto Politécnico de Leiria, pelo esclarecimento e correcção de questões relacionadas com Contabilidade Ambiental.

Ao Professor Manuel Branco da Faculdade de Economia da Universidade do Porto, pelo fornecimento de conhecimentos na área de Contabilidade.

À minha família e amigos pelo apoio e incentivo nos momentos mais difíceis.

RESUMO

A consciencialização da sociedade acerca da problemática ambiental tem levado as empresas a adoptarem uma postura responsável perante o Meio Ambiente. As empresas passaram a incorporar as questões ambientais nas suas estratégias. Alcançar a consciência ambiental exige uma análise da situação económica e do desempenho ambiental da empresa.

A Contabilidade Ambiental é o ramo da contabilidade responsável pelo registo das transacções das empresas com impacto no meio ambiente. Esta ferramenta destina-se a fornecer informações sobre o uso dos recursos naturais e a poluição originada pela actividade das empresas. As novas normas contabilísticas clarificam o modo de proceder ao tratamento dos aspectos ambientais de uma empresa, permitindo às mesmas divulgar os resultados obtidos.

O trabalho aqui apresentado teve como objectivo o desenvolvimento de linhas orientadoras e a definição de princípios e procedimentos para a implementação de Contabilidade Ambiental numa empresa. Para tal consideraram-se os dados fornecidos sobre um caso de estudo de uma empresa de construção (Sociedade de Construções Soares da Costa, SA). Pretendeu-se contribuir para a divulgação da informação ambiental dando, desta forma, cumprimento à Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26 – Matérias Ambientais.

Foi desenvolvida uma metodologia para a Contabilidade Ambiental de forma a empresa incluir a informação ambiental no seu sistema contabilístico. Inicialmente analisaram-se os gastos e rendimentos ambientais actualmente levantados e quantificados pela empresa. Tal possibilitou o estabelecimento de regras contabilísticas para os mesmos e a sua codificação segundo o código de contas do Sistema de Normalização Contabilística. Como resultado, é proposta uma estrutura de contas ambientais que inclui os gastos e rendimentos quantificados pela empresa. No decurso do trabalho verificou-se a necessidade de completar a lista de gastos e rendimentos ambientais contabilizados actualmente pela empresa. Assim, é proposto que novos itens associados aos gastos e rendimentos ambientais sejam incorporados futuramente na contabilidade da empresa. Tal foi efectuado com base na pesquisa bibliográfica sobre actividades típicas do sector da construção.

Por fim, é apresentada a metodologia para implementação de Contabilidade Ambiental na empresa em estudo. Esta metodologia deve servir de contributo para as empresas interessadas em introduzir as informações de carácter ambiental nos seus sistemas de gestão e contabilidade.

Palavras-chave: Contabilidade Ambiental; Sociedade de Construções Soares da Costa, SA;

ABSTRACT

The society awareness about environmental issues has led companies to adopt a responsible attitude towards the environment. Companies started to incorporate environmental issues into their strategies. One way to achieve environmental consciousness is done by performing an analysis of the economic situation and the environmental performance of a company.

Environmental accounting is a branch of accounting, used to account companies' activities having an impact on the environment. This tool is intended to supply information on the use of natural resources and the release of pollution caused by companies. Therefore, the new accounting standard guides assist the treatment of the environmental aspects of a company allowing it to report the results obtained.

The work presented in this study aims at developing guidelines and establishing principles and procedures to implement environmental accounting at a company. This is done by considering the data collected from a case study from the building industry. The accounting data collected was supplied by a Portuguese building company (Sociedade de Construções Soares da Costa, SA) and the objective is thus to report environmental accounting to comply with the financial reporting standards referred as *Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26 – Matérias Ambientais*.

A methodology for environmental accounting is developed, in order for the company to include environmental information in the accounting system. At first the environmental costs and benefits currently collected and quantified by the company are analysed. It was then possible to establish rules of accounting for these environmental costs and benefits in order to proceed to its codification as stated in the Accounting Standard System (SNC - Sistema de Normalização Contabilística). As a result, it is proposed a structure for environmental accounting, including the costs and benefits accounted by the company. In addition, it was completed the list of environmental costs and benefits currently quantified by the company. New environmental costs and benefits to be incorporated in the company future accounts have been proposed. This resulted from research on literature on typical activities taking place at the construction sector.

Finally, a methodology for implementation of environmental accounting in the company under study is presented. This methodology may also be used by other companies interested in including environmental information on their management and accounting systems.

Key words: Environmental accounting; Sociedade de Construções Soares da Costa, SA; Portuguese Company; Building industry

SÍMBOLOS E ABREVIATURAS

CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DC	Directriz Contabilística
FSE	Fornecimentos e Serviços Externos
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
NCRF	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
NIC	Norma Internacional de Contabilidade
POC	Plano Oficial de Contabilidade
SDC	Soares da Costa
SNC	Sistema de Normalização Contabilística

ÍNDICE GERAL

Agradecimentos	<i>i</i>
Resumo	<i>iii</i>
Abstract	<i>v</i>
Símbolos e abreviaturas	<i>vii</i>
1. Introdução	1
1.1 Importância da gestão ambiental	1
1.2 Contabilidade e o meio ambiente	2
1.3 Objectivo do estudo.....	5
1.4 Estrutura e organização da tese.....	5
2. O Grupo Soares da Costa	7
2.1 Gestão ambiental	8
2.2 Caso de Estudo: IKEA PORTUGAL – MÓVEIS E DECORAÇÃO, Lda.	9
3. A Contabilidade Ambiental	11
3.1 Contabilidade financeira	11
3.1.1 Plano Oficial de Contabilidade vs. Sistema de Normalização Contabilística	12
3.2 Contabilidade financeira ambiental	13
3.2.1 Vantagens e limitações.....	13
3.3 Normalização contabilística em questões ambientais.....	15
3.3.1 Directriz Contabilística nº 29 – Matérias Ambientais	16
3.3.2 Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26 – Matérias Ambientais	17
3.4 Conceitos de Contabilidade Ambiental	19
3.5 Classificação de custos e proveitos ambientais	22
3.6 Reconhecimento e quantificação.....	26
3.6.1 Dispêndios de carácter ambiental	26
3.6.2 Passivos de carácter ambiental	30
3.7 Divulgação ambiental nas Demonstrações Financeiras e no Relatório de Gestão...	33
4. Aplicação da Contabilidade Ambiental na empresa Soares da Costa usando o caso de estudo IKEA – Loures	39
4.1 Análise dos componentes ambientais.....	39

4.2	Classificação dos componentes ambientais de acordo com a codificação do Sistema de Normalização Contabilística.....	44
4.3	Análise dos valores dos componentes ambientais.....	50
4.3.1	Distribuição dos componentes ambientais por categorias financeiras	51
4.3.2	Contribuição da informação ambiental nas Demonstrações Financeiras Anuais.....	53
4.4	Identificação e classificação de novos componentes ambientais.....	55
4.5	Proposta de novo formulário de gestão ambiental.....	58
4.6	Proposta de implementação de Contabilidade Ambiental na Soares da Costa.....	61
5.	Conclusões.....	67
	Bibliografia	71
	Anexos	75

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 3.1 – Resumo da NCRF 26.....	18
Tabela 3.2 - Custos ambientais correntes e não correntes	24
Tabela 3.3 – Dispêndios de carácter ambiental.....	26
Tabela 3.4 – Tipologia de passivos de carácter ambiental	31
Tabela 3.5 – Informações ambientais a incluir no Balanço	34
Tabela 3.6 – Informações ambientais a incluir na Demonstração dos Resultados	35
Tabela 4.1 – Formulário não preenchido usado para a identificação dos componentes ambientais.....	40
Tabela 4.2 – Relação entre os componentes ambientais identificados pela Soares da Costa e os domínios ambientais referidos na NCRF 26.....	43
Tabela 4.3 – Identificação dos códigos de contas do Sistema de Normalização Contabilística para cada componente ambiental	45
Tabela 4.4 – Distribuição dos componentes ambientais do caso de estudo por categoria financeira	51
Tabela 4.5 - Contribuição da informação ambiental do caso de estudo nas Demonstrações Financeiras Anuais	54
Tabela 4.6 – Classificação, por domínio ambiental, dos novos componentes ambientais... ..	56
Tabela 4.7 – Proposta de formulário de gestão ambiental da SDC	59

ÍNDICE DE FIGURAS

<i>Fig. 3.1 – Tratamento contabilístico de passivos de carácter ambiental</i>	33
<i>Fig. 4.1 – Representação gráfica da distribuição da informação ambiental do caso de estudo por categorias financeiras</i>	52
<i>Fig. 4.2 – Representação gráfica dos proveitos e os dispêndios ambientais associados ao caso de estudo</i>	53
<i>Fig. 4.3 – Proposta de implementação de Contabilidade Ambiental</i>	62

1. INTRODUÇÃO

O interesse e a preocupação pelo Ambiente e sua conservação envolvem numerosas disciplinas, entre elas, a Contabilidade. A Contabilidade tem como objectivo medir os factos económicos que afectam uma entidade para fornecer informação relevante, fidedigna, oportuna, compreensível, objectiva e íntegra. Desta forma, a Contabilidade mostra-se imprescindível para enfrentar os problemas ambientais, na medida em que as empresas contam com procedimentos e técnicas contabilísticas que permitem a divulgação de matérias relacionadas com o Meio Ambiente. Neste sentido, a incorporação das matérias ambientais na Contabilidade satisfaz a necessidade de quantificar, registar e informar sobre os danos causados no ambiente e as acções preventivas ou correctivas necessárias para os reduzir.

1.1 IMPORTÂNCIA DA GESTÃO AMBIENTAL

Os últimos anos têm sido testemunhos do impacto negativo no ambiente. O seu efeito acumulado reveste-se de gravidade suficiente e tem levado a sociedade em geral a tomar consciência não só desta problemática como a adoptar soluções.

O maior desafio, quando se trata de discutir a questão ambiental, é o de compatibilizar o crescimento económico com a preservação ambiental. É imprescindível dar a devida atenção ao que se passa no mundo natural, nomeadamente com a fauna, a flora, a água, o ar e os demais recursos naturais utilizáveis, muitos deles indispensáveis à vida e cuja deterioração está a afectar a sociedade e o seu equilíbrio com a ecologia. Os impactes no ambiente são de extrema gravidade e estão a exigir fortes medidas de emergência.

A constante degradação do estado do ambiente e a crescente consciencialização da necessidade de preservar o mesmo tem motivado os poluidores, nomeadamente as empresas, a agirem no sentido de contrariarem esta tendência de deterioração do ambiente. As empresas que, num passado recente, tinham apenas como objectivo a rentabilidade económica, vêem-se hoje confrontadas com preocupações sociais e ambientais. A internalização da problemática ambiental, dando privilégio a tecnologias limpas ou pró-activas, à actualização, modernização e diversificação dos processos e instrumentos de fabrico, deve fazer parte de uma gestão integrada, de modo a não comprometer o desenvolvimento sustentável (Ferreira, 2000). Desta forma, as interacções da empresa com o ambiente passaram a ser um importante factor na gestão empresarial.

As empresas começam a dar conta que as medidas de protecção ambiental não surgiram para prejudicar ou impedir o crescimento e o desenvolvimento económico mas, sim, como mais uma meta a ser atingida, no propósito de as tornar competitivas e agregar valores aos seus produtos no cenário globalizado do mundo actual (Raupp, 2002).

Numa economia globalizada, a gestão ambiental é cada vez mais usada pelas organizações, já que estas perceberam as enormes vantagens que estas ferramentas representam. Apesar dos gastos que acarreta, nomeadamente pela necessidade de formação de recursos humanos, de acompanhamento das actividades de gestão ambiental e de contratação de consultores, a gestão ambiental proporciona benefícios, quer a curto prazo como a médio e longo prazo.

A reengenharia dos processos produtivos decorrente do processo de gestão ambiental permite alcançar vantagens competitivas, pelo aumento da eficiência e pela redução dos custos, e contribui para a melhoria da imagem pública em resultado da atitude pró-activa face a um mercado cada vez mais exigente com as questões ambientais. A gestão ambiental permite ainda uma melhoria das relações com parceiros estratégicos; o cumprimento da legislação nacional e europeia (evitando multas); a sensibilização ambiental dos colaboradores, tornando-os melhores cidadãos; e principalmente a redução dos impactes ambientais (Lopes et al., 2005).

As empresas devem adoptar medidas de protecção e recuperação ambiental o mais atempadamente possível pois os custos destas medidas crescem com o grau de deterioração do meio ambiente. A gestão ambiental pode recorrer a diversas ferramentas com vista a otimizar a gestão de recursos de uma organização, a minimizar os impactes ambientais das actividades, a reduzir os riscos ambientais e a promover a segurança no local de trabalho (Lopes et al., 2005). Entre estas ferramentas encontram-se as práticas de contabilidade, âmbito deste trabalho.

1.2 CONTABILIDADE E O MEIO AMBIENTE

A Contabilidade, ciência que estuda e controla o património da empresa com o objectivo de fornecer informações para a tomada de decisões, tem actualmente uma nova função: fornecer dados para a gestão e conservação do meio ambiente.

Como um sistema de informação da situação e da evolução patrimonial, económica e financeira da empresa, a Contabilidade deve incluir em seus relatórios todos os dados relacionados com o meio ambiente, facilitando o acesso dos usuários a mais esta informação, auxiliando-os no processo de tomada de decisão (Kraemer, 2002).

Embora possa parecer estranha a relação entre a Contabilidade e o Meio Ambiente, a verdade é que a primeira tem a obrigação de se preocupar com esta nova realidade porque, prestando como presta, um serviço público, deve estar disposta a debruçar-se sobre aquilo que mais importa e preocupa a sociedade civil e também porque as questões ambientais são questões empresariais e desde sempre foi à Contabilidade que coube a obrigação de obtenção, tratamento e divulgação de informações acerca das empresas (Ferreira, 2000).

A Contabilidade Ambiental surgiu da necessidade da empresa gerir as suas actividades e os seus impactes no ambiente (Kraemer, data não disponível). Esta ferramenta permite quantificar os gastos e rendimentos associados à gestão dos aspectos ambientais de uma empresa e divulgar publicamente o resultado líquido ambiental obtido, reflectindo as práticas ambientais da empresa.

A Contabilidade Ambiental tem como objectivo direccionar o sistema de informações adoptado pela Contabilidade Tradicional para a quantificação e evidenciação aos utilizadores da informação contabilística do impacto ambiental no património das organizações e da conduta da empresa em relação ao meio ambiente (Pereira, 2007).

Além da função de orientar a empresa nos registos dos gastos e investimentos com o Meio Ambiente, a Contabilidade Ambiental tem como premissa levar os gestores a uma tomada de consciência no sentido de que os recursos naturais não são inesgotáveis e que certos danos causados à natureza são irreversíveis (Poletto e Morozini, 2008).

A informação fornecida pela Contabilidade Ambiental apoia os Sistemas de Gestão Ambiental e as tomadas de decisões na procura de objectivos melhorados e de novas opções de investimento. A Contabilidade Ambiental, ao reconhecer e avaliar os custos ambientais, permite aos gestores identificar oportunidades para poupar custos. Exemplos base tirados da literatura são as poupanças que podem resultar da substituição de solventes orgânicos tóxicos por não tóxicos, da gestão de resíduos perigosos e de outros custos associados à utilização de materiais perigosos (Organização das Nações Unidas, 2001).

A maximização dos lucros e a minimização dos custos deve estar adequada à realidade ambiental. Nesta nova realidade, as empresas devem criar mecanismos de protecção ambiental, adquirindo os activos necessários e registando passivos, não apenas quando são feitos os desembolsos, mas antecipando despesas futuras. As empresas necessitam de se preocupar com a prevenção de danos para não precisar de mecanismos de remediação (Poletto e Morozini, 2008).

A aplicação da Contabilidade Ambiental exige a identificação, registo e quantificação de todos os custos e proveitos da empresa associados à gestão ambiental. Na maior parte das vezes este é um processo moroso (Muralha, 2002).

Em relação ao método usado constata-se que a incorporação da informação ambiental na contabilidade de uma empresa é faseada. Numa primeira fase é necessário conhecer os processos produtivos associados às actividades da empresa, os impactes (positivos e negativos) que esses processos originam, a forma como a empresa os interpreta/monitoriza e o seguimento que lhes dá.

Numa segunda fase são analisados os custos e proveitos da empresa e separados os custos e proveitos de natureza ambiental. Esta fase de análise requer a classificação dos custos e proveitos ambientais. Existem diferentes classificações de custos ambientais, alguns exemplos incluem os custos directos, ocultos, intangíveis, futuros, ecológicos e ambientais, correntes e não correntes (Eugénio, 2004). Como exemplos de proveitos ambientais realça-se a redução de custos associada à melhoria da gestão de resíduos, a redução de indemnizações e a melhoria da imagem da empresa resultante das suas boas práticas ambientais (Eugénio, 2004). Após classificação e quantificação, os custos e proveitos ambientais devem ser organizados através da criação de subcontas. Tal deve ser feito de acordo com os requisitos do Modelo de Normalização Contabilístico em vigor, respeitando a estrutura das Demonstrações Financeiras.

A fase final consiste em incorporar a informação ambiental na empresa, o que exige a reorganização do seu processo de divulgação (Eugénio, 2004).

A tarefa mais importante é assegurar que todos os custos ambientais significativos sejam considerados na tomada de decisões empresariais. Por outras palavras, os custos ambientais são um subconjunto de um vasto universo de custos necessários a uma adequada tomada de decisões. Os custos ambientais não são um tipo de custos distintos mas fazem parte de um sistema integrado de fluxos materiais e monetários que percorrem a empresa, devendo por isso ser contabilizados (Organização das Nações Unidas, 2001).

O reconhecimento dos custos ambientais exige o estabelecimento de critérios de medida e valorização que são específicos para cada caso. Este processo apresenta ainda algumas dificuldades, nomeadamente no que se refere à quantificação de alguns custos que são normalmente negligenciados. Aqui estão incluídos, por exemplo, o custo de degradação da saúde pública, o preço da utilização dos bens naturais e o custo da utilização de recursos não renováveis ou de uma espécie em vias de extinção (Eugénio, 2004).

A revisão bibliográfica realizada indica que existem diversos modos de quantificação de custos e proveitos ambientais. Estes podem ser quantificados por categorias ambientais, por tipologia, por impacte ambiental provocado e por actividades intervenientes. No Anexo 1 são apresentados exemplos da contabilização destes custos e proveitos (Muralha, 2002; Organização das Nações Unidas, 2001).

Os resultados obtidos pelo exercício de Contabilidade Ambiental podem ser utilizados, por exemplo, para avaliação e divulgação das despesas, investimentos e responsabilidades em ambiente, para avaliação do desempenho ambiental e para análise dos custos, poupanças e benefícios de projectos (Organização das Nações Unidas, 2001).

1.3 OBJECTIVO DO ESTUDO

Este estudo teve como objectivo o desenvolvimento de linhas orientadoras e a definição de princípios e procedimentos para a implementação de Contabilidade Ambiental na Sociedade de Construções Soares da Costa, SA, de acordo com a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26 – Matérias Ambientais (NCRF 26).

O trabalho teve como base a informação associada a uma das obras da empresa: a IKEA PORTUGAL – MÓVEIS E DECORAÇÃO, Lda, recentemente construída em Loures. O uso deste caso de estudo serviu como uma primeira abordagem ao sistema de Contabilidade Ambiental da empresa.

Como resultado final é identificada uma proposta para a Contabilidade Ambiental que visa dar resposta à implementação desta ferramenta na empresa. Neste âmbito, são identificados os custos e proveitos ambientais (por identificação das subcontas aplicáveis) e desenvolvida uma metodologia para o cálculo da Contabilidade Ambiental, que possibilita a inclusão de informação ambiental na contabilidade da empresa.

1.4 ESTRUTURA E ORGANIZAÇÃO DA TESE

O trabalho apresentado está estruturado em cinco capítulos. Neste primeiro capítulo é feita uma introdução ao tema, sendo apresentada a importância da gestão ambiental e uma síntese dos principais aspectos referidos na literatura sobre Contabilidade Ambiental. Tais abordagens permitem identificar a importância do tema e justificar a necessidade da Contabilidade Ambiental. Neste capítulo são por último apresentados os objectivos deste estudo e identificada a estrutura deste trabalho.

No segundo capítulo é feita uma apresentação geral do Grupo Soares da Costa, SGPS, SA. São analisadas as principais actividades desenvolvidas pela empresa e a estratégia de gestão ambiental levada a cabo pela mesma. É apresentado o caso de estudo (IKEA PORTUGAL – MÓVEIS E DECORAÇÃO, Lda, situada em Loures) e caracterizadas as empreitadas de Construção da Loja IKEA de Loures e de Construção da Rede de Acessibilidades Viárias à Loja IKEA de Loures que servirão de base à elaboração da Contabilidade Ambiental aplicável à empresa.

O terceiro capítulo aborda aspectos da Contabilidade Ambiental necessários para a posterior compreensão dos resultados obtidos. É feita uma análise do novo normativo contabilístico (SNC) e da nova norma contabilística relativa a matérias ambientais (NCRF 26), bem como são referidas as vantagens e limitações associadas à Contabilidade Ambiental. Neste capítulo são apresentados os conceitos associados ao tema, nomeadamente custos e proveitos ambientais. Os procedimentos para o reconhecimento e a quantificação dos dispêndios e passivos de carácter ambiental são também abordados neste capítulo à luz dos critérios estabelecidos pela NCRF 26. Por fim, é analisado o processo de divulgação da informação ambiental, sendo aqui identificadas as matérias ambientais a incluir no Balanço, Demonstração dos Resultados, Anexo e Relatório de Gestão da empresa.

O quarto capítulo apresenta os resultados obtidos. Inclui o tratamento contabilístico dos componentes ambientais actualmente identificados pela empresa e a análise dos resultados. São propostos novos componentes ambientais para serem quantificados pela empresa. É ainda apresentada uma proposta para o sistema de Contabilidade Ambiental bem como a respectiva estratégia de implementação na empresa de modo a dar resposta aos objectivos inicialmente estabelecidos.

No quinto e último capítulo são apresentadas as principais conclusões do trabalho bem como algumas recomendações para desenvolvimento em trabalhos futuros.

2. O GRUPO SOARES DA COSTA

O Grupo Soares da Costa (SDC) é um dos maiores grupos do sector da construção e obras públicas em Portugal. A sua estrutura encontra-se alicerçada em quatro *sub-holdings*, correspondentes a quatro áreas de negócio, nomeadamente Construção (SDC Construções, SGPS, SA), Indústria (SDC Indústria, SGPS, SA), Concessões (SDC Concessões, SGPS, SA) e Imobiliária (SDC Imobiliária, SGPS, SA).

O Grupo SDC tem como objectivo permanente ser um grupo económico de construção e serviços/concessões de projecção internacional com níveis de rentabilidade e de criação de valor accionistas em linha com as melhores referências mundiais do sector. O seu êxito baseia-se num crescimento sustentável, apoiado em recursos qualificados e motivados, geradores de valor económico, social e ambiental, e numa preocupação de diversificação e inovação em todos os seus projectos.

Além da actividade no mercado nacional, que se estende a todo o território nacional, incluindo as Regiões Autónomas, a actividade do Grupo SDC tem uma forte componente internacional, nomeadamente em Angola, Moçambique e Estados Unidos (Florida).

Com um capital social de 160 milhões de euros e um volume de negócios assinalável, o Grupo SDC posiciona-se em lugar de destaque em termos mundiais. De acordo com o Relatório de Gestão e Demonstrações Financeiras relativos ao exercício de 2009, os proveitos operacionais do Grupo Soares da Costa ascenderam, neste ano, aos mil milhões de euros, e o volume de negócios cresceu 12,2% relativamente ao ano anterior, alcançando os 936,3 milhões de euros. Este crescimento assentou numa evolução positiva quer no mercado nacional quer no mercado externo, ainda que no último caso de modo mais vincado. É de notar que a área da construção, sector tradicional de intervenção da sociedade, é o que detém maior volume de negócios, ascendendo, em 2009, ao valor de 851,7 milhões de euros.

Relativamente à distribuição geográfica do volume de negócios, pode-se constatar no Relatório de Gestão e Demonstrações Financeiras de 2009 que, neste ano, o volume de negócios da empresa atingiu os 47,2% em Portugal, sendo o restante de origem internacional.

2.1 GESTÃO AMBIENTAL

O sector da construção, pela influência que exerce sobre o desenvolvimento económico e pelos impactes ambientais e sociais que pode causar possui um papel determinante para o desenvolvimento sustentável. No que respeita à empresa Soares da Costa a estratégia de crescimento do Grupo assenta no conceito de sustentabilidade ao nível económico, ambiental e social. O Grupo reconhece a importância e o dever de exercer as suas actividades de forma responsável, promovendo a redução dos impactes negativos no ambiente, na saúde e na qualidade de vida. A capacidade de oferecer aos clientes uma forma de actuação que privilegia a criação de valor económico, social e ambiental oferece vantagens competitivas ao Grupo.

O Grupo Soares da Costa possui uma Política de Sustentabilidade que assenta no equilíbrio entre o progresso económico, qualidade ambiental e bem-estar social. Na sua Política de Sustentabilidade, a SDC assume, entre outros, os compromissos de contribuir de forma responsável para uma sociedade mais justa e equilibrada, investir na promoção da satisfação dos seus colaboradores e promover a redução dos impactes ambientais da sua actividade. Esta política resulta da integração de diversas políticas, entre as quais a Política Ambiental, que permitem gerir os principais aspectos ambientais e sociais associados à sua actividade empresarial. De acordo com a Política Ambiental, a SDC compromete-se a preservar e proteger o Ambiente, adoptando as melhores práticas possíveis. A gestão eficiente dos recursos e dos impactes ambientais mais significativos contribui para a melhoria do desempenho ambiental da empresa e simultaneamente para a redução dos custos operacionais e para a melhoria da sua imagem.

O Grupo Soares da Costa assume como compromissos ambientais:

- Cumprimento da legislação e regulamentação aplicável e satisfação dos requisitos contratuais de controlo dos impactes ambientais, em toda a sua actividade;
- Garantia da prevenção, minimização e controlo dos impactes ambientais mais significativos inerentes à sua actividade, actuando na sensibilização de todos os colaboradores e empreiteiros contratados, desenvolvendo progressivamente uma consciência de responsabilidade na Protecção e Defesa do Ambiente e, na melhoria contínua dos procedimentos ambientais, integrando-os nos seus processos construtivos, nomeadamente no que se refere à gestão de resíduos, ao controlo de ruído e vibrações, ao controlo de efluentes e produtos perigosos, aos consumos de energia, água e matérias-primas e à minimização das afectações na população e nos valores patrimoniais.

Como instrumento de gestão realça-se que o Grupo publica anualmente e, desde 2007, o Relatório de Sustentabilidade. Ainda para enquadrar os referidos compromissos na sua actuação, a SDC implementou em 2007 o Sistema de Gestão Ambiental baseado na Norma NP EN ISO 14001:2004, que foi certificado em 2008 e, que actualmente é aplicável em todas as obras da empresa.

Relativamente ao sistema contabilístico actual da empresa pode-se constatar que este se restringe à contabilidade geral estruturada de acordo com o sistema contabilístico em vigor, não havendo registo contabilístico da informação ambiental nas Demonstrações Financeiras da empresa. Desta forma, a empresa vê-se interessada em dar cumprimento ao imposto pela NCRF 26 – Matérias Ambientais, de modo a introduzir a informação ambiental no seu sistema contabilístico.

2.2 CASO DE ESTUDO: IKEA PORTUGAL – MÓVEIS E DECORAÇÃO, LDA.

Este trabalho teve como objectivo o desenvolvimento de uma proposta de Contabilidade Ambiental aplicável à Sociedade de Construções Soares da Costa, SA. Para tal analisaram-se e trataram-se os dados associados aos custos e proveitos, no ano de 2009, de uma das obras da responsabilidade da empresa. O caso de estudo seleccionado foi a obra referente à *Empreitada de Construção da Loja IKEA de Loures: Demolições, Movimento de Terras, Contenções e Estruturas, Fachadas e Coberturas* e à *Empreitada Geral de Construção da Rede de Acessibilidades Viárias à Loja IKEA de Loures*. A esta obra está associada a construção da loja e das acessibilidades rodoviárias à mesma. A obra localiza-se na Região Lisboa e Vale do Tejo, freguesia de Frielas, concelho de Loures.

Em seguida são resumidamente descritas as tarefas levadas a cabo em cada uma das empreitadas realizadas, nomeadamente, a empreitada de construção da loja IKEA e a empreitada de construção da rede de acessibilidades.

Empreitada de Construção da Loja IKEA

O terreno de construção estava parcialmente ocupado com um conjunto de construções degradadas e por uma antiga central de betão, enquanto a restante área, sem construções, possuía apenas alguma vegetação e espécies arbóreas.

A obra foi estruturada em 2 fases distintas. Numa primeira fase foi efectuada a demolição de todas as estruturas antigas de betão e betuminoso existentes na zona de intervenção e a

movimentação de terras para nivelar o terreno. Nesta fase foi realizada a desmatção de espécies arbóreas/arbustivas e herbáceas, o abate de árvores não autóctones, o transplante de espécies autóctones para a zona REN incluída no perímetro da obra e a manutenção das árvores transplantadas. Na fase seguinte foram executados os trabalhos de estruturas e contenção, sendo tomadas medidas de verificação pelo empreiteiro no que diz respeito à operação, manutenção, abastecimento e funcionamento de equipamentos, máquinas e veículos e ao manuseamento e transporte de materiais. Ao longo desta fase foram atempadamente analisadas as diferentes actividades incluídas no âmbito da empreitada, de modo a identificar todos os processos relevantes no âmbito do SGA.

Empreitada Geral de Construção da Rede de Acessibilidades Viárias à Loja IKEA

Esta empreitada contemplou a execução de todas as Acessibilidades Viárias de Acesso à nova Loja IKEA em Loures, na qual se incluem, entre outros, os trabalhos de construção de rotundas que estabelecem os acessos por diferentes direcções, de construção de novas vias de ligação e de duplicação e alargamento de estradas/ramos de ligação.

Os trabalhos das Acessibilidades Viárias incluíram as diversas especialidades necessárias para a integral execução dos trabalhos, nomeadamente, terraplenagens e contenções, drenagens, pavimentações, equipamentos de sinalização e segurança, iluminação pública, telecomunicações e desvios de trânsito.

3. A CONTABILIDADE AMBIENTAL

Neste capítulo são abordados diferentes conceitos e princípios ligados à Contabilidade Ambiental. Tal é concretizado através da consulta de guias existentes de auxílio à aplicação desta ferramenta e de procedimentos para a sua implementação.

3.1 CONTABILIDADE FINANCEIRA

A Contabilidade Financeira é conhecida como um sistema de informações formal e estruturado, tendo como principais objectivos informar acerca do património e desempenho de uma empresa e auxiliar a tomada de decisão. Para tal, é necessário um corpo de conceitos e uma metodologia que representem, de modo objectivo, as transacções económicas das empresas (Kraemer, 2001).

Esta ferramenta é concebida para satisfazer as necessidades dos accionistas externos e das autoridades financeiras, ambos com um forte interesse económico na uniformização da informação comparável e em receber informação clara e verdadeira acerca do desempenho económico da empresa. Portanto, a Contabilidade Financeira e os relatos financeiros são tratados no contexto das leis nacionais e nas normas de contabilidade internacional, onde se regulamenta o modo como os itens específicos devem ser tratados. Os registos contabilísticos fornecem a informação de base para outros instrumentos, podendo ser utilizados para detectar despesas, custos, indicadores, investimentos e poupanças associadas a medidas de salvaguarda ambiental (Organização das Nações Unidas, 2001).

A função da Contabilidade Financeira é constituir uma base de dados da empresa e preparar as Demonstrações Financeiras e o Relatório de Gestão da mesma. As Demonstrações Financeiras são uma representação financeira estruturada da posição financeira e das transacções levadas a efeito por uma empresa. O seu objectivo é o de proporcionar informação, acerca da posição financeira, do desempenho e de fluxos de caixa de uma empresa, que seja útil a um largo conjunto de utentes na tomada de decisões económicas (Eugénio, 2004).

As Demonstrações Financeiras anuais incluem o Balanço, a Demonstração dos Resultados e o Anexo. Estas são realizadas anualmente de acordo com as regras que regulam a sua elaboração. O Balanço é uma comparação do activo da empresa de um lado, e do passivo e do capital próprio do outro, com base nos valores compreendidos em categorias e organizados na forma de contas, ou em sequência, numa determinada data de exercício (data do Balanço). É complementado com a Demonstração dos Resultados, que contém todos os gastos e

rendimentos. O Anexo, bem como o Relatório de Gestão, fornecem uma explicação dos factos, uma descrição dos métodos de avaliação utilizados e uma perspectiva da situação económica da empresa (Organização das Nações Unidas, 2001).

O Anexo tem como principais funções desenvolver e comentar quantias incluídas no Balanço e na Demonstração dos Resultados e divulgar factos ou situações que, não tendo expressão naquelas Demonstrações Financeiras, são úteis para o leitor das contas, pois influenciam ou podem vir a influenciar a posição financeira da empresa (Comissão de Normalização Contabilística, 1977).

3.1.1 Plano Oficial de Contabilidade vs. Sistema de Normalização Contabilística

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. A harmonização contabilística da União Europeia caracterizou-se essencialmente pela aprovação de Directivas Comunitárias e pela sua transposição nos diferentes Estados Membros (Pires, 2009).

Em Portugal, a normalização contabilística era, até há bem pouco tempo, apresentada pelo Plano Oficial de Contabilidade (POC). Este sistema contabilístico, da responsabilidade da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), tinha como objectivo promover a coordenação das disposições nacionais dos vários Estados Membros respeitantes à estrutura e conteúdo das contas anuais e do relatório de gestão, aos critérios de valorimetria, assim como ao exame e divulgação desses documentos. Tendo desempenhado durante anos um papel fundamental no panorama nacional, o POC tem-se revelado, desde há algum tempo, insuficiente para as entidades com maiores exigências qualitativas de relato financeiro, para além de carecer de revisão técnica no que concerne, nomeadamente, a aspectos conceptuais, critérios de reconhecimento e mensuração, bem como em relação aos modelos das Demonstrações Financeiras individuais e consolidadas (Diário da República, 2009).

Desta forma, procedeu-se à revogação do POC e legislação complementar, criando-se o Sistema de Normalização Contabilística (SNC). A transição para este novo modelo contabilístico ocorreu em 1 Janeiro de 2010, constituindo a maior mudança no ordenamento contabilístico

em Portugal, desde a introdução do POC. Esta transição constitui um processo complexo e exigente, e implica um grande esforço de adaptação das empresas e profissionais.

Algumas das alterações propostas pelo SNC passam por novos formatos das Demonstrações Financeiras, diferente vocabulário e novos planos de contas. No Anexo 2 são apresentadas algumas destas alterações, nomeadamente a terminologia e as contas usadas para cada modelo contabilístico.

3.2 CONTABILIDADE FINANCEIRA AMBIENTAL

A Contabilidade Financeira quando aplicada à avaliação e mensuração das informações relativas ao Meio Ambiente é denominada de Contabilidade Financeira Ambiental (David, 2003). Pode então definir-se Contabilidade Financeira Ambiental como a parte do sistema contabilístico cujo propósito consiste em promover informação sobre o impacto financeiro dos aspectos ambientais através de contas anuais (Ramos et al., 2007).

A Contabilidade Financeira Ambiental tem como objectivo registar as transacções das empresas que têm impacto no ambiente e os efeitos na posição económica e financeira das empresas que reportam tais transacções (Junior, 2000). De maneira geral, a Contabilidade Financeira Ambiental destaca os custos ambientais nas despesas gerais, evidencia no activo os investimentos nessa área e cria provisão para riscos ambientais no passivo (David, 2003).

De facto, se não se proceder à internalização das externalidades, as contas das empresas, apresentadas nas Demonstrações Financeiras, não transmitem uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados da empresa (Comissão de Normalização Contabilística, 1977). Assim, se não se incluir os custos e, eventualmente, os proveitos ambientais, o resultado apurado do exercício estará sobrevalorizado (Ferreira, 2000).

3.2.1 Vantagens e limitações

São inúmeras as vantagens associadas à implementação de Contabilidade Ambiental numa empresa. Esta ferramenta permite, por exemplo, identificar, estimar, alocar e reduzir os custos ambientais; controlar o uso e os fluxos de energia e materiais; fornecer informação mais exacta e detalhada dos custos efectivos, facilitando a avaliação do desempenho ambiental e auxiliando a tomada de decisões; melhorar a imagem da empresa e usar de forma mais eficiente os recursos naturais (Kraemer, 2006).

Contudo, a elaboração e a divulgação de informação ambiental defrontam-se com várias dificuldades. O principal problema prende-se com a falta de uma definição normalizada de custos ambientais. O facto de os custos ambientais não serem totalmente registados conduz frequentemente a cálculos distorcidos das opções de melhoria. Projectos de protecção ambiental não são reconhecidos nem implementados e as vantagens económicas e ecológicas decorrentes de tais medidas não são usufruídas (Organização das Nações Unidas, 2001).

Entre as dificuldades do processo de implementação de Contabilidade Ambiental inclui-se, por exemplo, a ausência de definição clara de custos ambientais; a dificuldade em calcular um passivo ambiental efectivo; a falta de clareza no tratamento a ser dado aos “activos de vida longa”, como por exemplo o caso de uma central nuclear; a reduzida transparência em relação aos danos provocados pela empresa nos seus activos próprios e a dificuldade em determinar a existência de uma obrigação no futuro por conta de custos passados (Eugénio, 2004).

Os gestores industriais enfrentam um crescente dilema no que toca a decisões de investimento no ambiente. Por um lado, existem as exigências regulamentares, normas internas e pressões do mercado que requerem, de uma forma contínua e crescente, bons desempenhos ambientais. Por outro lado, a informação que é necessária para realizar uma resposta eficiente em termos de custo, não está, em geral, ao alcance das empresas de uma forma atempada e consistente. O resultado é que as decisões sobre investimentos e projectos ambientais não servem, muitas das vezes, os interesses da empresa nem os do ambiente (Organização das Nações Unidas, 2001).

Grande parte das empresas tem problemas na quantificação das poupanças de custos da gestão ambiental. Os cálculos orientados para o futuro originam falhas de informação e incertezas em relação ao futuro, englobando, na maioria das vezes, apenas uma parte dos benefícios resultantes da gestão ambiental (Organização das Nações Unidas, 2001).

Diversos autores alertam também para aspectos menos positivos a realçar na implementação da Contabilidade Ambiental. Algumas medidas de protecção ambiental envolvem custos elevados e não induzem poupanças a médio ou longo prazo, e uma atitude de grande transparência pode – paralelamente a vantagens competitivas decorrentes da satisfação de *stakeholders* relevantes – obrigar a gestão a alterar o comportamento ambiental da empresa para manter essa mesma vantagem competitiva, o que acarreta custos económicos significativos (Gaspar, 2003).

Considera-se, no entanto, que apesar das dificuldades inerentes à Contabilidade Ambiental devem ser feitos esforços por parte das empresas para melhorar o seu relato financeiro, não só para dar cumprimento à legislação como por questões associadas à consciência social.

3.3 NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA EM QUESTÕES AMBIENTAIS

A prática da Contabilidade Ambiental remonta aos anos 60/70, com maiores desenvolvimentos na década de 80. Esta disciplina atingiu a sua maturidade precisamente em 1980. No entanto, o seu desenvolvimento estendeu-se de forma diferente pelo mundo. Portugal, assim como outros países da Europa, despertou para esta temática no final dos anos 90, embora ainda hoje a maioria das empresas portuguesas esteja agora a dar os primeiros passos na divulgação da informação ambiental (Eugénio, 2007).

Em 2001 foi publicada a Recomendação da Comissão Europeia em resultado da necessidade de promover uma maior harmonização quanto às divulgações de matérias ambientais nas contas anuais e nos relatórios de gestão das sociedades. Com o objectivo de melhorar a quantidade, a transparência e a comparabilidade da informação ambiental nas contas anuais e relatórios de gestão, a Comissão pretendeu clarificar as regras e as linhas de orientação no que respeita ao reconhecimento, à valorimetria e à divulgação das matérias ambientais nas contas anuais e nos relatórios de gestão das sociedades (Comissão de Normalização Contabilística, 2002).

A Recomendação tomou como referência diversas Normas Internacionais de Contabilidade – NIC (*International Accounting Standards - IAS*) emitidas pelo *International Accounting Standards Committee (IASC)*, actualmente designado por *International Accounting Standards Board (IASB)*, que estabelecem disposições e princípios contabilísticos aplicáveis ao tratamento de matérias ambientais. Algumas das normas com referências explícitas ao meio ambiente incluem (Eugénio, 2004):

- IAS 1 – 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 (referência a provisões para custos ambientais);
- IAS 36 – Imparidade de Activos (perdas de valor devido a questões ambientais);
- IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes (várias alusões ao ambiente);
- IAS 38 – Activos Incorpóreos (tratamento contabilístico de activos incorpóreos).

Vários países da União Europeia tentaram transpor a Recomendação da Comissão Europeia para a sua normalização nacional. Em Portugal, a 5 de Julho de 2002, foi aprovada, pelo Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), a Directriz Contabilística nº 29 – Matérias Ambientais (DC nº 29). A publicação e entrada em vigor desta Directriz significou um importante passo em termos de normalização, no que respeita ao reconhecimento e valorimetria da informação ambiental a divulgar nas contas e no relatório de gestão (Eugénio, 2004).

Com a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), as matérias ambientais passaram a ser regulamentadas pela Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26 – Matérias Ambientais (NCRF 26). Esta norma é muito semelhante à DC nº 29, podendo registar-se apenas algumas diferenças a nível de linguagem e relato da informação financeira.

3.3.1 Directriz Contabilística nº 29 – Matérias Ambientais

A Directriz Contabilística nº 29 foi aprovada pelo Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística na sua reunião de 5 de Junho de 2002. No entanto, esta directriz só foi publicada em «Diário da República» no dia 18 de Abril de 2005, com um texto que mantinha a data de entrada em vigor prevista aquando da respectiva aprovação, pela Comissão de Normalização Contabilística (1 de Janeiro de 2003) (Eugénio, 2006). Após clarificação por parte do Ministério das Finanças, a data de entrada em vigor da directriz foi alterada, sendo as disposições da mesma aplicáveis aos exercícios a partir de 2006.

A Directriz Contabilística nº 29 diz respeito aos critérios para o reconhecimento, quantificação e divulgação de informação ambiental susceptível de afectar a posição financeira e os resultados da entidade relatada. Aplica-se às informações de matérias ambientais a prestar nas Demonstrações Financeiras Anuais e no Relatório de Gestão de todas as entidades abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade (POC), quer às contas individuais como às contas consolidadas.

Esta directriz visa a harmonização europeia no domínio contabilístico. Em termos de divulgação, a directriz vem esclarecer o tipo de informações, sobre as matérias ambientais, a serem divulgadas no Relatório de Gestão, no Balanço e no Anexo. Vem ainda apresentar definições de carácter genérico e de carácter específico relativas às matérias ambientais, indicações sobre reconhecimento de dispêndios de carácter ambiental, e reconhecimento e mensuração de passivos ambientais.

Realça-se que a referida DC é omissa relativamente ao tratamento contabilístico dos proveitos ambientais. É de notar ainda que, como referido no seu parágrafo 3, a DC nº 29 não diz respeito a relatórios com fins específicos, como por exemplo os relatórios ambientais, excepto quando se considerar adequado articular as Demonstrações Financeiras Anuais e os Relatórios de Gestão com os Relatórios Ambientais separados, com vista a assegurar a coerência das informações neles contidas.

Embora a DC nº 29 vise satisfazer as recomendações da União Europeia, importa observar que ela não se baseia em Norma Internacional de Contabilidade (NIC). Segundo Ferreira (2005), uma directriz não é uma lei, nem é uma emanção de entidade pública munida de poderes legislativos ou regulamentares. Dela saíam instruções, interpretações, regras de procedimento, técnicas e até preparação de textos para serem apresentados ao Governo. Este é que tem o poder de transformar em norma de lei ou de regulamentação o teor de uma directriz. Assim, a aplicação do conteúdo de uma directriz apenas se dará se houver conformidade com a lei, não contrariando a legislação contabilística vigente.

3.3.2 Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26 – Matérias Ambientais

As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) constituem uma adaptação das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) às necessidades das entidades com menores exigências de relato financeiro. As NCRF podem dispensar a aplicação de determinados procedimentos e divulgações exigidos nas correspondentes NIC, embora garantindo os critérios de reconhecimento e mensuração contidos nestas normas (Pires, 2009).

Com a aprovação, a 23 de Abril de 2009, do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), as matérias ambientais passaram a ser regulamentadas pela Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26 – Matérias Ambientais (NCRF 26). A sua estrutura é idêntica à da DC nº 29, verificando-se apenas pequenas diferenças ao nível de linguagem e relato financeiro. Na Tabela 3.1 é apresentado um resumo da estrutura da NCRF 26 (Pires, 2009).

O trabalho desenvolvido seguiu os princípios e requisitos da NCRF 26.

Tabela 3.1 – Resumo da NCRF 26 (Pires, 2009)

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. 	
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

3.4 CONCEITOS DE CONTABILIDADE AMBIENTAL

A NCRF 26 apresenta algumas definições de carácter genérico e de carácter específico. Tais definições mostram-se essenciais para compreender o vocabulário usado nas normas contabilísticas, clarificando expressões e definições nem sempre de fácil interpretação. Em seguida, são apresentadas algumas das definições constantes na NCRF 26, assim como definições de conceitos usados ao longo deste trabalho.

Definições de carácter genérico:

- **Activo:** recurso controlado pela empresa como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a empresa benefícios económicos futuros;
- **Passivo:** obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte numa saída de recursos da entidade que incorporem benefícios económicos;
- **Provisão:** obrigação proveniente de eventos passados susceptível de originar uma saída de recursos incorporando benefícios económicos, mas incerta quanto ao seu valor ou data de ocorrência.
- **Acontecimento que cria obrigações:** acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva, que faça com que uma entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação;
- **Obrigação legal:** obrigação que deriva de um contrato, legislação ou outras obrigações de lei;
- **Obrigação construtiva:** obrigação que deriva de acções de uma entidade em que, por um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades, e, em consequência, a entidade tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá essas responsabilidades;
- **Passivo contingente:** possível obrigação que provenha de eventos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade. Também definido como obrigação presente proveniente de eventos passados mas que não é reconhecida porque não é provável que uma saída de recursos incorporando benefícios económicos será exigida para liquidar essa

obrigação ou porque a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

▪ **Activo contingente:** possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência só será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente adentro do controlo da entidade.

Definições de carácter específico:

▪ **Ambiente:** meio físico natural, incluindo o ar, água, a terra, a flora, a fauna e os recursos não renováveis (incluindo, por exemplo, os combustíveis fósseis e os minerais);

▪ **Dispêndios de carácter ambiental:** 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. Os custos adicionais cujo objectivo principal é a prevenção, redução e eliminação da poluição e outras degradações do ambiente também se incluem neste conceito.

✓ **Dispêndios ambientais capitalizados:** Custos com equipamentos em “fim de ciclo” e com “tecnologias integradas”. Os equipamentos em “fim de ciclo” são instalações técnicas para utilização no âmbito de controlo ambiental. Estas instalações funcionam independentemente ou são adicionadas às instalações de produção e têm como objectivo tratar a poluição gerada, impedir as emissões e a difusão de poluentes e medir o nível de poluição (monitorização). O investimento corresponde ao custo de aquisição ou construção da instalação, incluindo o custo de projecto, de montagem e de terreno necessário. As “tecnologias integradas” são instalações ou parte de instalações adaptadas de modo a gerar menos poluição. O equipamento ambiental é integrado no processo de produção, não sendo identificável enquanto parte separada do mesmo. O investimento corresponde aos custos de capital adicionais decorrentes desta integração. Os custos podem ser estimados através da comparação com instalações alternativas existentes (ou partes das mesmas) que não cumpram regulamentos ambientais em vigor ou futuros.

✓ **Dispêndios ambientais correntes:** incluem a indemnização de trabalhadores, o pagamento de alugueres e o consumo de bens e serviços (energia, materiais, informação, seguros, etc.) necessários ao funcionamento, reparação e manutenção de equipamentos e instalações de protecção ambiental. Podem decorrer da realização de actividades que, embora não directamente relacionadas com o processo de produção, têm como objectivo a prestação de serviços ambientais, como a coordenação ambiental, a limpeza de solos e a gestão de resíduos. Inclui também o custo total da aquisição de serviços ambientais e da

prestação de serviços de controlo ambiental e os custos adicionais resultantes da aquisição, a terceiros, de bens e serviços com efeito ambiental positivo.

A NCRF 26 inclui ainda, em Apêndice, definições pormenorizadas de dispêndios ambientais por domínios ambientais. A norma recomenda que as entidades tenham em conta estas definições aquando da divulgação dos dispêndios de carácter ambiental. De seguida apresenta-se a caracterização dos domínios ambientais constante na referida norma.

Domínios ambientais:

- **Protecção do ar e clima:** este domínio abrange a prevenção e redução de emissões gasosas, líquidas e de partículas poluentes para a atmosfera e a monitorização das mesmas.
- **Gestão de águas residuais:** este domínio abrange a colecta e o transporte de águas residuais, a redução da quantidade de águas residuais, a prevenção, tratamento e redução de substâncias nas águas residuais antes da sua descarga em águas superficiais e subterrâneas, a prevenção da poluição accidental das águas, o tratamento de águas de arrefecimento antes do seu escoamento para águas superficiais e subterrâneas e outras medidas para restaurar ou conservar a qualidade e a quantidade de água. A monitorização das águas de superfície também está incluída.
- **Gestão de resíduos:** este domínio abrange a prevenção e redução de resíduos, a recolha, transporte, tratamento e eliminação de resíduos e a monitorização de resíduos. As actividades de reciclagem estão incluídas na medida em que tenham como principal objectivo a redução e o tratamento de resíduos.
- **Protecção dos solos e águas subterrâneas:** este domínio abrange a prevenção dos danos causados aos solos e águas subterrâneas, a protecção dos solos e águas subterrâneas das infiltrações poluentes, a descontaminação, transporte e remoção de solos poluídos e a limpeza de águas subterrâneas poluídas. A monitorização dos solos e águas subterrâneas também está incluída.
- **Protecção contra ruído e vibrações:** este domínio abrange a prevenção do ruído e vibrações, medidas de diminuição dos níveis de ruído e vibrações na fonte, medidas de isolamento dos receptores de ruído e vibrações e monitorização dos níveis de ruído e vibrações. A diminuição do ruído com vista à protecção do local de trabalho está excluída.
- **Protecção da natureza:** este domínio abrange a reabilitação de paisagens danificadas por acções presentes ou passadas, incluindo a reflorestação e outras medidas.

3.5 CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS E PROVEITOS AMBIENTAIS

A classificação dos custos e proveitos ambientais é essencial para a execução da fase subsequente de reconhecimento e quantificação. Em seguida, é feita uma apresentação de diferentes classificações de custos e proveitos ambientais, que deve auxiliar a identificação de todas as operações ambientais que devam ser reflectidas nas Demonstrações Financeiras de uma empresa.

Classificação de custos ambientais:

Os custos ambientais são gastos que a empresa incorre para reduzir ou eliminar os efeitos negativos do seu sistema operacional sobre o meio ambiente (Wernke, 2000).

Segundo Bergamini Junior, citado por David (2003), os custos ambientais compreendem os gastos referentes à gestão, de maneira responsável, dos impactos da actividade empresarial no meio ambiente, assim como outros custos incorridos para atender aos objectivos e exigências ambientais, devendo ser reconhecidos a partir do momento em que forem identificados.

Existem diversas classificações de custos ambientais, segundo vários autores. De seguida é feita uma apresentação das principais classificações que possibilitam a identificação dos custos ambientais (Eugénio, 2004; Gaspar, 2003).

➤ Segundo Soler (1997), os custos ambientais podem ser:

Directos: custos da utilização de matérias-primas, activos e fornecimentos externos, normalmente considerados na contabilidade convencional, mas muitas vezes não associados a aspectos ambientais. Relacionados com o tratamento (tecnologias de fim de linha) e com a prevenção (tecnologias integradas) da poluição.

Ocultos/Indirectos: custos derivados de notificações, análises, medidas de segurança, etiquetam, seguros ambientais, estudos e licenças ambientais.

Intangíveis: custos relacionados com qualidade do produto, impacto ambiental, imagem da empresa, higiene, produção de relatórios de ambiente, patrocínios e acções de mecenato ambiental.

Futuros e contingentes: custos em que a empresa incorrerá ou poderá vir a incorrer no futuro. Resultam de uma obrigação bem definida (custos futuros) ou cuja concretização depende da ocorrência de um acontecimento incerto que está fora do controlo da empresa (custos contingentes), associada a eventos passados. Incluem custos com reparação de locais

contaminados, substituição de recursos, cumprimento de legislação ambiental futura e multas e outras penalidades financeiras por incumprimento da regulamentação ambiental.

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

Custos ambientais implícitos: resultam de efeitos irreparáveis sobre o meio ambiente, representando um elevado custo para a sociedade;

Custos derivados de investimentos: derivados da adopção de processos produtivos ambientalmente mais correctos, da modificação dos mesmos com vista a diminuir os efeitos negativos no ambiente e da aquisição de tecnologias de fim de linha que tornem menos danosas as emissões poluentes;

Custos de produção: aqueles que incorrem para que as actividades industriais sejam menos poluentes e consumidoras de recursos, como a contratação de mão-de-obra qualificada e a sua formação em ambiente, a gestão correcta de resíduos e as dotações para provisões ambientais para cobertura de riscos a longo prazo;

Custos sociais: referentes a impostos, sanções, multas, seguros e outros custos relacionados com a emissão de poluentes inevitáveis e todos os que se possam incluir no princípio de poluidor-pagador.

➤ Murtalha (1999) apresenta a seguinte classificação:

Custos ecológicos: custos relacionados com a prevenção, destinando-se a evitar e prevenir os efeitos nocivos sobre o meio ambiente. Respeitam à pesquisa e desenvolvimento e aos sistemas de controlo e de informação. São normalmente fáceis de determinar e a sua contabilização não levanta problemas.

Custos ambientais: custos externos que incluem não só as indemnizações pagas ou a pagar a terceiros mas também os relacionados com a reposição do ambiente, afectado pela actividade da empresa, e outros prejuízos causados à Humanidade.

➤ Por último a *Asociación Española de Contabilidad y Administración - AECA* (1996) divide os custos ambientais em custos correntes e não correntes, como evidenciado na Tabela 3.2.

Tabela 3.2 - Custos ambientais correntes e não correntes

Custos ambientais correntes:	Custos ambientais não correntes:
<p>Provenientes de um plano de gestão ambiental:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Estudos de impacte ambiental; ▪ Análise de riscos ambientais; ▪ Estudo de planos de emergência internos e externos; ▪ Formação dentro da empresa; ▪ Análises laboratoriais; ▪ Perdas incorridas em investigação e desenvolvimento ambiental; ▪ Prémios de seguros. 	<p>Derivados de investimentos em instalações:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Custos financeiros; ▪ Custos de gestão de investimentos em instalações de recuperação, sistemas de reciclagem, sistemas de reutilização de resíduos, odores e emissões atmosféricas. <p>Derivados de sistemas de informação e prevenção ambiental:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Custos de prevenção da contaminação; ▪ Custos dos sistemas de informação para a direcção e gestão ambiental; ▪ Custos dos sistemas de detecção e informação sobre contaminação; ▪ Custos de investigação e desenvolvimento.
<p>Derivados da obtenção de informação ambiental:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Custos gerais de obtenção de informação ambiental; ▪ Quotas relacionadas com associações ambientais; ▪ Ajudas a organizações ambientais; ▪ Custos de participação em sistemas ambientais como eco-auditoria, eco-gestão e eco-etiqueta. 	<p>Derivados da conservação e manutenção plurianuais:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Inspeção, limpeza, lubrificação, conservação e reparação de peças; ▪ Limpeza geral; ▪ Incineradoras; ▪ Instalações para deposição de resíduos. <p>Derivados da interrupção do processo de fabrico:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Custos de paragem técnica e atrasos; ▪ Custos de arranque; ▪ Custos de interrupção de produção.
<p>Derivados de adaptação tecnológica ambiental:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Royalties pelo uso de tecnologia ambiental; ▪ Amortização de activos ambientais; ▪ Manutenção de equipamentos para a gestão ambiental; ▪ Donativos a fundos de reutilização; ▪ Custos de restauração e recuperação dos recursos naturais. 	<p>Derivados de acidentes:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Custos de acidentes; ▪ Custos de amortização dos efeitos incorridos; ▪ Custos da compensação e indemnização de danos. <p>Derivados de novas exigências:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Custos de instalações, novas ou reformadas, quer por imposição legislativa, de fornecedores ou de clientes; ▪ Maiores custos em matérias-primas, devido à redução dos desperdícios por parte dos fornecedores.
<p>Derivados da gestão de resíduos, emissões e efluentes:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Tratamento prévio; ▪ Transporte; ▪ Armazenamento; ▪ Manipulação de substâncias contaminantes e de embalagens retornáveis; ▪ Verificações por parte dos gestores autorizados. 	<p>Derivados da melhoria de imagem ambiental da empresa:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Patrocínio de actividades ambientais; ▪ Criação e manutenção de mercados ecológicos; ▪ Criação de novos produtos; ▪ Custos de resposta a solicitações exteriores de informações ambientais; ▪ Custos incorridos em consequência de prémios oferecidos em actividades escolares, concursos, donativos, etc.
<p>Derivados da gestão do produto:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Publicidade ecológica; ▪ Marketing ambiental; ▪ Análise do ciclo de vida do produto; ▪ Peritagens profissionais externas; ▪ Certificações e medições ambientais; ▪ Provisões por obsolescência de existências. 	<p>Custos não desembolsáveis:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Externalidades; ▪ Custos de fuga; ▪ Danos paisagísticos.
<p>Derivados de auditorias ambientais.</p>	<p>Custos do sistema de controlo e medição.</p> <p>Custos jurídicos: advogados, taxas e penalizações.</p>
<p>Derivados de exigências administrativas:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Licenças; ▪ Relatórios periódicos emitidos à administração; ▪ Consumíveis de análises e de laboratório; ▪ Tributos e impostos ecológicos; ▪ Multas e sanções administrativas. 	<p>Outros custos de carácter científico:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Implementação de um plano de gestão ambiental; ▪ Contratação de pessoal específico para o ambiente; ▪ Provisões para activos por perda permanente de valor.

Classificação de proveitos ambientais:

O objectivo principal da gestão ambiental não impede que a empresa retire proveitos económicos deste processo (Santos et al., 2001). A NCRF 26 é omissa quanto à quantificação e divulgação dos proveitos ambientais. Porém, estes não devem ser ignorados pois só assim se poderá fornecer informação fiável acerca da Contabilidade Ambiental. Desta forma, de modo a facilitar a identificação dos proveitos ambientais, é apresentada, em seguida, a classificação sugerida por Muralha (2002):

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

A Organização das Nações Unidas (2001), refere ainda como proveitos ambientais as poupanças relacionadas com responsabilidades e acções de remediação devido à redução dos riscos de danos, derrames e contaminação dos solos, e com investimentos futuros através da antecipação das alterações de políticas, como licenças de emissão mais restritas e a proibição de uso de materiais nocivos.

Adicionalmente às poupanças, podem surgir outros efeitos positivos da gestão ambiental, nomeadamente, satisfação do cliente, novos mercados, diferenciação dos competidores, melhores relações com autoridades e com a comunidade, melhor *rating* de crédito junto de bancos, aumento da motivação e satisfação do pessoal, menor absentismo e menos doenças profissionais (Organização das Nações Unidas, 2001). Contudo, estes efeitos positivos não são quantificáveis e como tal a sua inclusão na Contabilidade Ambiental está condicionada.

3.6 RECONHECIMENTO E QUANTIFICAÇÃO

O reconhecimento consiste no processo de incorporar no Balanço e Demonstração dos Resultados itens que satisfaçam a definição de uma classe e os critérios de reconhecimento. Por sua vez, a quantificação é o processo que determina as quantias monetárias pelas quais os elementos das Demonstrações Financeiras devem ser reconhecidos e inscritos no Balanço e Demonstração dos Resultados (Pires, 2009). A NCRF 26 estabelece critérios para o reconhecimento e quantificação de dispêndios e passivos de carácter ambiental. Estes são analisados em seguida.

3.6.1 Dispêndios de carácter ambiental

De acordo com a NCRF 26, os dispêndios de carácter ambiental correspondem a custos das medidas tomadas por uma entidade ou, em seu nome, para evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental decorrentes das suas actividades. Os custos adicionais cujo objectivo principal é a prevenção, redução e eliminação da poluição e outras degradações do ambiente também se incluem neste conceito. A norma refere ainda os gastos que devem ser incluídos e excluídos da definição de dispêndios de carácter ambiental (ver p.f. Tabela 3.3).

Tabela 3.3 – Dispêndios de carácter ambiental

Dispêndios de carácter ambiental	
Incluem:	Excluem:
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Custo de medidas tomadas por uma entidade para evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental decorrentes das suas actividades, como por exemplo: <ul style="list-style-type: none"> - Eliminação de resíduos; - Iniciativas destinadas a evitar a formação de resíduos; - Protecção dos solos e das águas superficiais e subterrâneas; - Preservação do ar puro e das condições climáticas; - Redução do ruído; - Protecção da biodiversidade e paisagem. ▪ Custos adicionais identificáveis com o objectivo anterior. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Custos susceptíveis de produzir efeitos benéficos no ambiente mas cujo objectivo principal consista em dar resposta a outras necessidades, como por exemplo: <ul style="list-style-type: none"> - Aumento da rentabilidade; - Sanidade e segurança nos locais de trabalho; - Segurança na utilização dos produtos da entidade; - Eficiência produtiva. ▪ Custos incorridos em consequência de multas ou outras penalidades pelo incumprimento da regulamentação ambiental; ▪ Indemnizações a terceiros por danos provocados por poluição ambiental no passado.

É de notar que os custos adicionais podem ser de difícil individualização e neste caso deve proceder-se a estimativas para a sua quantificação. Os custos com penalidades e

indenizações, embora excluídos da definição de dispêndio ambiental por não corresponderem a custos para evitar, reduzir ou reparar danos ambientais, devem ser divulgados no Anexo, quando a sua quantia for significativa (Comissão de Normalização Contabilística, 2009).

Segundo a NCRF 26, os dispêndios de carácter ambiental devem ser reconhecidos como gastos no período em que são incorridos, a menos que satisfaçam os critérios de reconhecimento como activo. Assim, os dispêndios de carácter ambiental podem corresponder a custos do exercício (gastos correntes) ou a activos (gastos capitalizáveis).

A Federação Europeia de Peritos em Contabilidade, recomenda que os gastos ocorridos para prevenir impactes ambientais futuros sejam capitalizados, enquanto os gastos para remediar danos ambientais passados sejam considerados custos correntes, uma vez que não estão associados a nenhum benefício futuro (Organização das Nações Unidas, 2001). Em seguida são aprofundados os conceitos de custos do exercício e activos.

Custos do exercício

Os dispêndios de carácter ambiental devem ser registados como custos do exercício sempre que não cumpram os requisitos de reconhecimento como activo. Assim, devem-se reconhecer custos do exercício sempre que estes (Eugénio, 2004):

- Não proporcionem benefícios económicos futuros;
- Não aumentem a vida útil do bem e a sua capacidade de trabalho;
- Não aumentem o valor do bem com o qual estão relacionados;
- Não sirvam para evitar ou reduzir a contaminação ambiental susceptível de ocorrer por actividades futuras da entidade;
- Não ocorram na sequência de operações de preparação do bem para a venda;
- Tenham como objectivo a manutenção da operacionalidade do bem.

A NCRF 26 refere algumas situações específicas em que o dispêndio deve ser tido como custo do exercício, nomeadamente custos com o tratamento de resíduos, custos de depuração relacionados com actividades operacionais, custos de reparação de danos verificados em exercícios anteriores, custos ambientais de natureza administrativa e custos com auditorias ambientais.

Quando reconhecidos como custos do exercício, os dispêndios ambientais devem ser revelados na Classe 6 do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) - Gastos. A criação de

subcontas específicas para as matérias ambientais mostra-se a opção ideal para a divulgação dos custos do exercício, como será demonstrado no Capítulo 4 (Eugénio, 2004).

Apesar de todas as orientações para o reconhecimento e quantificação dos custos do exercício, persistem algumas dificuldades na sua contabilização, nomeadamente (Eugénio, 2004):

- Qual o custo da degradação da saúde pública?
- Qual o preço da utilização dos bens naturais como a água limpa, o ar que respiramos ou o solo fértil?
- Como determinar o custo da utilização de recursos não renováveis ou duma espécie que se extinguiu?
- Se a espécie não se extinguiu deve usar-se o custo de mercado, de substituição ou de salvamento?
- Como evidenciar a responsabilidade de um desastre ecológico?
- Qual o critério mais adequado para aferir a materialidade em questões ambientais?

Activos

Os activos ambientais são todos os bens da empresa que visam a preservação, protecção e recuperação ambiental (Kraemer, 2001). Pode-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 processos de produção menos poluentes, entre outros (Ferreira, 2000).

De acordo com a NCRF 26, os dispêndios de carácter ambiental devem ser capitalizados caso tenham sido incorridos para evitar ou reduzir danos ambientais futuros ou para preservar recursos e satisfaçam uma das seguintes condições:

- a) Os dispêndios relacionarem-se com benefícios económicos que se espera que venham afluir para a entidade e que permitam prolongar a vida, aumentar a capacidade ou melhorar a segurança ou eficiência de outros activos detidos pela entidade;
- b) Os dispêndios permitirem reduzir ou evitar uma contaminação ambiental susceptível de ocorrer em resultado das futuras actividades da entidade.

A capitalização dos custos ambientais só é permitida se futuras poupanças económicas, aumentos da eficiência ou melhorias da segurança forem esperados a partir dos gastos a eles associados (Organização das Nações Unidas, 2001).

Quando satisfeitos os critérios de reconhecimento como activo, os dispêndios de carácter ambiental devem ser capitalizados e amortizados no período corrente e durante um período futuro apropriado, isto é, de forma sistemática ao longo da sua vida económica útil esperada (Comissão de Normalização Contabilística, 2009).

Segundo a referida norma, quando um dispêndio de carácter ambiental reconhecido como activo se relaciona com outro activo utilizado na actividade operacional da entidade, isto é, os benefícios económicos futuros não provêm do dispêndio ambiental mas sim do activo existente, deve ser considerado como parte integrante desse activo, não devendo ser reconhecido separadamente.

A norma em estudo refere ainda exemplos de activos ambientais:

- Instalações técnicas de controlo ou prevenção da poluição adquiridas para dar cumprimento às leis ou regulamentos ambientais (Activos Fixos Tangíveis);
- Patentes, licenças, autorizações de poluição, direitos de emissão adquiridos a título oneroso por motivos associados ao impacto da actividade da empresa no ambiente (Activos Intangíveis).

Na contabilização de dispêndios ambientais como activos é possível incluir não só o valor de aquisição discriminado na factura, como também os gastos iniciais, como por exemplo gastos de instalação, de arranque da fase experimental e de entrada em funcionamento do bem, desde que aumentem a sua vida útil (Eugénio, 2004).

A NCRF 26 faz referência à imparidade (perda de valor) de activos ambientais. Se por imposição legal ou económica de carácter ambiental derivada por exemplo de uma contaminação de um local, resultar a redução de valor de um activo, isto é, o activo passar a ter um valor real inferior ao valor contabilístico, deve-se ajustar o seu valor líquido. A quantia do ajustamento deverá ser imputada a resultados do período.

Quando reconhecidos como activos, os dispêndios ambientais devem ser revelados na Classe 4 do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) - Investimentos. A criação de subcontas específicas para as matérias ambientais mostra-se a opção ideal para a divulgação dos activos, como será aprofundado no Capítulo 4 (Eugénio, 2004).

3.6.2 Passivos de carácter ambiental

Um passivo ambiental é a obrigação da empresa decorrente de deveres ou responsabilidades de preservação, recuperação ou protecção ambiental (Ferreira, 2000). Os passivos ambientais referem-se a benefícios económicos que serão sacrificados em função da obrigação contraída perante terceiros para preservação e protecção do meio ambiente (Kraemer, 2001).

De acordo com a NCRF 26, deve reconhecer-se um **passivo de carácter ambiental** quando é provável a saída de recursos incorporando benefícios económicos em resultado da liquidação de uma obrigação presente de carácter ambiental, que tenha surgido em consequência de acontecimentos passados, e quando é possível mensurar de forma fiável a quantia pela qual se fará essa liquidação.

A natureza desta obrigação deve ser claramente definida e pode ser de dois tipos: legal (ou contratual), se a entidade tiver uma obrigação legal ou contratual de evitar, reduzir ou reparar danos ambientais, ou construtiva, se a entidade se tiver comprometido a evitar, reduzir ou reparar danos ambientais e não puder deixar de o fazer em virtude de ter dado a entender a terceiros que aceita a responsabilidade de evitar, reduzir e reparar danos ambientais, quer por meio de declarações públicas sobre a sua estratégia ou intenções ou de um padrão de comportamento por ela estabelecido no passado.

Quanto à origem dos passivos ambientais podem citar-se (David, 2003):

- Aquisição de activos para contenção dos impactos ambientais;
- Gastos com a alteração do processo operacional para que este não produza resíduos tóxicos;
- Despesas de manutenção e operação do departamento de gestão ambiental, inclusive mão-de-obra;
- Gastos para recuperação e tratamento de áreas contaminadas;
- Pagamento de multas por infracções ambientais;
- Gastos para compensar danos irreversíveis, inclusive os relacionados com a tentativa de reduzir a má imagem da empresa perante a opinião pública.

A tabela 3.4 descreve, por tipologia, os passivos de carácter ambiental que a empresa pode ter que incorrer.

Tabela 3.4 – Tipologia de passivos de carácter ambiental (Gaspar, 2003)

Tipo de passivo	Observações	Exemplo
Cumprimento	Custos associados ao cumprimento de legislação ou outro tipo de regulamentação ambiental em vigor ou em preparação	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tratamento de resíduos acumulados ▪ Encerramento de aterros
Reparação	Relacionado com locais em exploração, desactivados ou que não sejam ou nunca tenham sido propriedade da empresa	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Descontaminação de locais ▪ Encerramento de aterros desactivados ou pertencentes a terceiros
Multas e penalidades	Relacionado com responsabilidade civil ou criminal por incumprimento de legislação ou outro tipo de regulamentação ambiental	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Coimas previstas na legislação ambiental
Compensação	Associado à compensação por danos físicos ou económicos infringidos a terceiros, em resultado de uma situação de poluição, mesmo em situações de cumprimento da regulamentação aplicável	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Compensações por morte, doença ou ferimentos ▪ Compensação por perda de colheitas ou outros benefícios económicos
Danos resultantes de actuação negligente	Responsabilidade suplementar, de valor não directamente relacionado com a extensão dos danos. Destina-se a punir comportamentos especialmente negligentes	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Libertação deliberada de substâncias perigosas
Danos em recursos naturais	Categoria relacionada com danos provocados a recursos naturais (água, ar, solo, fauna, flora) existentes em propriedade não privada	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Perda de fauna e flora ▪ Perda de uso de água provocada por poluição

No caso de a obrigação ser de quantia ou data incertas deve constituir-se uma **provisão**, desde que seja possível fazer uma estimativa fiável da quantia dessa obrigação. As incertezas quanto à quantia ou data podem resultar, por exemplo, da evolução das tecnologias de depuração e da extensão e natureza da depuração exigida. As provisões ambientais devem ser evidenciadas em subcontas específicas das contas 29 e 67 do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), como será demonstrado no Capítulo 4.

A estimativa de um passivo ambiental deve ter como base as seguintes regras, de acordo com a NCRF 26:

a) Se a estimativa implicar a possibilidade de diferentes quantias, deverá ser considerada a melhor estimativa. A melhor estimativa deve ser calculada com base na situação existente e tendo em conta a evolução futura da técnica e da legislação, na medida em que seja provável a sua ocorrência.

b) Quando não é possível determinar a melhor estimativa com fiabilidade suficiente, o passivo deve ser considerado como um passivo contingente, indicando-se no Anexo os motivos pelos quais não pode ser feita uma estimativa fiável.

A melhor estimativa deve ter em conta alguns factores como (Comissão de Normalização Contabilística, 2009):

- Custos adicionais directos do esforço de reparação;
- Custos das remunerações e prestações pagas aos trabalhadores que venham a dedicar uma parte significativa do seu tempo de trabalho ao processo de restauração;
- Obrigações de controlo após reparações dos danos;
- Progresso tecnológico sempre que seja provável a recomendação de novas tecnologias por parte das autoridades públicas.

Quando a obrigação está dependente da ocorrência de um acontecimento incerto ou quando não é possível fazer uma estimativa fiável dos custos deve reconhecer-se um **passivo contingente**. As empresas devem prever antecipadamente as contingências que irão enfrentar em relação ao meio ambiente, tomando neste sentido decisões que possam reduzir este risco, ou preparando-se financeiramente para tal situação (David, 2003). Exemplos de contingências que podem emergir das actividades das empresas incluem a contaminação de águas superficiais e subterrâneas, a contaminação de solos e as emissões atmosféricas (Organização das Nações Unidas, 2001).

Segundo a NCRF 26, os passivos contingentes não devem ser apresentados no Balanço mas sim no Anexo. Aqui devem ser mencionados a natureza da contingência, os efeitos financeiros que poderão provocar, as incertezas relacionadas com o montante, o momento de saída dos recursos e a possibilidade de reembolso.

Se a possibilidade da entidade ter de incorrer num dispêndio de carácter ambiental for remota ou se o dispêndio não for materialmente relevante, não é necessário divulgar qualquer passivo contingente.

Os danos ambientais que possam relacionar-se com a entidade ou que possam ter sido por ela causados, mas relativamente aos quais não exista obrigação legal, contratual ou construtiva de reparação, não podem ser qualificados como passivos de carácter ambiental, ainda que possam ser enquadrados como passivos contingentes e divulgados no Anexo.

Assim, para o reconhecimento e mensuração dos passivos de carácter ambiental é necessário atender à probabilidade da sua ocorrência e à fiabilidade da sua quantificação. Na Figura 3.1 está resumido o tratamento contabilístico a dar aos passivos de carácter ambiental.

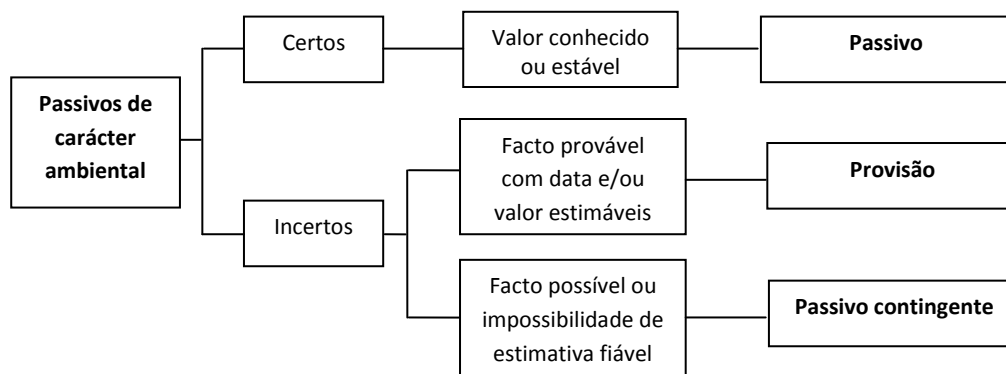


Fig. 3.1 – Tratamento contabilístico de passivos de carácter ambiental
(Carvalho e Monteiro, 2003)

3.7 DIVULGAÇÃO AMBIENTAL NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E NO RELATÓRIO DE GESTÃO

Além do referido na NCRF 26, as empresas não são obrigadas a publicar mais nenhuma informação ambiental no relatório e contas. No entanto, é cada vez mais comum as empresas fazerem a divulgação ambiental de forma voluntária pois tal acarreta benefícios para a empresa, nomeadamente, pela melhoria de imagem pública, pela inexistência de multas por incumprimento e pelas vantagens competitivas, benefícios políticos e experiência que oferece.

Como o trabalho desenvolvido pretende dar cumprimento ao imposto na NCRF 26, e esta apenas emite orientações para a divulgação das matérias ambientais nas peças contabilístico-financeiras, apenas se analisará este tipo de divulgação. De acordo com a NCRF 26, as matérias ambientais devem ser objecto de divulgação na medida em que sejam materialmente relevantes para a avaliação do desempenho financeiro ou para a posição financeira da entidade. Esta norma refere a divulgação no Relatório de Gestão e Anexo.

Contudo, a divulgação ambiental deve ser feita no Balanço, Demonstração dos Resultados, Anexo e Relatório de Gestão. Os valores devem ser apresentados e distribuídos dentro das respectivas rubricas, recorrendo-se à sua individualização quando se considere útil (Eugénio, 2004).

Balanço

O Balanço Ambiental tem como principal objectivo tornar pública, para fins de avaliação de desempenho, toda e qualquer atitude das entidades, com ou sem finalidade lucrativa, mensurável em moeda, que possa influenciar ou vir a influenciar o meio ambiente, assegurando que custos, activos e passivos ambientais sejam reconhecidos a partir do momento de sua identificação, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade (Raupp, 2002).

A NCRF 26 nada refere relativamente à divulgação no Balanço. Contudo, todas as rubricas do Balanço podem ser afectadas por questões ambientais, nomeadamente o Activo, Capital Próprio e Passivo. Na Tabela 3.5 encontram-se discriminadas algumas situações relativas ao meio ambiente a serem consideradas em cada uma das rubricas.

Tabela 3.5 – Informações ambientais a incluir no Balanço [adaptado de Eugénio (2004)]

Rubricas		Matérias Ambientais
Activo	Activos fixos tangíveis	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Bens que a empresa adquire com o objectivo de melhorar a sua actuação a nível ambiental; ▪ Bens que estão a ser afectados por questões ambientais (diminuição de valor).
	Activos intangíveis	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Despesas de investigação e desenvolvimento em questões ambientais; ▪ Patentes, licenças e marcas ambientais a serem registadas; ▪ Software específico orientado para questões ambientais.
	Investimentos Financeiros	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Desvalorizações na empresa devido a irregularidades detectadas em auditorias ambientais; ▪ Investimentos necessários para fazer face a novas políticas ambientais da empresa.
	Amortizações	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Amortizações aceleradas por motivos ambientais.
	Existências	Stock obsoleto devido a: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Alterações da legislação; ▪ Aparecimento de matérias-primas mais “amigas” do ambiente; ▪ Alteração do imobilizado que exija outro tipo de materiais.
	Clientes	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ajuste das contas de clientes devido ao pagamento de multas ou indemnizações por questões ambientais.
Capital Próprio	Capital	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Redução do valor das acções por factores ambientais.
	Reservas	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Constituição de reservas para catástrofes relacionadas com o ambiente.
	Resultados	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Acréscimo de gastos e redução das vendas por consequências negativas no ambiente, ou ▪ Acréscimo de rendimentos e redução de gastos por optimização do processo produtivo e melhoria da imagem da empresa.
Passivo	Provisões	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Provisões para riscos ambientais.
	Financiamentos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Financiamentos contraídos para aplicações ambientais, como investimentos em tecnologias mais limpas.
	Outras contas a pagar	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Dívidas por reparação de danos, multas, penalidades ambientais.
	Fornecedores	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Riscos ambientais associados à entrega dentro das condições pré-estabelecidas.

Demonstração dos Resultados

A Demonstração dos Resultados apresenta os Resultados do Exercício de uma empresa, com todos os gastos e rendimentos associados. No entanto, a NCRF 26 é omissa relativamente à apresentação sobre matérias ambientais, pelo que não há qualquer orientação no sentido de apresentar na Demonstração dos Resultados valores ambientais separados. Contudo, as empresas têm de identificar os seus dispêndios de carácter ambiental imputados a resultados de modo a divulgar a sua quantia no Anexo. Assim, há necessidade de identificar correctamente os custos ambientais e tratá-los separadamente (Eugénio, 2006).

Segundo Eugénio (2004) a informação dos gastos e rendimentos ambientais deve ser incluída na Demonstração dos Resultados, tal como resumidamente apresentado na Tabela 3.6.

Tabela 3.6 – Informações ambientais a incluir na Demonstração dos Resultados [adaptado de Eugénio (2004)]

Demonstração dos Resultados	Matérias Ambientais
Gastos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Derivados das matérias usadas ▪ Derivados de sinistros ▪ Derivados de manipulação e tratamento de resíduos ▪ Derivados de actos administrativos ▪ Derivados de prémios de seguros ▪ Derivados de amortizações ▪ Outros gastos derivados da actuação ambiental
Rendimentos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Provenientes de bens ecológicos produzidos ▪ Provenientes de melhorias na qualidade ambiental ▪ Provenientes de produtos reciclados ▪ Provenientes de redução no consumo de matérias devido à reciclagem ▪ Outros proveitos derivados da actuação ambiental

Pode ser criada uma Demonstração dos Resultados estritamente ambientais, isto é, com informação apenas sobre os gastos e rendimentos ambientais. Este tipo de mapas permitem perceber em que medida é que os gastos ambientais estão a ser compensados pelos rendimentos ambientais, devendo ser vistos como mapas internos, de apoio à gestão. O resultado ambiental, positivo ou negativo, poderá ser comparado com o resultado total da empresa, elaborando-se rácios no sentido de uma análise financeira que complete a análise contabilística (Eugénio, 2004).

Anexo

No Anexo devem ser incluídas informações com o objectivo de comentar e desenvolver quantias incluídas no Balanço e na Demonstração dos Resultados, e/ou divulgar factos ou situações que, não tendo expressão nas Demonstrações Financeiras, sejam importantes para os destinatários das contas por poderem vir a influenciar a posição financeira e os resultados da empresa (Eugénio, 2004).

Segundo a NCRF 26, a divulgação das informações ambientais no Anexo deve ser efectuada sob epígrafe “Informações sobre matérias ambientais”. As informações ambientais que, de acordo com esta norma, devem ser divulgadas são:

- Critérios de valorimetria adoptados e métodos utilizados no cálculo de ajustamentos de valor, no que respeita a matérias ambientais;
- Incentivos públicos relacionados com a protecção ambiental, recebidos ou atribuídos à entidade. Especificação das condições associadas à sua concessão e respectivo tratamento contabilístico;
- Informações pormenorizadas sobre as provisões de carácter ambiental, incluídas na rubrica “Outras provisões para riscos e encargos”;
- Passivos de carácter ambiental, materialmente relevantes, que estejam incluídos em cada uma das rubricas do balanço;
- Descrição da natureza e indicação do calendário e das condições de liquidação de cada passivo de carácter ambiental. Explicação dos danos e das leis ou regulamentos que exigem a sua reparação e as medidas de restauro ou prevenção adoptadas ou propostas;
- Política contabilística adoptada para os custos de longo prazo referentes ao restauro dos locais, ao encerramento e ao desmantelamento;
- Passivos contingentes de carácter ambiental, incluindo informações com pormenor suficiente para que a natureza do seu carácter contingente seja entendida;
- Quantia dos activos ambientais reconhecidos no exercício, sempre que esta possa ser estimada com fiabilidade. Se possível, discriminar os dispêndios capitalizados por domínio ambiental, tal como referido no apêndice da NCRF 26, separando a quantia destinada ao tratamento da poluição da destinada à sua prevenção;

- Quantia dos dispêndios de carácter ambiental imputados a resultados e bases de cálculo dessa quantia. Se possível, discriminar os dispêndios por domínio ambiental, tal como referido no apêndice da NCRF 26;
- Custos incorridos com multas e outras penalidades pelo incumprimento da regulamentação ambiental e indemnizações pagas a terceiros em resultado de perdas ou danos ambientais. Estes custos devem ser separados dos dispêndios de carácter ambiental pois não têm por objectivo prevenir, reduzir ou reparar danos no ambiente;
- Custos extraordinários de carácter ambiental imputados a resultados.

A apresentação das informações ambientais deve ser feita nas respectivas notas, de acordo com o tipo de informação a revelar, de modo a facilitar a sua compreensão por parte dos destinatários.

Relatório de Gestão

De acordo com o disposto no art. 66º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), o Relatório de Gestão deve incluir uma descrição de todas as matérias relevantes para o desempenho e posição financeira e elaborar uma análise objectiva, fiel e clara da evolução dos negócios e a situação da sociedade.

A NCRF 26 refere que, além do disposto anteriormente, o Relatório de Gestão deve incluir uma descrição das matérias ambientais sempre que estas sejam relevantes para o desempenho e posição financeira da entidade ou para o seu desenvolvimento. Devem efectuar-se as seguintes divulgações:

- Políticas e programas ambientais que tenham sido adoptados pela entidade relativamente às medidas de protecção ambiental;
- Medidas de protecção ambiental implementadas ou em curso, devido a legislação ambiental ou para antecipar uma futura alteração legislativa, já proposta;
- Melhorias efectuadas em áreas-chave de protecção ambiental e progresso relativamente a objectivos quantificados;
- Informação quantitativa sobre desempenho ambiental, nomeadamente consumo de matérias-primas, emissões e produção de resíduos, preferencialmente em unidades físicas.

- Referência ao relatório ambiental autónomo (se existir) e descrição resumida do mesmo. O âmbito, data e período de referência devem, de preferência, coincidir no relatório ambiental e de gestão.

4. APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE AMBIENTAL NA EMPRESA SOARES DA COSTA USANDO O CASO DE ESTUDO IKEA – LOURES

Neste capítulo são analisados os componentes ambientais identificados pela Soares da Costa para a obra IKEA PORTUGAL – MÓVEIS E DECORAÇÃO, Lda, em Loures. A informação ambiental disponibilizada relativa a esta obra está associada a duas empreitadas (Empreitada de Construção da Loja IKEA e Empreitada Geral de Construção da Rede de Acessibilidades Viárias à Loja IKEA). Os componentes que incluem os gastos e rendimentos ambientais foram agrupados por domínios ambientais seguindo os requisitos da NCRF 26.

Em seguida, foram estabelecidas regras de quantificação e de tratamento contabilístico para os componentes ambientais de modo a codificá-los segundo o Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Posteriormente, foram analisados os gastos e rendimentos das empreitadas do caso de estudo IKEA - Loures. Optou-se por analisar estes valores avaliando a distribuição dos componentes ambientais por categorias financeiras de modo a identificar quais as mais afectadas. Foi também realizada a análise da diferença entre os proveitos e dispêndios ambientais associados ao caso de estudo e, o estudo da contribuição da informação ambiental nas Demonstrações Financeiras Anuais da empresa – Sociedade de Construções, para o exercício de 2009.

Para além deste trabalho realizado para os componentes ambientais, foram identificados novos potenciais componentes ambientais, não previstos na contabilidade inicial. Estes são incluídos numa proposta de um novo formulário que poderá trazer alterações ao formulário actualmente em uso na empresa. Por fim, foi identificada uma proposta de implementação de Contabilidade Ambiental na Soares da Costa, que deverá ser analisada pela empresa com vista à sua posterior adopção.

Em seguida são apresentados os resultados obtidos.

4.1 ANÁLISE DOS COMPONENTES AMBIENTAIS

A Soares da Costa procede à distribuição em todas as empreitadas de um formulário de gestão ambiental, no qual constam os actuais gastos e rendimentos ambientais quantificados de acordo com os requisitos das empreitadas. Na Tabela 4.1 é apresentado o exemplar do formulário correntemente em uso e distribuído nas empreitadas da empresa.

Tabela 4.1 – Formulário não preenchido usado para a identificação dos componentes ambientais

Gestão Ambiental SDC		
	Componentes Ambientais	Valor
	Custos com Electricidade	
	Custos com Água	
ACOMPANHAMENTO AMBIENTAL	Técnico de Acompanhamento Ambiental SDC	
	Técnico de Acompanhamento Ambiental externo	
	Equipa de limpeza (serventes afectos à Gestão Ambiental)	
	Outros	
GESTÃO DE RESÍDUOS e EFLUENTES	Gastos (recolha, tratamento / valorização de resíduos, transporte / recepção)	
	Rendimentos resultantes da gestão de resíduos (Valorização de Resíduos, p.e. Ferro)	
	Resíduos perigosos resultantes de emergências ambientais (Terras contaminadas, Absorventes contaminados)	
	Outros Resíduos perigosos (Embalagens contaminadas, Filtros de óleo, Óleos usados, misturas betuminosas contendo alcatrão) com excepção dos resíduos contendo amianto	
	Reutilização de materiais (Aluguer de britadeira)	
	Limpeza de fossa séptica	
	Sanitários móveis	
	Contentores para Resíduos Sólidos Urbanos - RSU's	
	Ecopontos - contentores para resíduos domésticos	
	ETAR compacta	
	Outros	
DOCUMENTAÇÃO	Elaboração do Plano de Gestão Ambiental	
	Elaboração do Plano de Prevenção e Gestão de Resíduos (PPGR)	
	Outros	
MEIOS DE PROTECÇÃO AMBIENTAL	Armazenamento de Produtos Químicos	
	Ponto de lavagem de caleiras de auto-betoneiras	
	Bacias de retenção	
	Kits de emergência	
	Ponto de lavagem de rodados (€ de construção e / ou € de manutenção)	
Outros		
MONITORIZAÇÕES	Ruído Ambiente (€ Situação de Referência, € Em fase de Construção)	
	Vibrações Ambientais	
	Águas Residuais do Estaleiro	
	Solos contaminados	
	Qualidade do Ar	
	Qualidade da Água (águas superficiais, águas subterrâneas)	
	Tráfego	
	Análise do Betuminoso	

	Outros	
LICENCIAMENTOS	Licença Especial de Ruído	
	Licença para depósito de combustível	
	Licença de utilização dos Recursos Hídricos para descarga de águas residuais	
	Autorização / Licença para utilização dos Recursos Hídricos para captação de água superficial / subterrânea	
	Autorização de ligação ao colector	
	Licença para abate de espécies arbóreas	
	Outros	
OUTROS	Limpeza da via pública	
	Resultantes de reclamações	
	Simulacros Ambientais	
	Manutenção de Equipamentos de Ar Condicionado	
	Limpeza Linhas de Água	
Contra-Ordenações	Contra-Ordenações de carácter ambiental	
Seguro / Garantia Financeira	Seguro / Garantia Financeira no âmbito da Directiva de Responsabilidade Ambiental	

Seguindo as regras definidas pela NCRF 26, que propõe uma classificação dos dispêndios ambientais por domínios, foi efectuada a relação entre os componentes ambientais e os domínios. Foram detectadas algumas lacunas nas definições dos domínios ambientais propostas pela norma, nomeadamente no âmbito de cada domínio (ex. *Gestão das Águas Residuais* inclui a protecção das águas superficiais e exclui a das águas subterrâneas). Para uma correcta alocação dos componentes ambientais por domínio, propõem-se as seguintes definições, que incluem pequenas alterações ao texto da NCRF 26:

Protecção do ar e clima: este domínio abrange a prevenção e redução de emissões gasosas, líquidas e de partículas poluentes para a atmosfera e a monitorização das mesmas.

Gestão de águas residuais: este domínio abrange a recolha e o transporte de águas residuais, a redução da quantidade de águas residuais, a prevenção, tratamento e redução de substâncias nas águas residuais antes da sua descarga em águas superficiais e subterrâneas e o tratamento de águas de arrefecimento antes do seu escoamento para águas superficiais e subterrâneas.

Gestão de resíduos: este domínio abrange a prevenção e redução de resíduos, a recolha, transporte, tratamento e eliminação de resíduos e a monitorização de resíduos. As actividades de reciclagem estão incluídas na medida em que tenham como principal objectivo a redução e o tratamento de resíduos.

Protecção dos solos e águas (superficiais e subterrâneas): este domínio abrange a prevenção dos danos causados aos solos e águas, a protecção dos solos e águas das infiltrações poluentes, a descontaminação, transporte e remoção de solos poluídos, a limpeza de águas poluídas e outras medidas para restaurar ou conservar a qualidade e a quantidade de água. A monitorização dos solos, das águas de superfície e das águas subterrâneas também está incluída.

Protecção contra ruído e vibrações: este domínio abrange a prevenção do ruído e vibrações, medidas de diminuição dos níveis de ruído e vibrações na fonte, medidas de isolamento dos receptores de ruído e vibrações e monitorização dos níveis de ruído e vibrações. A diminuição do ruído com vista à protecção do local de trabalho está excluída.

Protecção da natureza: este domínio abrange a reabilitação de paisagens danificadas por acções presentes ou passadas, incluindo a reflorestação e outras medidas.

A Tabela 4.2 discrimina os componentes ambientais identificados pela empresa pelos domínios ambientais definidos no texto anterior. Os componentes ambientais que não se enquadram especificamente em nenhum domínio ambiental foram incluídos no domínio designado por *Outros domínios de gestão e protecção do ambiente*.

Tabela 4.2 – Relação entre os componentes ambientais identificados pela Soares da Costa e os domínios ambientais

Domínio ambiental	Componentes ambientais
Protecção da qualidade do ar e do clima	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Monitorização da qualidade do ar ▪ Monitorização do tráfego ▪ Monitorização/Análise do betuminoso ▪ Manutenção dos equipamentos de ar condicionado
Gestão de águas residuais	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ETAR compacta ▪ Monitorização das águas residuais do estaleiro ▪ Licença de utilização dos recursos hídricos para descarga de águas residuais ▪ Autorização de ligação ao colector ▪ Limpeza da fossa séptica
Gestão de resíduos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Recolha, tratamento / valorização de resíduos, transporte / recepção ▪ Rendimentos resultantes da gestão de resíduos (Valorização de resíduos, p.e. Ferro) ▪ Resíduos perigosos resultantes de emergências ambientais (Terras contaminadas, Absorventes contaminados) ▪ Outros Resíduos perigosos (Embalagens contaminadas, Filtros de óleo, Óleos usados, misturas betuminosas contendo alcatrão) com excepção dos resíduos contendo amianto ▪ Reutilização de materiais (Aluguer de britadeira) ▪ Contentores para Resíduos Sólidos Urbanos - RSU's ▪ Ecopontos - contentores para resíduos domésticos ▪ Elaboração do Plano de Prevenção e Gestão de Resíduos (PPGR)
Protecção dos solos e águas (superficiais e subterrâneas)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Monitorização dos solos contaminados ▪ Monitorização da qualidade da água ▪ Limpezas das linhas de água ▪ Licença para depósito de combustível ▪ Autorização/licença para utilização dos recursos hídricos para captação de água superficial/subterrânea ▪ Armazenamento de produtos químicos ▪ Ponto de lavagem de caleiras de auto-betoneiras ▪ Bacias de retenção ▪ Kits de emergência ▪ Ponto de lavagem de rodados
Protecção contra ruído e vibrações	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Monitorização do ruído ambiente ▪ Monitorização das vibrações ambientais ▪ Licença especial do ruído
Protecção da natureza (biodiversidade e paisagem)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Licença para abate de espécies arbóreas
Outros domínios de gestão e protecção do ambiente	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Técnico de Acompanhamento Ambiental SDC ▪ Técnico de Acompanhamento Ambiental externo ▪ Equipa de limpeza (serventes afectos à Gestão Ambiental) ▪ Elaboração do Plano de Gestão Ambiental ▪ Simulacros ambientais ▪ Limpeza da via pública ▪ Reclamações ambientais ▪ Contra-ordenações de carácter ambiental ▪ Seguro/Garantia Financeira no âmbito da Directiva de Responsabilidade Ambiental

A NCRF 26 refere que apenas constituem dispêndios de carácter ambiental, os custos das medidas tomadas para evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental decorrentes da actividade de uma entidade. Deste facto resulta que alguns custos correntes identificados no formulário de gestão ambiental não sejam considerados como dispêndios de carácter ambiental e por isso não devem ser tidos em consideração. Aqui incluem-se os custos com

electricidade, água, sanitários móveis, reclamações ambientais e contra-ordenações de carácter ambiental.

Em relação aos gastos com a utilização de sanitários móveis, de acordo com o parágrafo 9 da NCRF 26, estes não correspondem a dispêndios de carácter ambiental, logo não são incluídos na Contabilidade Ambiental. Estes gastos estão associados ao aluguer e limpeza periódica dos sanitários (incluindo a recolha dos efluentes gerados) por uma entidade externa contratada. Neste caso, e apesar de também produzirem efeitos benéficos para o ambiente, os sanitários móveis têm como objectivo principal dar resposta a questões de sanidade e são por isso excluídos da definição de dispêndios ambientais.

Por fim, realça-se que os custos resultantes de reclamações e contra-ordenações ambientais, por não constituírem custos para evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental não são, de acordo com o parágrafo 10 da NCRF 26, considerados dispêndios ambientais. Contudo, devem ser divulgados no Anexo e como tal necessitam de ser quantificados.

4.2 CLASSIFICAÇÃO DOS COMPONENTES AMBIENTAIS DE ACORDO COM A CODIFICAÇÃO DO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Foram estabelecidas regras para a quantificação e tratamento contabilístico dos componentes ambientais de modo a proceder à sua codificação. Todas as parcelas do formulário de gestão ambiental do caso de estudo foram analisadas. A codificação foi realizada segundo o código de contas do Plano Oficial de Contabilidade (POC) e do Sistema de Normalização Contabilística (SNC). A realização da codificação para estes dois casos deve-se ao facto de o antigo modelo contabilístico, POC, ter sido revogado em 2010, estando actualmente em vigor o SNC. Contudo, e como o caso de estudo é referente ao ano de 2009, optou-se por fazer referência ao POC. Nesta secção são apenas apresentados os resultados para o SNC. Em Anexo são apresentadas as estruturas de contas ambientais desenvolvidas segundo o POC e o SNC (Anexo 3 e 4, respectivamente).

A Tabela 4.3 identifica os códigos de contas segundo o SNC para cada componente ambiental constante do formulário de gestão ambiental.

Tabela 4.3 – Identificação dos códigos de contas do Sistema de Normalização Contabilística para cada componente ambiental

		Descrição/Regras de quantificação e tratamento contabilístico	Código da conta (SNC)	
	Custos com Electricidade	Excluídos da definição de dispêndio ambiental	-	
	Custos com Água	Excluídos da definição de dispêndio ambiental	-	
ACOMPANHAMENTO AMBIENTAL	Técnico de Acompanhamento Ambiental SDC	Gastos com a remuneração de pessoal da SDC	632	
	Técnico de Acompanhamento Ambiental externo	Gastos com a remuneração de serviços prestados	6224	
	Equipa de limpeza (serventes afectos à Gestão Ambiental)	Gastos com a remuneração de pessoal da SDC	632	
GESTÃO DE RESÍDUOS e EFLUENTES	Gastos (recolha, tratamento / valorização de resíduos, transporte / recepção)	Gastos associados à contratação de serviços externos e especializados	6221	
	Rendimentos resultantes da gestão de resíduos (Valorização de Resíduos, p.e. Ferro)	Proveitos resultantes da venda de resíduos para valorização	713	
	Resíduos perigosos resultantes de emergências ambientais (Terras contaminadas, Absorventes contaminados)	Gastos associados à contratação de serviços externos e especializados	6221	
	Outros Resíduos perigosos (Embalagens contaminadas, Filtros de óleo, Óleos usados, misturas betuminosas contendo alcatrão) com excepção dos resíduos	Gastos associados à contratação de serviços externos e especializados	6221	
	Reutilização de materiais (Aluguer de britadeira)	Gastos associados à contratação de serviços externos e especializados	6221	
	Limpeza de fossa séptica	Gastos associados à contratação de serviços externos de limpeza	6267	
	Sanitários móveis	Excluídos da definição de dispêndio ambiental	-	
	Contentores para Resíduos Sólidos Urbanos - RSU's	Gastos com a aquisição do equipamento	437	
	Ecopontos - contentores para resíduos domésticos ETAR compacta	Gastos com o aluguer do equipamento	6221	
DOCUMENTAÇÃO	Elaboração do Plano de Gestão Ambiental	Gastos com documentação técnica elaborada pelo Técnico Ambiental Externo	6232	
	Elaboração do Plano de Prevenção e Gestão de Resíduos (PPGR)	Gastos com documentação técnica elaborada pelo Técnico Ambiental Externo	6232	
MEIOS DE PROTECÇÃO AMBIENTAL	Armazenamento de Produtos Químicos	Gastos com a construção do local	Gastos com mão-de-obra da SDC	63
			Gastos com materiais	61
	Ponto de lavagem de caleiras de auto-betoneiras Bacias de retenção	Gastos com a aquisição de equipamentos especiais	Gastos com a aquisição do equipamento	437
			Gastos com mão-de-obra externa	6224
	Ponto de lavagem de rodados (€ de construção e / ou € de manutenção)	Gastos com o aluguer de equipamentos especiais	Gastos associados à contratação de serviços externos e especializados	6221

	Kits de emergência	Gastos com a aquisição do equipamento	437	
MONITORIZAÇÕES	Ruído Ambiente (€ Situação de Referência, € Em fase de Construção)	Gastos associados à contratação de serviços externos e especializados	6221	
	Vibrações Ambientais	Gastos associados à contratação de serviços externos e especializados	6221	
	Águas Residuais do Estaleiro	Gastos associados à contratação de serviços externos e especializados	6221	
	Solos contaminados	Gastos associados à contratação de serviços externos e especializados	6221	
	Qualidade do Ar	Gastos associados à contratação de serviços externos e especializados	6221	
	Qualidade da Água (águas superficiais, águas subterrâneas)	Gastos associados à contratação de serviços externos e especializados	6221	
	Tráfego	Gastos associados à contratação de serviços externos e especializados	6221	
	Análise do Betuminoso	Gastos associados à contratação de serviços externos e especializados	6221	
LICENCIAMENTOS	Licença Especial de Ruído Licença para depósito de combustível Licença de utilização dos Recursos Hídricos para descarga de águas residuais	Critérios de reconhecimento como activo satisfeitos	Gastos com a aquisição das licenças/Autorizações a título oneroso	444
	Autorização / Licença para utilização dos Recursos Hídricos para captação de água superficial / subterrânea Autorização de ligação ao colector Licença para abate de espécies arbóreas	Critérios de reconhecimento como activo não satisfeitos	Gastos associados à contratação de serviços externos e especializados	6221
OUTROS	Limpeza da via pública	Gastos associados à contratação de serviços externos de limpeza	6267	
	Resultantes de reclamações	Excluídos da definição de dispêndio ambiental	-	
	Simulacros Ambientais	Gastos com tarefas a cargo de pessoal da SDC	638	
	Manutenção de Equipamentos de Ar Condicionado	Gastos associados à contratação de serviços externos e especializados em conservação e reparação de equipamentos	6226	
	Limpeza Linhas de Água	Gastos associados à contratação de serviços externos de limpeza	6267	
Contra-Ordenações	Contra-Ordenações de carácter ambiental	Excluídos da definição de dispêndio ambiental	-	
Seguro / Garantia Financeira	Seguro / Garantia Financeira no âmbito da Directiva de Responsabilidade Ambiental	Gastos associados à contratação de serviços externos de seguros	6263	

Em seguida são evidenciadas as características dos componentes ambientais em estudo e especificadas as regras de base à identificação dos respectivos códigos das contas do SNC para os vários componentes ambientais.

Em relação à categoria *Acompanhamento Ambiental* das empreitadas da Soares da Costa apenas existem custos ambientais, os quais são apresentados na Demonstração dos Resultados. Os custos associados ao Técnico de Acompanhamento Ambiental da Soares da Costa e à equipa de limpeza, por corresponderem a custos com a remuneração de pessoal da empresa, incluem-se na subconta 632 - Remunerações do pessoal. Em relação ao custo do Técnico de Acompanhamento Ambiental externo, este é incluído na subconta 6224 – Honorários por respeitar à contratação de um serviço externo especializado.

Na categoria ambiental *Gestão de Resíduos e Efluentes* existem custos e proveitos ambientais. Os custos ambientais incluem custos associados à contratação de serviços externos, evidenciados na Demonstração dos Resultados, assim como custos associados a aquisições de imobilizados para as obras, demonstrados no Balanço.

Os serviços especializados enquadram-se na subconta 6221 – Trabalhos especializados. São quatro os itens aqui incluídos pois são realizados por entidades externas especializadas. Estes incluem a recolha, tratamento/valorização, transporte/recepção de resíduos, a gestão dos resíduos perigosos resultantes de emergências ambientais (terras contaminadas e absorventes contaminados), a gestão de outros resíduos perigosos (embalagens contaminadas, filtros de óleo, óleos usados e misturas betuminosas contendo alcatrão) com excepção dos resíduos contendo amianto e, por último, o aluguer da britadeira usada em operações de demolição com vista à trituração de materiais para reutilização.

A limpeza da fossa séptica é também realizada por um serviço externo, ajustando-se à subconta 6267 – Limpeza, higiene e conforto.

Os Contentores para Resíduos Sólidos Urbanos (RSU), Ecopontos (Contentores para resíduos domésticos) e ETAR compacta, quando adquiridos, constituem activos e devem ser evidenciados no Balanço. Estes são incorporados na subconta 437 – Outros activos fixos tangíveis. É de notar que os referidos equipamentos, após terminadas as empreitadas, podem ser vendidos, de acordo com o estipulado no caderno de encargos. Caso tal aconteça, o valor da venda constitui um proveito e deve ser colocado na subconta 7871 – Alienações. Se em vez de adquiridos, os equipamentos forem alugados a entidades externas, o respectivo custo

corresponde à contratação de um serviço externo especializado e é colocado na subconta 6221 – Trabalhos especializados.

É de notar que, segundo a NCRF 26, as actividades de reciclagem que respondam, em primeiro lugar, a necessidades técnicas ou a requisitos internos da entidade, são excluídas da definição de dispêndio ambiental (ver p.f. parágrafo 2 do Apêndice da NCRF 26). Contudo, e segundo as alíneas c) dos parágrafos 5, 6 e 7 do Apêndice, desde que as referidas actividades tenham como principal objectivo a redução e tratamento de resíduos, são classificadas como dispêndios ambientais. Desta forma, os gastos com os contentores para resíduos sólidos urbanos e os ecopontos adquiridos para as empreitadas da empresa, devem ser considerados dispêndios ambientais, por terem como principal objectivo a gestão de resíduos.

Os proveitos evidenciados nesta categoria ambiental correspondem aos rendimentos resultantes da gestão de resíduos, mais concretamente à venda de resíduos para valorização. Certos resíduos, pela sua tipologia, como o ferro, aço, plástico e cartão, são pagos pelo operador de gestão de resíduos responsável pela sua valorização. Este proveito ambiental deve por isso ser demonstrado na subconta 713 – Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos.

Os custos indicados na categoria ambiental *Documentação* englobam a Elaboração do Plano de Gestão Ambiental e a Elaboração do Plano de Prevenção e Gestão de Resíduos (PPGR). Quando existem Técnicos de Acompanhamento Ambiental da Soares da Costa na obra, é da sua responsabilidade a elaboração da documentação e o custo associado à mesma está incluído no custo com os Técnicos de Acompanhamento Ambiental da empresa. Caso existam na obra Técnicos de Acompanhamento Ambiental externos e a elaboração da documentação esteja a seu cargo, o respectivo custo da documentação é contabilizado e demonstrado nesta categoria ambiental. Neste caso deve ser evidenciado na Demonstração dos Resultados, na subconta 6232 – Livros e documentação técnica.

A categoria *Meios de Protecção Ambiental* é talvez a categoria que necessita de uma reformulação em relação ao modo de apresentação dos custos. A contabilização dos custos tal como é realizada impossibilita a sua evidenciação nas Demonstrações Financeiras devido ao facto de se constatar a necessidade de divisão das parcelas apresentadas em custos de mão-de-obra, de materiais e de aquisição/aluguer de equipamentos. Nesta categoria ambiental existem apenas custos ambientais, que se ajustam quer à Demonstração dos Resultados quer ao Balanço.

Os locais de armazenamento de produtos químicos, pontos de lavagem de caleiras de auto-betoneiras, bacias de retenção e pontos de lavagem de rodados podem ser construídos pela SDC ou podem ser comprados/alugados a entidades externas. No caso de os locais serem construídos pela SDC, os custos de mão-de-obra devem ser separados dos custos com materiais. Após separação, os custos de mão-de-obra da SDC devem ser colocados na conta 63 do SNC – Gastos como pessoal e os custos com materiais na conta 61 - Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas.

No caso de serem comprados equipamentos próprios para os referidos locais, o custo deve ser separado em custo de aquisição do equipamento e custo de mão-de-obra. O custo de aquisição dos equipamentos é colocado na subconta 437 – Outros activos fixos tangíveis e o custo de mão-de-obra, tipicamente da empresa contratada, é incluído na subconta 6224 – Honorários. É de notar que os equipamentos adquiridos, após terminadas as empreitadas, podem ser vendidos, de acordo com o estipulado no caderno de encargos. Caso tal aconteça, o valor da venda constitui um proveito e deve ser colocado na subconta 7871 – Alienações.

Os equipamentos podem ainda ser alugados a entidades externas especializadas. Neste caso, o custo deve ser indicado na subconta 6221 – Trabalhos especializados.

Esta categoria ambiental engloba ainda a compra de kits de emergência que constituem activos ambientais, e são apresentados no Balanço. Estes equipamentos, constituídos por material absorvente para dar resposta a emergências ambientais, são incluídos na subconta 437 – Outros activos fixos tangíveis.

As parcelas incluídas na categoria *Monitorizações* correspondem a custos associados à realização de monitorizações, que devem ser evidenciados na Demonstração dos Resultados. As monitorizações são efectuadas no âmbito do Plano de Monitorizações do RECAPE (Relatório de Conformidade Ambiental do Projecto de Execução) por serviços externos acreditados para o efeito. Assim, o custo associado às mesmas deve ser demonstrado na subconta 6221 – Trabalhos especializados.

A categoria *Licenciamento* inclui os custos com a obtenção de licenças e autorizações, que devem, segundo a NCRF 26, ser reconhecidos como dispêndios de carácter ambiental, e ser evidenciados nas Demonstrações Financeiras.

De acordo com o parágrafo 31 da NCRF 26, quando as licenças e autorizações são adquiridas a título oneroso e, além disso, satisfazem os critérios necessários ao seu reconhecimento como activo, devem ser capitalizados e amortizados sistematicamente ao longo das suas vidas

económicas úteis esperadas. Neste caso, e por constituírem activos intangíveis, os custos com licenciamento são incluídos no Balanço, na subconta 444 – Propriedade industrial. Caso não satisfaçam os critérios de reconhecimento como activo estes custos devem, segundo a NCRF 26, ser imputados a resultados. Neste caso são colocados na subconta 6221 – Trabalhos especializados por respeitarem a gastos com a contratação de serviços externos especializados em licenciamento. Os custos de licenciamento da Soares da Costa podem então ser colocados na subconta 444 ou 6221, consoante sejam reconhecidos como activo ou não.

As parcelas incluídas na categoria *Outros* custos de gestão ambiental incluem custos com limpezas, manutenção e realização de simulacros, que devem ser divulgados na Demonstração dos Resultados.

As limpezas da via pública e das linhas de água são ambas realizadas por serviços externos e como tal devem ser demonstradas na subconta 6267 – Limpeza, higiene e conforto. A manutenção de equipamentos de ar condicionado, feita no âmbito do acompanhamento ambiental das obras quando a carga de fluído refrigerante ultrapassa os 3kg, é também realizada por um serviço externo devendo ser ajustada à subconta 6226 – Conservação e reparação. Os simulacros ambientais são realizados internamente no âmbito da Prevenção e Capacidade de Resposta a Emergências, previsto no Sistema de Gestão Ambiental da SDC. Por serem efectuados por pessoal da SDC devem ser apresentados na subconta 638 – Outros gastos com o pessoal.

Em relação à categoria *Seguro/Garantia Financeira* o custo do Seguro/Garantia Financeira no âmbito da Directiva de Responsabilidade Ambiental enquadra-se na Demonstração dos Resultados. Por respeitar a um custo de contratação de um serviço externo, deve ser indicado na subconta 6263 – Seguros.

4.3 ANÁLISE DOS VALORES DOS COMPONENTES AMBIENTAIS

Os valores dos componentes ambientais do caso de estudo, referentes ao ano 2009, foram consultados no formulário de gestão ambiental distribuído nas empreitadas em estudo. Estes valores foram analisados e distribuídos pelas categorias financeiras a que pertencem.

Em seguida, nas secções 4.3.1. e 4.3.2., são, respectivamente, apresentados os resultados da distribuição dos componentes ambientais do caso de estudo pelas categorias financeiras e do estudo da contribuição da informação ambiental nas Demonstrações Financeiras Anuais da

empresa com base na informação do Relatório de Gestão e Demonstrações Financeiras do exercício de 2009 da Sociedade de Construções SDC, SA.

4.3.1 Distribuição dos componentes ambientais por categorias financeiras

Os resultados seguintes apresentam a distribuição dos componentes ambientais do caso de estudo por categoria financeira. Os componentes ambientais quantificados nas empreitadas em estudo foram distribuídos pelas categorias financeiras a que pertencem, nomeadamente Fornecimentos e Serviços Externos (FSE), Remunerações, Activos Fixos Tangíveis e Vendas.

O valor associado a cada componente ambiental corresponde à soma dos valores de cada componente ambiental das duas empreitadas em estudo. Os valores, disponibilizados em Euros no formulário de gestão ambiental, foram transformados em percentagem e os resultados obtidos estão apresentados na Tabela 4.4 e Figura 4.1.

Tabela 4.4 – Distribuição dos componentes ambientais do caso de estudo por categoria financeira

	Valor (%)
FSE Ambientais	
Gastos (recolha, tratamento/valorização de resíduos, transporte/recepção)	12%
Resíduos perigosos resultantes de emergências ambientais	0,1%
Outros resíduos perigosos com excepção dos resíduos contendo amianto	
Monitorizações	11%
Licenciamentos	4%
Limpeza da via pública	3%
Limpezas linhas de água	1%
TOTAL	30%
Remunerações de pessoal afecto a tarefas ambientais	
Técnico de Acompanhamento Ambiental SDC	39%
Equipa de limpeza (serventes afectos à gestão ambiental)	14%
TOTAL	52%
Activos Fixos Tangíveis Ambientais	
Contentores para Resíduos Sólidos Urbanos - RSU's	1%
Ecopontos - Contentores para resíduos domésticos	0,2%
Kits de emergência ambiental	0,1%
TOTAL	1%
Vendas Ambientais	
Rendimentos resultantes da gestão de resíduos (Valorização de resíduos)	17%

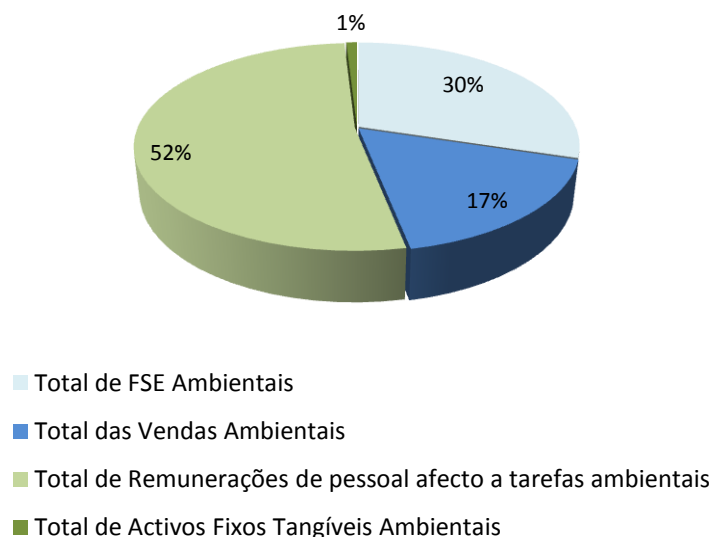


Fig. 4.1 – Representação gráfica da distribuição da informação ambiental do caso de estudo por categorias financeiras

Os gastos com a remuneração de pessoal afecto a tarefas ambientais correspondem à parcela mais significativa nas empreitadas em estudo (52%). Seguem-se os gastos com fornecimentos e serviços externos ambientais (30%) e os proveitos ambientais resultantes da venda de resíduos para valorização (17%). Os gastos com os activos fixos tangíveis ambientais correspondem à parcela menos significativa do caso de estudo (1%).

É de notar que os custos da categoria ambiental *Meios de Protecção Ambiental* nomeadamente com o armazenamento de produtos químicos, ponto de lavagem de caleiras de auto-betoneiras, bacias de retenção e ponto de lavagem de rodados não foram incluídos neste estudo por não ser possível a sua codificação e inclusão em categorias financeiras.

O cálculo dos valores totais dos componentes ambientais permitiu a análise entre os proveitos e dispêndios ambientais do caso de estudo. O valor total dos dispêndios ambientais foi comparado com o valor dos proveitos ambientais, que, no caso de estudo, se resumem à venda de resíduos para valorização. O resultado obtido está demonstrado na Figura 4.2.

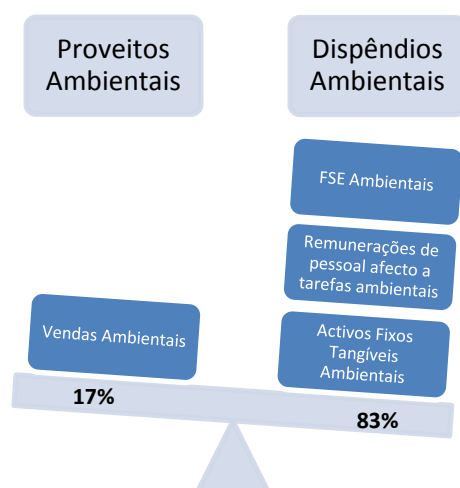


Fig. 4.2 – Representação gráfica dos proveitos e os dispêndios ambientais associados ao caso de estudo

Verifica-se que, para as empreitadas IKEA PORTUGAL – MÓVEIS E DECORAÇÃO, Lda, os dispêndios ambientais superam significativamente os proveitos ambientais contabilizados pela empresa, correspondendo a 83% do valor total da informação ambiental do caso de estudo. Realça-se que o valor total dos dispêndios ambientais não inclui o custo com os *Meios de Protecção Ambiental*, pelos motivos anteriormente referidos. Desta forma, a discrepância analisada seria ainda mais significativa.

4.3.2 Contribuição da informação ambiental nas Demonstrações Financeiras Anuais

Para analisar a contribuição da informação ambiental do caso de estudo nas Demonstrações Financeiras Anuais da empresa, recorreu-se aos valores totais dos componentes ambientais do caso de estudo por categoria financeira (FSE Ambientais, Remunerações de pessoal afecto a tarefas ambientais, Activos Fixos Tangíveis Ambientais e Vendas Ambientais), calculados anteriormente. Estes valores foram comparados com os valores totais dessas categorias financeiras (referentes ao exercício de 2009) disponibilizados no Relatório de Gestão e Demonstrações Financeiras da Sociedade Construções Soares da Costa (ver p.f. Anexo 5).

Note-se que o valor total da categoria financeira Vendas indicado no Relatório de Gestão e Demonstrações Financeiras da Sociedade Construções Soares da Costa para 2009 não inclui os rendimentos provenientes da gestão de resíduos. Estes rendimentos são subtraídos aos custos de gestão de resíduos, estando desta forma implícitos na categoria financeira Fornecimentos e Serviços Externos. Assim, o valor total dos rendimentos resultantes da gestão de resíduos deve

ser subtraído ao valor total dos FSE ambientais de modo a calcular a percentagem real de contribuição da informação ambiental na categoria financeira FSE.

A Tabela 4.5 apresenta os resultados obtidos. Estes reflectem, em percentagem, a contribuição da informação ambiental do caso de estudo nas respectivas categorias financeiras das Demonstrações Financeiras Anuais da empresa, do exercício de 2009.

Tabela 4.5 - Contribuição da informação ambiental do caso de estudo nas Demonstrações Financeiras Anuais (DFA)

Categoria Financeira	Descrição	Contribuição da informação ambiental nas categorias financeiras das DFA (%)
Fornecimentos e Serviços Externos (FSE)	FSE ambientais	0,011%
	Rendimentos resultantes da gestão de resíduos	0,006%
	Total (FSE Ambientais real)	0,005% ⁽¹⁾
Remunerações de pessoal	Remunerações de pessoal afecto a tarefas ambientais	0,093%
Activos Fixos Tangíveis	Activos fixos tangíveis ambientais	0,001%

(1) O valor total resulta da subtracção dos rendimentos resultantes da gestão de resíduos aos custos com FSE Ambientais, pelos motivos anteriormente referidos.

Como é possível verificar os Fornecimentos e Serviços Externos Ambientais das empreitadas em estudo correspondem a 0,005% dos FSE totais da Sociedade de Construções SDC no ano de 2009. Os gastos com a gestão de resíduos e com as monitorizações são as parcelas que mais contribuem para esta percentagem. As Remunerações de pessoal afecto a tarefas ambientais, nomeadamente do Técnico de Acompanhamento Ambiental da SDC e da equipa de limpeza, correspondem a 0,093% das Remunerações totais no referido ano. Por sua vez, os Activos Fixos Tangíveis Ambientais correspondem a 0,001% dos Activos Fixos Tangíveis totais no mesmo ano. A parcela que mais contribui para esta percentagem respeita aos gastos com os Contentores para Resíduos Sólidos Urbanos.

É de notar que as percentagens calculadas se referem apenas à contribuição dos valores ambientais de duas empreitadas, o que justifica os reduzidos valores observados. No exercício de 2009, a empresa procedeu à distribuição de formulários de gestão ambiental em 27 obras. Considerando que os valores ambientais das 27 obras em 2009 não diferem significativamente dos valores do caso de estudo, teríamos uma contribuição da informação ambiental nas Demonstrações Financeiras igual a 0,12% para os FSE Ambientais, de 2,51% para as

Remunerações de pessoal afecto a tarefas ambientais e de 0,03% para os Activos Fixos Tangíveis Ambientais. Note-se também que os resultados obtidos não incluem os custos da categoria ambiental *Meios de Protecção Ambiental* o que contribui para as baixas percentagens verificadas.

4.4 IDENTIFICAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DE NOVOS COMPONENTES AMBIENTAIS

No decurso do trabalho verificou-se a necessidade de completar a lista de componentes ambientais contabilizados actualmente pela empresa. Este facto é suportado pelo maior conhecimento sobre como certas actividades são desenvolvidas na SDC e pela pesquisa bibliográfica sobre componentes ambientais típicos do sector de construção civil.

A sugestão apresentada para os novos componentes ambientais carece que estes sejam analisados pela empresa no sentido de confirmar a existência ou não dos mesmos nas actividades desenvolvidas.

Os componentes ambientais propostos foram apenas classificados em activos, custos correntes, passivos e proveitos ambientais. A sua posterior codificação necessitará de um maior conhecimento sobre as características de cada componente ambiental. Na Tabela 4.6 são apresentados e classificados, por domínio ambiental, os novos componentes ambientais identificados.

Tabela 4.6 – Classificação, por domínio ambiental, dos novos componentes ambientais

Domínio ambiental	Activos ambientais (gastos capitalizáveis)	Custos ambientais (gastos correntes)	Passivos de carácter ambiental	Proveitos ambientais
Protecção da qualidade do ar e do clima	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Modificadores de combustão para redução de emissões atmosféricas ▪ Combustíveis menos poluentes 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Manutenção de equipamentos de refrigeração, bombas de calor e sistemas de protecção contra incêndios 	—	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Redução do consumo de electricidade
Gestão de águas residuais	—	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Construção da ligação ao colector de águas residuais 	—	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Redução do consumo de água (p.e. pela reutilização de água)
Gestão de resíduos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Cobertura para parque de resíduos 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Gestão de resíduos com amianto ▪ Construção de zonas para recolha e armazenamento temporário de resíduos (parque de resíduos) ▪ Taxa para deposição de resíduos em aterro 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Eliminação de equipamentos e materiais nocivos, identificados ou não (p.e. materiais com amianto e equipamentos com PCB) para dar cumprimento à legislação ambiental 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Redução de custos com materiais (p.e. pela reutilização de resíduos) ▪ Redução do consumo de papel e outros consumíveis de escritório
Protecção dos solos e águas (superficiais e subterrâneas)	—	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Contratação de serviços de descontaminação de solos/ remoção de desperdícios acumulados ▪ Construção de sistemas de contenção de derrames (caleiras para recolha de efluentes pluviais e impermeabilização de solos) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Reparação de danos nos solos e águas ▪ Limpeza de derrames (p.e. de combustíveis e óleo) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Venda de equipamentos adquiridos com vista à protecção dos solos e águas (p.e. pontos de lavagem de rodados)
Protecção contra ruído e vibrações	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sistemas de redução de ruído e vibrações (barreiras acústicas, silenciadores, amortecedores) ▪ Equipamentos mais silenciosos 	—	—	—
Protecção da natureza (biodiversidade e paisagem)	—	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Elaboração do Plano de Integração Paisagística (PIP) ▪ Projectos e obras de integração/recuperação paisagísticas ▪ Monitorização de fauna e flora 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Reparação de danos na biodiversidade e paisagem / restauro de locais 	—
Outros domínios de gestão e protecção do ambiente	—	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Elaboração de documentos de divulgação ambiental (ex.RECAPE - Relatório de Conformidade Ambiental do Projecto de Execução) ▪ Estudos de monitorização ambiental ▪ Patrocínios e acções de mecenato ambiental ▪ Contratação de consultoria externa 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Custos necessários à adaptação a legislação em preparação ▪ Indemnizações a terceiros para compensação de danos ambientais causados pela empresa (p.e. perda de colheitas ou perda de potencial de pesca ou caça) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Redução do valor das taxas e impostos ambientais pagos

Em seguida são discutidas algumas das propostas apresentadas na tabela. Relativamente ao domínio *Protecção da qualidade do ar e do clima* a empresa pode ponderar a aquisição de modificadores de combustão de modo a reduzir as emissões gasosas provenientes dos veículos assim como de combustíveis menos poluentes aplicáveis aos veículos. Caso se façam estas aquisições, devem contabilizar-se os respectivos custos. Ainda neste domínio, realça-se que, segundo o Decreto-Lei n.º 35/2008 de 27 de Fevereiro, as substâncias regulamentadas contidas em equipamentos de refrigeração e ar condicionado, bombas de calor e sistemas de protecção contra incêndios devem ser recuperadas para reciclagem, valorização ou destruição durante as operações de manutenção ou antes das operações de desmantelamento. Assim, caso existam estes equipamentos nas empreitadas da empresa deve proceder-se à sua manutenção e quantificar os custos da mesma.

No domínio *Gestão de águas residuais* propõe-se a quantificação dos custos associados à construção da ligação ao colector de águas residuais, quando é necessário proceder à mesma nas empreitadas.

Em relação ao domínio *Gestão de resíduos*, devem ser contabilizados os custos da gestão de resíduos com amianto, sempre que estes existirem nas empreitadas. No caso de ser necessário um parque de resíduos nas empreitadas, deve ser quantificado o custo associado à sua construção e à aquisição de cobertura para o mesmo. Deve ainda, neste domínio, atender-se às taxas de deposição de resíduos em aterro, pagas ao operador de gestão de resíduos. No caso de existirem, ou poderem existir, equipamentos ou materiais nocivos, estes devem ser eliminados para dar cumprimento à legislação. Os custos da eliminação devem ser registados como passivos ambientais.

No domínio *Protecção dos solos e águas* propõe-se a quantificação dos custos associados à contratação de serviços de descontaminação de solos e à construção de sistemas de contenção de derrames. A empresa pode necessitar de reparar danos nos solos e águas e de proceder à limpeza de derrames e os custos associados devem também ser considerados.

Quanto ao domínio *Protecção contra o ruído e vibrações*, realça-se que a empresa pode adquirir sistemas de redução de ruído e vibrações (ex. barreiras acústicas, silenciadores, amortecedores) bem como equipamentos mais silenciosos (ex. geradores). Os custos destas aquisições devem ser incorporados na Contabilidade Ambiental da empresa.

Relativamente ao domínio *Protecção da natureza*, verifica-se, em algumas obras da empresa, a necessidade de elaboração do Plano de Integração Paisagística (PIP) e de projectos e obras de integração paisagística, devendo quantificar-se os respectivos custos. Pode ainda ter que se

proceder à monitorização da fauna e flora, antes e após as actividades da empresa, e os custos da monitorização devem ser registados. Sempre que haja obrigatoriedade de reparação de danos na biodiversidade e paisagem, os custos associados devem também ser contabilizados.

Em *Outros domínios de gestão e protecção do ambiente*, sugere-se a inclusão dos custos com a elaboração de documentos de divulgação ambiental (ex. RECAPE), sempre que tal não esteja a cargo do Técnico de Acompanhamento Ambiental da SDC. Os custos com a realização de estudos de monitorização ambiental, os patrocínios ambientais bem como os custos com consultoria externa devem ser considerados neste domínio. É de notar que a empresa pode ter que indemnizar terceiros devido a danos ambientais causados pela sua actividade, e o respectivo valor deve ser quantificado.

A maioria dos proveitos ambientais respeita à redução de custos associada à melhoria da gestão dos recursos. Assim, a sua quantificação exige uma correcta monitorização do consumo de recursos. É de notar que certos equipamentos adquiridos para as obras, como os pontos de lavagem de rodados, podem ser vendidos no final da actividade e o valor da venda deve ser tido como proveito ambiental.

4.5 PROPOSTA DE NOVO FORMULÁRIO DE GESTÃO AMBIENTAL

A proposta de formulário de gestão ambiental visa facilitar a identificação e quantificação de um número mais alargado de componentes ambientais nas empreitadas. Para dar seguimento à estrutura apresentada na NCRF 26, o formulário deve ser reorganizado por domínios ambientais, como demonstrado na Tabela 4.7.

No novo formulário são colocados os componentes ambientais já contabilizados pela empresa (indicados a negrito) bem como os componentes ambientais propostos cuja quantificação nas empreitadas é possível. Os passivos de carácter ambiental e a maioria dos proveitos ambientais não são colocados na proposta de formulário de gestão ambiental pois a sua quantificação não é directa ou imediata. Sempre que for apropriado, a empresa deve excluir os componentes ambientais que não são aplicáveis.

Tabela 4.7 – Proposta de formulário de gestão ambiental da SDC

Gestão Ambiental SDC		Valor		
PROTECÇÃO DO AR E CLIMA	Monitorização da qualidade do ar			
	Monitorização do tráfego			
	Monitorização/Análise do betuminoso			
	Manutenção dos equipamentos de ar condicionado			
	Manutenção de equipamentos de refrigeração, bombas de calor e sistemas de protecção contra incêndios			
	Modificadores de combustão para redução de emissões atmosféricas			
GESTÃO DE ÁGUAS RESIDUAIS	ETAR compacta [Compra ___ Aluguer ___]			
	Monitorização das águas residuais do estaleiro			
	Licença de utilização dos recursos hídricos para descarga de águas residuais			
	Autorização de ligação ao colector			
	Construção da ligação ao colector de águas residuais			
	Limpeza da fossa séptica			
GESTÃO DE RESÍDUOS	Recolha, tratamento / valorização de resíduos, transporte / recepção			
	Rendimentos resultantes da gestão de resíduos (Venda de resíduos recolhidos selectivamente)			
	Resíduos perigosos resultantes de emergências ambientais (Terras contaminadas, Absorventes contaminados)			
	Outros Resíduos perigosos (Embalagens contaminadas, Filtros de óleo, Óleos usados, misturas betuminosas contendo alcatrão) com excepção dos resíduos contendo amianto			
	Reutilização de materiais (Aluguer de britadeira)			
	Contentores para Resíduos Sólidos Urbanos - RSU's [Compra ___ Aluguer ___]			
	Ecopontos - contentores para resíduos domésticos [Compra ___ Aluguer ___]			
	Elaboração do Plano de Prevenção e Gestão de Resíduos (PPGR)			
	Resíduos com amianto			
	Parque de resíduos	Construção do local		
		Compra de cobertura		
	Taxas para deposição de resíduos em aterro			
PROTECÇÃO DOS SOLOS E ÁGUAS	Monitorização dos solos contaminados			
	Monitorização da qualidade da água			
	Limpezas das linhas de água			
	Licença para depósito de combustível			
	Autorização/Licença para utilização dos recursos hídricos para captação de água superficial/subterrânea			
	Armazenamento de produtos químicos	Construção do local	Mão-de-obra	
			Materiais	
		Compra de equipamento	Equipamento	
Mão-de-obra				
Aluguer de equipamento				

		Construção do local	Mão-de-obra		
			Materiais		
	Ponto de lavagem de caleiras de auto-betoneiras	Compra de equipamento		Equipamento	
				Mão-de-obra	
		Aluguer de equipamento			
	Bacias de retenção	Construção do local		Mão-de-obra	
				Materiais	
		Compra de equipamento		Equipamento	
				Mão-de-obra	
	Aluguer de equipamento				
	Kits de emergência				
	Ponto de lavagem de rodados (€ de construção e/ou € de manutenção)	Construção do local		Mão-de-obra	
				Materiais	
		Compra de equipamento		Equipamento	
				Mão-de-obra	
Aluguer de equipamento					
Descontaminação de solos / remoção de desperdícios acumulados					
Sistemas de contenção de derrames (caleiras para recolha de efluentes pluviais e impermeabilização de solos)					
Rendimentos resultantes da venda de equipamentos de protecção dos solos e águas					

PROTECÇÃO CONTRA RUIDO E VIBRAÇÕES	Monitorização do ruído ambiente			
	Monitorização das vibrações ambientais			
	Licença especial do ruído			
	Sistemas de redução de ruído e vibrações (p.e. barreiras acústicas, silenciadores, amortecedores)			
	Equipamentos mais silenciosos			

PRTECÇÃO DA NATUREZA (BIODIVERSIDADE E PAISAGEM)	Licença para abate de espécies arbóreas			
	Elaboração do Plano de Integração Paisagística (PIP)			
	Projectos e obras de integração/recuperação paisagísticas			
	Monitorização de fauna e flora			

OUTROS DOMÍNIOS DE GESTÃO E PROTECÇÃO DO AMBIENTE	Acompanhamento Ambiental	Técnico de Acompanhamento Ambiental SDC		
		Técnico de Acompanhamento Ambiental externo		
		Equipa de limpeza (serventes afectos à Gestão Ambiental)		
	Documentação	Elaboração do Plano de Gestão Ambiental		
		Elaboração de documentos de divulgação ambiental (ex. RECAPE) e outros		
	Outros	Simulacros ambientais		
		Reclamações ambientais		
		Limpeza da via pública		
		Patrocínios e acções de mecenato ambiental		
	Consultoria externa			

	Contra-Ordenações	Contra-ordenações de carácter ambiental	
	Seguro/Garantia Financeira	Seguro / Garantia Financeira no âmbito da Directiva de Responsabilidade Ambiental	
	Monitorizações	Estudos de monitorização ambiental	

O formulário proposto contém as alterações necessárias para que a quantificação dos componentes ambientais seja efectuada de modo a ser possível a sua posterior codificação. Como exemplo, ilustram-se as parcelas respeitantes à ETAR compacta, aos Contentores para RSU e aos Ecopontos, onde deve ser indicado se os mesmos foram adquiridos para as empreitadas ou alugados a entidades externas. Tal permitirá a correcta codificação dos custos associados a estas parcelas. Também as parcelas relativas aos Locais para Armazenamento de produtos químicos, aos Pontos de lavagem de caleiras de auto-betoneiras, às Bacias de retenção e aos Pontos de lavagem de rodados, evidenciadas no domínio *Protecção de Solos e Águas*, devem ser quantificadas do modo indicado para dar cumprimento às regras de codificação anteriormente referidas.

4.6 PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DE CONTABILIDADE AMBIENTAL NA SOARES DA COSTA

Por último considerou-se útil identificar as etapas necessárias para implementar a Contabilidade Ambiental na Sociedade de Construções Soares da Costa, SA. Este trabalho teve por base informação recolhida na bibliografia em relação à generalidade das etapas necessárias em adição da experiência adquirida na realização deste trabalho. Nesta secção são apresentadas e descritas as etapas com vista a implementar Contabilidade Ambiental no Sistema Contabilístico da Soares da Costa (Figura 4.3).

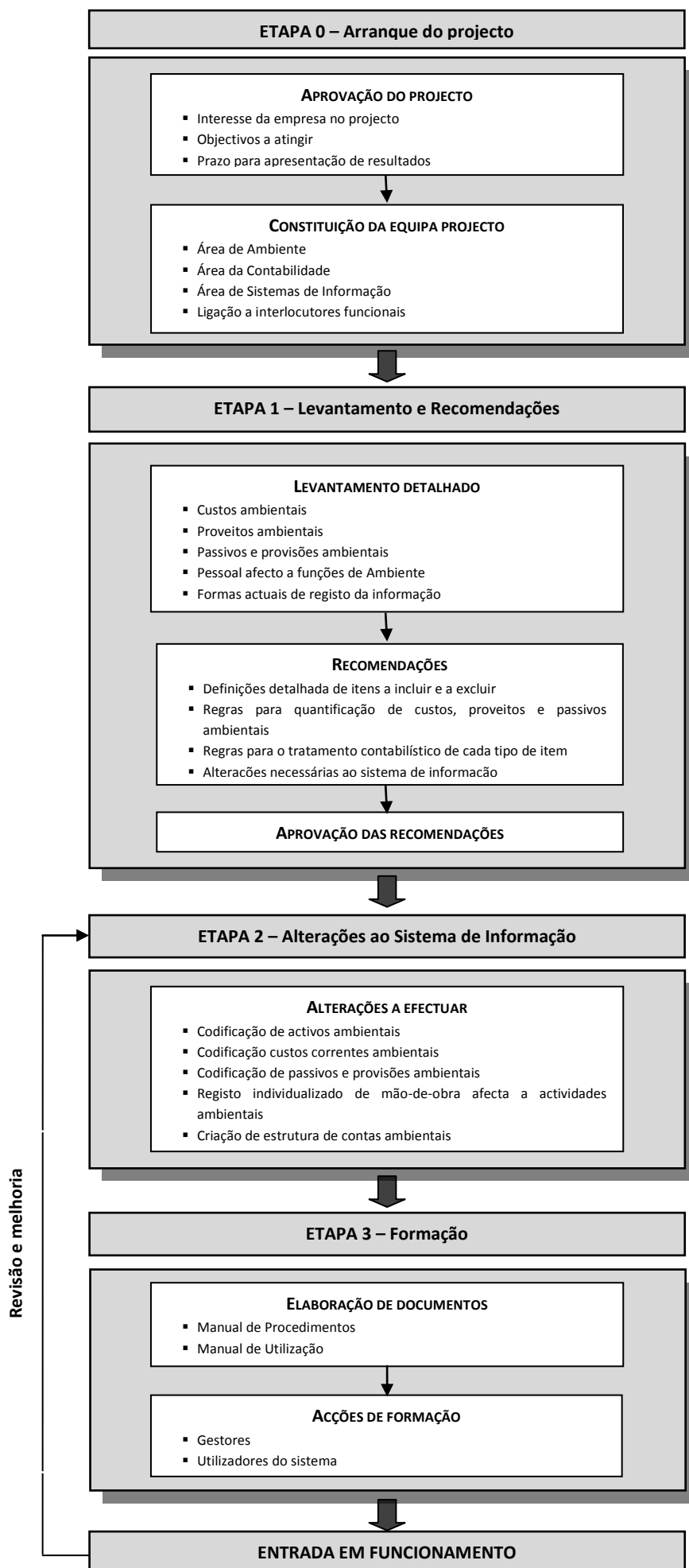


Fig. 4.3 – Etapas propostas para a implementação de Contabilidade Ambiental [adaptado de Gaspar (2003)]

Etapa 0 – Arranque do Projecto

A etapa de Arranque do Projecto inicia-se com aprovação do projecto. A expressão do interesse da empresa no projecto de implementação de Contabilidade Ambiental é o ponto de partida desta etapa. No caso da Soares da Costa, este interesse traduziu-se na proposta do tema Contabilidade Ambiental – Uma Ferramenta para a Gestão Ambiental no âmbito do Prémio Talento Soares da Costa. Tal revelou que a empresa está motivada a implementar Contabilidade Ambiental no seu Sistema Contabilístico de modo a gerir as suas actividades e os impactes ambientais associados cada vez melhor, fornecendo informação fiável dessa gestão ao público interessado.

Após a expressão de interesse é necessário definir os objectivos a atingir. Tal deve ser efectuado pela gestão de topo da empresa e deve contemplar aspectos como a extensão da implementação de Contabilidade Ambiental, os prazos para a execução do projecto e os recursos financeiros disponibilizados para o mesmo.

Estabelecidos os objectivos do projecto deve definir-se a equipa de projecto. Esta é responsável pela execução do projecto, desde os trabalhos iniciais até à entrada em funcionamento do projecto. Devem também ser nomeados os responsáveis e intervenientes após entrada em funcionamento do projecto, isto é, todos aqueles que terão um papel activo na Contabilidade Ambiental da empresa. A equipa de projecto deve integrar valências nas áreas de Ambiente, Contabilidade e Sistemas de Informação. Os elementos da área de Ambiente terão como função a validação dos custos, proveitos e passivos de carácter ambiental já identificados assim como o reconhecimento de novos componentes ambientais. Os elementos da área de Contabilidade serão responsáveis por avaliar e corrigir as normas propostas para tratamento contabilístico de cada componente ambiental e acrescentar novas normas sempre que necessário. Por sua vez, os elementos da área de Sistemas de Informação deverão identificar as alterações que serão necessárias efectuar nos sistemas de informação para que a informação possa ser recolhida de forma sistemática.

Para o sucesso desta etapa é essencial que a equipa de projecto identifique interlocutores funcionais num conjunto diversificado de áreas que auxiliem as actividades desenvolvidas, nomeadamente através da recolha de informação necessária. Algumas das funções dos interlocutores devem passar por completar a lista de actividades de gestão e protecção ambiental desenvolvidas pela empresa, identificar as responsabilidades de carácter ambiental e reconhecer apoios e patrocínios concedidos a acções externas na área do Ambiente.

Etapa 1 – Levantamento e Recomendações

Após a etapa de Arranque do Projecto, a equipa de projecto, em conjunto com os interlocutores funcionais, deve proceder ao levantamento detalhado de todos os aspectos relacionados com o ambiente com interesse para o projecto, nomeadamente:

- Gastos e rendimentos ambientais: listagem exaustiva das actividades desenvolvidas pela empresa com o objectivo de evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental e das actividades relacionadas que resultem em benefícios económicos;
- Passivos e provisões ambientais: listagem das obrigações actuais e potenciais da empresa em matéria de reparação de danos ambientais, que possam originar despesas futuras;
- Colaboradores que desempenhem funções relacionadas com o ambiente;
- Formas actuais de registo de cada item nos sistemas de informação da empresa.

É de notar que o trabalho desenvolvido nesta tese incidiu no levantamento dos custos, proveitos, passivos e provisões de carácter ambiental da empresa, pelo que nesta etapa de Levantamento Detalhado a equipa de projecto deve começar por avaliar o levantamento efectuado e eventualmente sugerir e acrescentar novos itens à listagem.

Com base no levantamento detalhado, a equipa de projecto deve elaborar um documento de recomendações que contenha os seguintes elementos:

- Definições operacionais de custo, proveito, passivo e provisão ambiental e listagem dos itens a incluir e excluir do âmbito de cada uma das definições operacionais;
- Regras para a quantificação de custos, proveitos, passivos e provisões de carácter ambiental;
- Regras para o tratamento contabilístico de cada tipo de item;
- Alterações a efectuar no sistema de informação de modo a que o registo da informação de Contabilidade Ambiental seja adequado.

No trabalho desenvolvido nesta tese foram referidas algumas regras de quantificação de gastos e rendimentos ambientais assim como regras para o tratamento contabilístico dos mesmos, que devem ser avaliadas e reajustadas se necessário.

O documento de recomendações, elaborado pela equipa de projecto, deve ser aprovado pela gestão de topo para que esta esteja inteiramente informada da situação da empresa e das

implicações associadas à implementação do projecto, nomeadamente das alterações que será necessário efectuar ao nível dos sistemas de informação.

Etapa 2 – Alterações ao Sistema de Informação

Na etapa de Alterações ao Sistema de Informação deve proceder-se às alterações mencionadas no documento de recomendações, elaborado na etapa anterior. A introdução de Contabilidade Ambiental na empresa exige que os sistemas de informação, em especial os sistemas de informação contabilística, estejam preparados para receber elementos de Contabilidade Ambiental e que os responsáveis pela sua introdução sigam procedimentos adequados e harmonizados em toda a empresa. Apenas com a adaptação do sistema de informação e com a alteração dos procedimentos contabilísticos será possível obter resultados fiáveis de Contabilidade Ambiental.

As alterações a efectuar devem contemplar, pelo menos, os seguintes aspectos:

- Codificação específica de activos ambientais e correspondente identificação de amortizações;
- Codificação específica de custos correntes de carácter ambiental;
- Codificação específica de passivos e provisões ambientais;
- Registo individualizado de horas de mão-de-obra gasta em actividades ambientais para cálculo de custos com pessoal;
- Criação de uma estrutura coerente de contas ambientais.

No trabalho desenvolvido nesta tese foram sugeridas algumas alterações ao sistema de informação contabilística, respeitantes à codificação de componentes ambientais, nomeadamente activos, custos correntes e proveitos ambientais. Foi também apresentada a estrutura de contas ambientais segundo o Sistema de Normalização Contabilística, que deve ser aprovada pela equipa de projecto.

Etapa 3 – Formação

A etapa de Formação deve ser precedida pela elaboração de um manual de procedimentos e de um manual de utilização. O primeiro deve conter todas as definições operacionais, critérios, linhas de orientação e procedimentos a adoptar no tratamento dos componentes ambientais. Este documento deve ainda esclarecer uma terminologia comum, aspecto particularmente importante atendendo ao carácter multidisciplinar do tema. O manual de utilização deve ser

orientado especificamente para os colaboradores que vierem a utilizar as novas funcionalidades do sistema de informação relativas à Contabilidade Ambiental.

Após elaborados os referidos documentos, devem realizar-se acções de formação quer ao nível dos gestores como dos utilizadores do sistema de informação. Os gestores devem ser informados sobre os conceitos básicos subjacentes à Contabilidade Ambiental, as necessidades que determinaram a sua adopção, os objectivos que se pretendem atingir e a estratégia de implementação adoptada. A apresentação de casos de estudo de aplicação de Contabilidade Ambiental noutras empresas pode auxiliar o processo de formação, nomeadamente pela evidência das suas vantagens em termos de negócio e da sua utilidade no apoio a decisões economicamente mais racionais.

Por sua vez, os utilizadores devem ser sensibilizados sobre aspectos práticos da utilização de Contabilidade Ambiental, sobretudo na componente de registo de dados ao nível dos sistemas de informação.

Funcionamento, Revisão e Melhoria

Após entrada em funcionamento de Contabilidade Ambiental a empresa deve realizar, regularmente, acções de revisão e melhoria. Estas acções permitirão a correcção de falhas detectadas na fase de funcionamento assim como a actualização do sistema com novos elementos não contemplados inicialmente. Esta actualização deve ser concretizada com o desenvolvimento e implementação de novas versões de Contabilidade Ambiental.

No decorrer das acções de revisão e melhoria a empresa deve avaliar, em particular:

- A necessidade de identificar e quantificar novos custos, proveitos e passivos ambientais;
- A necessidade de melhoria das regras de alocação de componentes ambientais inicialmente definidas;
- A necessidade de novas formas de tratamento dos componentes ambientais já incluídos no sistema;
- A utilização efectivamente dada pela empresa à informação gerada pela Contabilidade Ambiental.

Constata-se que o trabalho desenvolvido nesta tese auxiliou o desenvolvimento das etapas 1 e 2 visíveis na Figura 4.3. Sendo um passo importante na implementação de um sistema de Contabilidade Ambiental na empresa não pode, no entanto, ser dissociado do facto de que a sua concretização requer um envolvimento maior de alguns dos recursos humanos dos vários sectores de actividade da empresa.

5. CONCLUSÕES

O desenvolvimento económico e a qualidade ambiental não são conceitos antagónicos, devendo ser vistos numa perspectiva de complementaridade. A preocupação com o ambiente tem crescido, sendo inevitável para as empresas ter em consideração os aspectos ambientais como parte integrante da sua estratégia. As exigências actuais impõem procedimentos contabilísticos que respondam à necessidade de conservação e protecção do ambiente. Desta forma, a contabilidade tem que lidar com uma nova realidade económico-financeira, onde exista um equilíbrio entre a produção e a conservação do ambiente.

Têm sido amplamente reconhecidos os limites dos métodos de contabilidade para reflectir os esforços das empresas em direcção à sustentabilidade e para fornecer aos gestores a informação necessária para a tomada de decisões empresariais sustentáveis. A evidência do impacto ambiental nas Demonstrações Financeiras tem sido até hoje um processo complexo devido às dúvidas sobre esta temática e à inexistência de normas que as esclarecessem. As empresas sentem dificuldade em relacionar a informação ambiental com as variáveis económicas, e consequentemente falham na identificação dos gastos e rendimentos ambientais.

Recentemente foi revogado o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e com ele a Directriz Contabilística nº 29 – Matérias Ambientais (DC nº 29), que estabelecia os critérios para o reconhecimento, quantificação e divulgação de informação ambiental. Com a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), as matérias ambientais passaram a ser regulamentadas pela Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26 – Matérias Ambientais (NCRF 26). Esta norma é muito semelhante à DC nº 29, podendo registar-se apenas algumas diferenças a nível de linguagem e relato da informação financeira. Esta norma esclarece o tipo de tratamento a dar aos dispêndios e passivos ambientais e o tipo de informações a divulgar nas Demonstrações Financeiras e Relatório de Gestão de uma empresa.

A proposta de implementação de Contabilidade Ambiental na empresa Sociedade de Construções Soares da Costa, SA, foi desenvolvida com base no estabelecimento de regras de quantificação e tratamento contabilístico que permitiram a codificação, segundo o Sistema de Normalização Contabilística, dos componentes ambientais actualmente identificados pela empresa. Conclui-se que alguns dos componentes ambientais, nomeadamente da categoria

Meios de Protecção Ambiental, necessitam de uma reformulação em relação ao modo da sua quantificação, de modo a ser possível a sua posterior codificação.

Os resultados apresentados para codificação podem ser extrapolados para todas as empreitadas da empresa desde que os componentes ambientais existentes tenham as mesmas características que as do caso de estudo. Sempre que as regras de quantificação e tratamento contabilístico não se apliquem às empreitadas devem ser estabelecidas novas regras com base nas características dos componentes ambientais, que permitam a correcta codificação dos mesmos.

A análise dos valores dos componentes ambientais do caso de estudo permitiu concluir que a remuneração de pessoal afecto a tarefas ambientais e os fornecimentos e serviços externos ambientais são os gastos mais significativos do caso de estudo, correspondendo respectivamente a 52% e 30% do valor total da informação ambiental do caso de estudo. Os dispêndios ambientais superam significativamente os proveitos ambientais do caso de estudo, correspondendo a 83% do valor total da informação ambiental do caso de estudo. Conclui-se também que os valores da informação ambiental das empreitadas em estudo são pouco significativos nas Demonstrações Financeiras Anuais da empresa, correspondendo a 0,005% dos FSE, 0,093% das Remunerações e 0,001% das Imobilizações Corpóreas da empresa no exercício de 2009.

A proposta de novos componentes ambientais, de modo a completar a lista de gastos e rendimentos ambientais actualmente contabilizados pela empresa, inclui gastos e rendimentos ambientais possíveis de ocorrer nas actividades da empresa. Os componentes propostos resultaram do conhecimento de como certas actividades se desenvolvem na empresa e da pesquisa bibliográfica sobre componentes típicos de construção civil e devem ser analisados pela empresa no sentido de definir regras de quantificação e tratamento contabilístico que permitam a codificação dos mesmos. Ainda, com base no trabalho aqui desenvolvido foi apresentada uma proposta de novo formulário de gestão ambiental a ser distribuído nas empreitadas, que inclui, os novos componentes ambientais propostos e é organizado por domínios ambientais para dar seguimento à NCRF 26.

Por último, conclui-se que a proposta de implementação de Contabilidade Ambiental na empresa em estudo requer um envolvimento maior de alguns dos recursos humanos dos vários sectores de actividade da empresa, de forma a completar o trabalho realizado nesta tese, que incidiu nas etapas 1 e 2. A proposta poderá ser adaptada de modo a ser usada por

outras empresas interessadas em introduzir as informações de carácter ambiental nos seus sistemas de gestão e contabilidade. Tal permitirá às empresas melhorar a sua gestão ambiental, definir estratégias de resposta a riscos e responsabilidades ambientais e consequentemente melhorar a sua imagem pública.

Para as empresas conseguirem limitar e controlar substancialmente os impactes ambientais das suas actividades, corrigindo falhas e optimizando os seus processos, é necessário conhecer bem todas as suas actividades e saber como quantificar os aspectos ambientais associados. Realça-se que a Contabilidade não vai resolver e solucionar os problemas ambientais, mas perante a sua capacidade de fornecer informações, pode alertar os vários actores sociais para a gravidade do problema, ajudando desta forma na procura de soluções. A evidência da informação ambiental nas contas de uma empresa não será proveitosa se não houver consciencialização da necessidade de preservar o meio ambiente. As empresas devem ter consciência e responsabilidade sobre as actividades que desenvolvem e a sua relação com o ambiente. Se não for estabelecido um processo preventivo, a empresa certamente incorrerá em gastos maiores e inevitáveis, seja na forma de obrigação de reparação de danos no meio ambiente, seja através de penalizações (multas).

Relativamente a recomendações para trabalhos futuros salienta-se que seria importante proceder à efectiva implementação da Contabilidade Ambiental na Sociedade de Construções Soares da Costa, SA. A implementação identificaria certamente questões não abordadas neste trabalho, para as quais seria necessário encontrar as respostas adequadas. Seria interessante contabilizar os gastos e rendimentos desta implementação e assim determinar o resultado líquido da mesma. Seria ainda interessante alargar a aplicação da Contabilidade Ambiental para outras empresas do Grupo Soares da Costa, nomeadamente Indústria, Concessões e Imobiliária. Tal implicaria uma adaptação da proposta, que garantisse a correcta integração e consolidação da informação ambiental.

BIBLIOGRAFIA

Carvalho, J. e Monteiro, S. (2003). A contabilização e relato das matérias ambientais: recente desenvolvimento. *Revista de Gestão e Economia (UBI)*, nº 5.

Comissão de Normalização Contabilística. (2002). *Directriz Contabilística nº 29 – Matérias Ambientais*. Obtido em Março de 2010, de http://www.apotec.pt/fotos/editor2/DC_n_29.pdf.

Comissão de Normalização Contabilística. (1977). *Plano Oficial de Contabilidade*. Obtido em Março de 2010, de <http://www.cnc.min-financas.pt/POC/POContabilidade.pdf>.

Comissão de Normalização Contabilística. (2009). *Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26 - Matérias Ambientais*. Obtido em Março de 2010, de http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_projecto/NCRF_26_materias_ambientais.pdf.

David, A. R. (2003). Contabilidade Ambiental. *IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Obtido em Março de 2010, de <http://www.ccontabeis.com.br/conv/t31.pdf>.

Diário da República. (2009). *Decreto-Lei nº 158/2009*.

Eugénio, T. (2004). *Contabilidade e Gestão Ambiental*. Áreas Editora.

Eugénio, T. (2006). Directriz Contabilística nº 29 – Que implicações na apresentação de informação no relatório e contas. *Revista TOC, nº 74, Maio*, pp. 45-50. Obtido em Março de 2010, de http://www.ctoc.pt/downloads/files/1148294767_45a50.pdf.

Eugénio, T. (2007). Estudo de caso: implementação de contabilidade ambiental. *Revista del Instituto International de Costos, ISSN 1646-6896, nº 1, jan./jun.*, pp. 32-59. Obtido em Março de 2010, de http://www.revistaic.org/articulos/num1/revista_esp.pdf.

Ferreira, C. (2000). *Da Contabilidade e do Meio Ambiente*. Editores Vislis, Lisboa.

Ferreira, R. (2005). Contabilidade Ambiental. *Revista TOC, nº 66, Setembro*, pp. 38-39. Obtido em Março de 2010, de <http://www.otoc.pt/downloads/indexrevista.php?tipo=UmV2aXNOYSBuuiA2NiBTZXRlbWJybyAyMDA1>

Franco, P. (2010). *POC versus SNC - Explicado*. Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

Gaspar, M. J. (2003). *Contabilidade Ambiental na Empresa - O caso do sector eléctrico*. Lisboa: Dissertação apresentada na Faculdade de Ciências e Tecnologia, Universidade Nova de Lisboa, Portugal.

Junior, S. B. (2000). Custos emergentes na contabilidade ambiental. *Revista Pensar Contábil do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro, nº 9, Ago./Out.* , pp. 03-11.

Kraemer, M. (data não disponível). *A Contabilidade Ambiental – O passaporte para a competitividade*. Obtido em Março de 2010, de http://www.gestaoambiental.com.br/recebidos/maria_kraemer_pdf/CONTABILIDADE%20PASSAPORTE.pdf.

Kraemer, M. (2001). A Contabilidade Ambiental como sistema de informações. *Revista Contab. Vista & Rev. Belo Horizonte, V. 12, nº 3, Dez.* , pp. 71-93, Obtido em Março de 2010 de <http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/viewFile/184/178>.

Kraemer, M. (2006). *Contabilidade ambiental - Relatório para um futuro sustentável, responsável e transparente*. Obtido em Março de 2010, de www.monografias.com.

Kraemer, M. (2002). Contabilidade ambiental como sistema de informações. *Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, ano 31, nº 133, jan./fev.*

Lopes, M., Castanheira, E. e Ferreira, A. (2005). *Gestão Ambiental e Economia de Recursos. SPI – Sociedade Portuguesa de Inovação, 1ª Edição* , obtido em Março de 2010, de <http://ec.europa.eu/environment/life/project/Projects/index.cfm?fuseaction=home.showFile&rep=broch>.

Muralha, J. A. (2002). O Ambiente - Contabilização e Relato. *TOC, nº 27, Junho* , pp. 43-50. Obtido em Março de 2010, de <http://www.otoc.pt/downloads/indexrevista.php?tipo=UmV2aXN0YSBuuiAyNyBKdW5obyAyMDAy>.

Organização das Nações Unidas. (2001). *Contabilidade da Gestão Ambiental - Procedimentos e Princípios*. Departamento de Assuntos Económicos e Sociais. Obtido em Março de 2010, de <http://www.un.org/esa/sustdev/publications/emaportuguese.pdf>.

Pereira, A. C. (2007). Contabilidade Ambiental – A sua Revelação no Relato Financeiro. *Jornal de Contabilidade, nº 367, Outubro* , pp. 320-332. Obtido em Março de 2010 de http://www.apotec.pt/fotos/jornais/out2007_1192526928.pdf.

Pires, L. (2009). *Contabilidade Ambiental*. Relatório de estágio, Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Portugal.

Poleto, J. e Morozini, J. (2008). A Contabilidade Ambiental e a Evidenciação dos Gastos na Empresa. *Unicentro – Revista Eletrônica Lato Sensu, 5ª Edição*. Obtido em Março de 2010, de

http://web03.unicentro.br/especializacao/Revista_Pos/P%C3%A1ginas/5%20Edi%C3%A7%C3%A3o .

Ramos, S. T.; Espinosa, P.; Mesa, A. e López, K. (2007). Evaluación de la contabilidad financiera y gestión medioambiental en empresas turísticas. *Teoría Y Praxis*, nº 3, pp. 173-185. Obtido em Março de 2010, de <http://www.teoriaypraxis.uqroo.mx/doctos/Numero3/Carrilo-O%27Reilly-Pelegrin-Urra.pdf>

Raup, E. H. (2002). Desenvolvimento sustentável: a contabilidade num contexto de responsabilidade social de cidadania e de meio ambiente. *Revista de Contabilidade Conselho Regional de São Paulo*, ano 6, n. 20, Junho , pp. 46-60.

Santos, A., Silva, F. e Souza, S. (2001). Contabilidade Ambiental: Um Estudo sobre a sua Aplicabilidade em Empresas Brasileiras. *Revista de Contabilidade & Finanças FIFECABI – FEA – USP, São Paulo, FIFECABI, V. 16, nº 27, Setembro/Dezembro* , pp. 89-99. Obtido em Março de 2010, de http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad27/Revista_27_parte_7.pdf.

Sociedade de Construções Soares da Costa, SA. Relatório de Gestão e Demonstrações Financeiras - Exercício de 2009.

Wernke, R. (2000). Custos ambientais: uma abordagem teórica com ênfase na obtenção de vantagem competitiva. *Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília-DF, ano 29, n. 123, Mai./Jun.*, pp. 44-51.

ANEXOS

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1 - Exemplos de esquemas usados na identificação de custos e proveitos ambientais	01
Tabela A.1. Identificação de custos e proveitos ambientais por categorias ambientais	01
Tabela A.2. Identificação de custos ambientais por tipologia	01
Tabela A.3. Identificação de custos ambientais por impacte ambiental	02
Tabela A.4. Identificação de custos ambientais por actividade	02
Anexo 2 – Alterações propostas pelo Sistema de Normalização Contabilística	03
Tabela A.5. Terminologia SNC vs POC	03
Tabela A.6. Quadro síntese de contas SNC vs POC	04
Anexo 3 – Proposta de codificação dos componentes ambientais segundo o Plano Oficial de Contabilidade (POC)	05
Tabela A.7. Demonstração dos Resultados por Naturezas	05
Tabela A.8. Proposta de Balanço.....	08
Anexo 4 – Proposta de codificação dos componentes ambientais segundo o Sistema de Normalização Contabilística (SNC)	09
Tabela A.9. Demonstração dos Resultados por Naturezas	09
Tabela A.10. Proposta de Balanço.....	12
Anexo 5 – Demonstrações Financeiras Individuais referentes ao exercício de 2009 da Soares da Costa	13
Tabela A.11. Balanço Anual relativo ao exercício de 2009 da Sociedade de Construções Soares da Costa	13
Tabela A.12. Demonstração dos Resultados Anual referente ao exercício de 2009 da Sociedade de Construções Soares da Costa.....	14

Anexo 1 - Exemplos de esquemas usados na identificação de custos e proveitos ambientais

Tabela A.1. Identificação de custos e proveitos ambientais por categorias ambientais
(Organização das Nações Unidas, 2001)

Categoria ambiental	Categoria ambiental							Total
	Air/Clima	Águas residuais	Resíduos	Solo/águas subterrâneas	Ruído + vibração	Biodiversidade /paisagem	Radiação	
Categorias de custos/despesa ambiental								
1. Tratamento de emissões e resíduos								
1.1. Depreciação do equipamento								
1.2. Materiais auxiliares e de manutenção e serviços								
1.3. Pessoal								
1.4. Taxas, impostos e encargos								
1.5. Multas e penalidades								
1.6. Seguro e responsabilidades ambientais								
1.7. Provisões para custos de descontaminação e remediação								
2. Prevenção e gestão ambiental								
2.1. Serviços externos de gestão ambiental								
2.2. Pessoal para actividades gerais de gestão ambiental								
2.3. Investigação e desenvolvimento								
2.4. Despesas extra em tecnologias de produção mais limpa								
2.5. Outros custos de gestão ambiental								
3. Valor de compra do materiais do output não-produto								
3.1. Matérias-primas								
3.2. Embalagens								
3.3. Matérias secundárias								
3.4. Matérias auxiliares								
3.5. Energia								
3.6. Água								
4. Custos de processamento do output não-produto								
Σ Despesas ambientais								
5. Receitas ambientais								
5.1. Subsídios, prémios								
5.2. Outros ganhos								
Σ Receitas ambientais								

Tabela A.2. Identificação de custos ambientais por tipologia (Muralha, 2002)

MAPA COMPARATIVO DE CUSTOS COM O MEIO AMBIENTE				
TIPO DE CUSTOS	CUSTOS ECOLÓGICOS		CUSTOS MEIO-AMBIENTAIS	
	N	N-1	N	N-1
Custos correntes				
Amortizações				
Indemnizações				
Provisões				
Contingências				
Custos sociais				
TOTAL				

Tabela A.3. Identificação de custos ambientais por impacte ambiental (Muralha, 2002)

MAPA ANALÍTICO DO IMPACTE AMBIENTAL					
	APLICAÇÃO DOS CUSTOS				
	ACTIVIDADE	CENTRO DE CUSTO	PRODUTO	MERCADO	...
A) RECURSOS UTILIZADOS					
Utilização de recursos naturais					
Material renovável					
Material não renovável					
Material reciclável					
Energia					
Novas embalagens					
TOTAL A)					
B) DANOS CAUSADOS					
1 – No meio ambiente					
Contaminação do solo					
Contaminação acústica					
Contaminação atmosférica					
Contaminação da água					
Danos a pessoas					
Danos patrimoniais					
Danos na fauna					
Danos na flora					
Resíduos não aproveitáveis					
Subtotal B) 1)					
2 – Danos sociais					
No ambiente laboral					
Efeitos de manotonia					
Propensão a erros					
Subtotal B) 2)					
TOTAL B)					
C) OUTROS					
TOTAL (A+B+C)					

Tabela A.4. Identificação de custos ambientais por actividade (Muralha, 2002)

REPARTIÇÃO DE CUSTOS POR ACTIVIDADE					
ACTIVIDADES INTERVENIENTES	RECOLHA	ARMAZENAMENTO	TRATAMENTO	RECUPERAÇÃO	ELIMINAÇÃO
Contaminação					
Derrames de líquidos					
Resíduos sólidos					
Emissões de partículas					
TOTAL					

Anexo 2 – Alterações propostas pelo Sistema de Normalização Contabilística

Tabela A.5. Terminologia SNC vs POC (Pires, 2009)

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

Tabela A.6. Quadro síntese de contas SNC vs POC [adaptado de Franco (2010)]

SNC		POC	
Conta	Nome	Conta	Nome
1	Meios financeiros líquidos	1	Disponibilidades
11	Caixa	11	Caixa
12	Depósitos à ordem	12	Depósitos à ordem
13	Outros depósitos bancários	13	Depósitos a prazo
		14	Outros depósitos bancários
14	Outros instrumentos financeiros	15	Títulos negociáveis
		18	Outras aplicações de tesouraria
2	Contas a receber e a pagar	2	Terceiros
21	Clientes	21	Clientes
22	Fornecedores	22	Fornecedores
23	Pessoal	262	Pessoal
24	Estado e outros entes públicos	24	Estado e outros entes públicos
25	Financiamentos obtidos	23	Empréstimos obtidos
26	Accionistas/sócios	25	Accionistas (sócios)
27	Outras contas a receber e a pagar	26	Outros devedores e credores
28	Diferimentos	27	Acréscimos e diferimentos
29	Provisões	29	Provisões
3	Inventários e activos biológicos	3	Existências
31	Compras	31	Compras
32	Mercadorias	32	Mercadorias
33	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	36	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
34	Produtos acabados e intermédios	33	Produtos acabados e intermédios
35	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	34	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
36	Produtos e trabalhos em curso	35	Produtos e trabalhos em curso
37	Activos biológicos	s/c	s/c
38	Reclassificação e regularização de inventários	38	Regularização de existências
39	Adiantamentos por conta de compras	37	Adiantamentos por conta de compras
4	Investimentos	4	Imobilizações
41	Investimentos financeiros	41	Investimentos financeiros
42	Propriedades de investimento	414	Investimentos em imóveis
43	Activos fixos tangíveis	42	Imobilizações corpóreas
44	Activos fixos intangíveis	43	Imobilizações incorpóreas
45	Investimentos em curso	44	Imobilizações em curso
46	Activos não correntes detidos para venda	s/c	s/c
5	Capital, Reservas e Resultados Transitados	5	Capital, Reservas e Resultados Transitados
51	Capital	51	Capital
52	Acções (quotas) próprias	52	Acções (quotas) próprias
53	Outros instrumentos de capital próprio	53	Prestações suplementares
54	Prémios de emissão	54	Prémios de emissão de acções (quotas)
55	Reservas	57	Reservas
56	Resultados transitados	59	Resultados transitados
57	Ajustamentos em activos financeiros	55	Ajust. de partes de capital em filiais e associadas
58	Excedentes de revalorização de activos fixos	56	Reservas de reavaliação
59	Outras variações de capital próprio	553	Outras variações nos capitais próprios
6	Gastos	6	Custos e perdas
61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
62	Fornecimentos e serviços externos	62	Fornecimentos e serviços externos
63	Gastos com pessoal	64	Custos com pessoal
64	Gastos de depreciação e de amortização		
65	Perdas por imparidade	66	Amortizações e ajustamentos do exercício
66	Perdas por reduções de justo valor		
67	Provisões do período	67	Provisões
68	Outros gastos e perdas	69	Custos e perdas extraordinários
69	Gastos e perdas de financiamento	68	Custos e perdas financeiros
7	Rendimentos	7	Proveitos e ganhos
71	Vendas	71	Vendas
72	Prestações de serviços	72	Prestações de serviços
73	Variações nos inventários da produção	81	Resultados operacionais
74	Trabalhos para a própria entidade	75	Trabalhos para a própria empresa
75	Subsídios à exploração	74	Subsídios à exploração
76	Reversões		
77	Ganhos por aumento de justo valor	77	Reversões de amortizações e ajustamentos
78	Outros rendimentos e ganhos	76	Outros proveitos e ganhos operacionais
79	Juros e outros rendimentos similares	78	Proveitos e ganhos financeiros
8	Resultados	8	Resultados

s/c – Sem correspondência

Anexo 3 – Proposta de codificação dos componentes ambientais segundo o Plano Oficial de Contabilidade (POC)

NOTA. As parcelas assinaladas a vermelho correspondem aos componentes ambientais constantes no formulário de gestão ambiental da SDC

Tabela A.7. Demonstração dos Resultados por Naturezas

Código da conta	
6	Custos e perdas
61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
612	Mercadorias
	Mercadorias ambientais
616	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
	Matérias consumidas ambientais
62	Fornecimentos e serviços externos
622	Fornecimentos e serviços
62216	Livros e documentação técnica
	Elaboração do Plano de Gestão Ambiental
	Elaboração do Plano de Prevenção e Gestão de Resíduos (PPGR)
62223	Seguros
	Seguros relativos a questões ambientais
	Seguro/Garantia no âmbito da Directiva de Responsabilidade Ambiental
62229	Honorários
	Honorários a auditores ambientais
	Técnico de Acompanhamento Ambiental externo
62231	Contencioso e notariado
	Contencioso e notariado por questões ambientais
62232	Conservação e reparação
	Conservação e reparação de equipamento ambiental
	Manutenção de equipamentos de ar condicionado
62233	Publicidade e propaganda
	Publicidade e propaganda ambiental
	Jornais e revistas sobre ambiente
62234	Limpeza, higiene e conforto
	Limpezas para protecção do meio ambiente
	Limpeza da fossa séptica
	Limpeza das linhas de água
	Limpeza da via pública

Tabela A.7. Demonstração dos Resultados por Naturezas (Cont.)

62236	Trabalhos especializados Trabalhos especializados relacionados com o ambiente Auditorias ambientais Consultadoria ambiental Projectos ambientais Fiscalização de projectos ambientais Licenciamento ambiental Licença especial do ruído Licença para depósito de combustível Licença de utilização dos Recursos Hídricos para descarga de águas residuais Autorização/Licença para utilização dos Recursos Hídricos para captação de águas superficial/subterrânea Autorização para ligação ao colectador Licença para abate de espécies arbóreas Recuperação paisagística e ambiental Monitorizações ambientais Ruído ambiente Vibrações ambientais Águas residuais do estaleiro Solos contaminados Qualidade do ar Qualidade da água (águas superficiais e subterrâneas) Tráfego Análise do betuminoso Outros trabalhos especializados ambientais Recolha, tratamento/valorização, transporte/recepção de resíduos Gestão de resíduos perigosos resultantes de emergências ambientais Gestão de outros resíduos perigosos com excepção dos resíduos contendo amianto Aluguer de britadeira para reutilização de materiais Aluguer de Ecopontos para Resíduos Sólidos Urbanos Aluguer de Ecopontos – contentores para resíduos domésticos Aluguer de ETAR compacta
63	Impostos
639	Outros impostos Impostos verdes
64	Custos com o pessoal
642	Remunerações do pessoal Pessoal afectos a tarefas de carácter ambiental Técnico de Acompanhamento Ambiental SDC Equipa de limpeza
648	Outros custos com pessoal Pessoal afecto a tarefas ambientais Formação sobre ambiente Acessórios ambientais Simulacros ambientais
65	Outros custos e perdas operacionais
651	Quotizações Quotizações de associações de defesa do ambiente
67	Provisões do exercício
672	Provisões
6722	Impostos Impostos ambientais
6723	Processos judiciais em curso Processos judiciais em curso devido a questões ambientais
6724	Acidentes de trabalho e doenças profissionais Acidentes de trabalho e doenças profissionais por questões ambientais
6728	Outras provisões Para recuperação paisagística e ambiental
68	Custos e perdas financeiras
681	Juros suportados Juros para fazer face a gastos ambientais

Tabela A.7. Demonstração dos Resultados por Naturezas (Cont.)

69	Custos e perdas extraordinárias
691	Donativos Donativos para instituições de protecção do ambiente
693	Perdas em existências Perdas em existências provocadas por danos ambientais
694	Perdas em imobilizações Perdas em imobilizações provocadas por danos ambientais
695	Multas e penalidades Multas e penalidades por incumprimento de legislação ambiental Contra-Ordenações de carácter ambiental
696	Aumentos de amortizações Aumento de amortizações devido a questões ambientais
697	Correcções de exercícios anteriores Correcções de exercícios anteriores relativas a questões ambientais
698	Outros custos e perdas extraordinárias Resultantes de reclamações ambientais
7	Proveitos e ganhos
71	Vendas
711	Mercadorias Vendas de mercadorias ambientais
712	Produtos acabados e intermédios Venda de produtos ambientais
713	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos Venda de resíduos para valorização
72	Prestações de serviços
725	Serviços secundários Serviços ambientais
73	Proveitos suplementares
732	Aluguer de equipamento Aluguer de equipamento ambiental
734	Estudos, projectos e assistência tecnológica Estudos e projectos ambientais
735	<i>Royalties</i> <i>Royalties</i> pelo uso de tecnologia ambiental
74	Subsídios à exploração Subsídios à exploração por motivos ambientais
79	Proveitos e ganhos extraordinários
791	Restituição de impostos Impostos ambientais
793	Ganhos em existências Existências ambientais
794	Ganhos em imobilizações
7942	Alienação de imobilizações corpóreas Imobilizações ambientais
796	Redução de provisões Provisões para recuperação paisagística e ambiental Provisões para processos judiciais em curso relativos ao ambiente
797	Correcções relativas a exercícios anteriores Correcções relativas a exercícios anteriores por questões ambientais
7983	Em subsídios para investimentos Em subsídios para investimentos ambientais

Tabela A.8. Proposta de Balanço

Activo	
4	Imobilizado
41	Investimentos financeiros
415	Outras aplicações financeiras Investimentos financeiros ambientais
42	Imobilizações corpóreas
429	Outras imobilizações corpóreas Imobilizações corpóreas ambientais Contentores para Resíduos Sólidos Urbanos Ecopontos - contentores para resíduos domésticos ETAR compacta Kits de emergência
43	Imobilizações incorpóreas
432	Despesas de investigação e desenvolvimento Despesas de investigação e desenvolvimento de projectos ambientais
433	Propriedade industrial e outros direitos Licenciamento ambiental Licença especial do ruído Licença para depósito de combustível Licença de utilização dos Recursos Hídricos para descarga de águas residuais Autorização/Licença para utilização dos Recursos Hídricos para captação de águas superficial/subterrânea Autorização para ligação ao colector Licença para abate de espécies arbóreas
2	Terceiros
26	Outros devedores e credores
268	Devedores e credores diversos Entidade coordenadora do licenciamento
Capital próprio e passivo	
29	Provisões
292	Impostos Impostos ambientais
293	Processos judiciais em curso Processos judiciais em curso devido a questões ambientais
294	Acidentes de trabalho e doenças profissionais Acidentes de trabalho e doenças profissionais por questões ambientais
298	Outras provisões Recuperação paisagística e ambiental Provisões para responsabilidades por emissões de gases com efeito de estufa

Anexo 4 – Proposta de codificação dos componentes ambientais segundo o Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

NOTA. As parcelas assinaladas a vermelho correspondem aos componentes ambientais constantes no formulário de gestão ambiental da SDC

Tabela A.9. Demonstração dos Resultados por Naturezas

Código da conta	Gastos
6	Gastos
61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
611	Mercadorias
	Mercadorias ambientais
612	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
	Matérias consumidas ambientais
62	Fornecimentos e serviços externos
622	Serviços especializados
6221	Trabalhos especializados
	Trabalhos relacionados com o ambiente
	Auditorias ambientais
	Consultadoria ambiental
	Projectos ambientais
	Fiscalização de projectos ambientais
	Licenciamento ambiental
	Licença especial do ruído
	Licença para depósito de combustível
	Licença de utilização dos Recursos Hídricos para descarga de águas residuais
	Autorização/Licença para utilização dos Recursos Hídricos para captação de águas superficial/subterrânea
	Autorização para ligação ao colector
	Licença para abate de espécies arbóreas
	Recuperação paisagística e ambiental
	Monitorizações ambientais
	Ruído ambiente
	Vibrações ambientais
	Águas residuais do estaleiro
	Solos contaminados
	Qualidade do ar
	Qualidade da água (águas superficiais e subterrâneas)
	Tráfego
	Análise do betuminoso
	Outros trabalhos especializados ambientais
	Recolha, tratamento/valorização, transporte/recepção de resíduos
	Gestão de resíduos perigosos resultantes de emergências ambientais
	Gestão de outros resíduos perigosos com excepção dos resíduos contendo amianto
	Aluguer de britadeira para reutilização de materiais
	Aluguer de Ecopontos para Resíduos Sólidos Urbanos
	Aluguer de Ecopontos – contentores para resíduos domésticos
	Aluguer de ETAR compacta
6222	Publicidade e propaganda
	Publicidade e propaganda ambiental
	Jornais e revistas sobre ambiente
6224	Honorários
	Honorários a auditores ambientais
	Técnico de Acompanhamento Ambiental externo
6226	Conservação e reparação
	Conservação e reparação de equipamento ambiental
	Manutenção de equipamentos de ar condicionado

Tabela A.9. Demonstração dos Resultados por Naturezas (Cont.)

623	Materiais
6232	Livros e documentação técnica Elaboração do Plano de Gestão Ambiental Elaboração do Plano de Prevenção e Gestão de Resíduos (PPGR)
626	Serviços diversos
6263	Seguros Seguros relativos a questões ambientais Seguro/Garantia no âmbito da Directiva de Responsabilidade Ambiental
6265	Contencioso e notariado Contencioso e notariado por questões ambientais
6267	Limpeza, higiene e conforto Limpezas para protecção do meio ambiente Limpeza da fossa séptica Limpeza das linhas de água Limpeza da via pública
63	Gastos com o pessoal
632	Remunerações do pessoal Pessoal afectos a tarefas de carácter ambiental Técnico de Acompanhamento Ambiental SDC Equipa de limpeza
638	Outros gastos com o pessoal Pessoal afectos a tarefas ambientais Formação sobre ambiente Acessórios ambientais Simulacros ambientais
67	Provisões do período
675	Matérias Ambientais Impostos ambientais Processos judiciais em curso devido a questões ambientais Acidentes de trabalho e doenças profissionais por questões ambientais Recuperação paisagística e ambiental
68	Outros gastos e perdas
681	Impostos Impostos verdes
684	Perdas em inventários Perdas provocadas por danos ambientais
687	Gastos e perdas em investimentos não financeiros Perdas provocadas por danos ambientais
688	Outros
6881	Correcções relativas a períodos anteriores Correcções relativas a questões ambientais
6882	Donativos Donativos para instituições de protecção do ambiente
6883	Quotizações Quotizações de associações de defesa do ambiente
6887	Multas e penalidades Multas e penalidades por incumprimento de legislação ambiental Contra-Ordenações de carácter ambiental
6888	Outros não especificados Resultantes de reclamações ambientais
69	Gastos e perdas de financiamento
691	Juros suportados Juros para fazer face a gastos ambientais

Tabela A.9. Demonstração dos Resultados por Naturezas (Cont.)

7	Rendimentos
71	Vendas
711	Mercadorias
	Vendas de mercadorias ambientais
712	Produtos acabados e intermédios
	Vendas de produtos ambientais
713	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
	Venda de resíduos para valorização
72	Prestações de serviços
725	Serviços secundários
	Serviços ambientais
75	Subsídios à exploração
	Subsídios à exploração por motivos ambientais
76	Reversões
763	De provisões
7635	Matérias Ambientais
	Processos judiciais em curso relativos ao ambiente
	Recuperação paisagística e ambiental
78	Outros rendimentos e ganhos
781	Rendimentos suplementares
7812	Aluguer de equipamento
	Equipamento ambiental
7813	Estudos, projectos e assistência tecnológica
	Estudos e projectos ambientais
7814	Royalties
	Royalties pelo uso de tecnologia ambiental
784	Ganhos em inventários
	Ganhos devido a questões ambientais
787	Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros
7871	Alienações
	Alienações de equipamento ambiental
788	Outros
7881	Correcções relativas a períodos anteriores
	Correcções relativas a períodos anteriores por questões ambientais
7883	Imputação de subsídios para investimentos
	Investimentos ambientais
7885	Restituição de impostos
	Impostos ambientais

Tabela A.10. Proposta de Balanço

		Activo
4	Investimentos	
41	Investimentos financeiros	
415	Outros investimentos financeiros	
	Investimentos financeiros ambientais	
43	Activos fixos tangíveis	
437	Outros activos fixos tangíveis	
	Activos fixos tangíveis ambientais	
	Contentores para Resíduos Sólidos Urbanos	
	Ecopontos - contentores para resíduos domésticos	
	ETAR compacta	
	Kits de emergência	
44	Activos intangíveis	
442	Projectos de desenvolvimento	
	Despesas de investigação e desenvolvimento de projectos ambientais	
444	Propriedade industrial	
	Licenciamento ambiental	
	Licença especial do ruído	
	Licença para depósito de combustível	
	Licença de utilização dos Recursos Hídricos para descarga de águas residuais	
	Autorização/Licença para utilização dos Recursos Hídricos para captação de águas superficial/subterrânea	
	Autorização para ligação ao colector	
	Licença para abate de espécies arbóreas	
2	Contas a receber e a pagar	
27	Outras contas a receber e a pagar	
278	Outros devedores e credores	
	Entidade coordenadora do licenciamento	
		Capital próprio e passivo
29	Provisões	
295	Matérias Ambientais	
	Impostos ambientais	
	Processos judiciais em curso devido a questões ambientais	
	Acidentes de trabalho e doenças profissionais por questões ambientais	
	Provisões para responsabilidades por emissões de gases com efeito de estufa	
	Recuperação paisagística e ambiental	

Anexo 5 – Demonstrações Financeiras Individuais referentes ao exercício de 2009 da Sociedade de Construções Soares da Costa (Sociedade de Construções Soares da Costa, SA)

NOTA. Os valores assinalados a vermelho foram usados no estudo da contribuição da informação ambiental nas Demonstrações Financeiras Anuais

Tabela A.11. Balanço Anual relativo ao exercício de 2009 da Sociedade de Construções Soares da Costa

Balanço

Balance Sheet

ATIVO ASSETS	31 DEZ 2009		31 DEZ 2008
	ATIVO BRUTO GROSS ASSETS	AMORTIZAÇÕES E AJUSTAMENTOS DEPRECIATIONS AND ADJUSTMENTS	ATIVO LÍQUIDO NET ASSETS
Imobilizações corpóreas Tangible fixed assets			
Terrenos e recursos naturais land and natural resources	3.632.988		3.632.988
Edifícios e outras construções Buildings and other structures	47.071.845	13.500.997	33.570.848
Equipamento básico basic equipment	89.356.155	58.419.651	30.936.504
Equipamento de transporte transport equipment	26.816.404	18.612.434	8.203.970
Equipamento administrativo Office equipment	7.077.450	4.435.618	2.641.832
Imobilizações em curso Fixed assets in progress	21.436.514		2.904.286
	195.391.355	94.968.700	100.422.655
Investimentos financeiros Financial investments			
Partes de capital em empresas do grupo Shareholdings in Group companies	2.303		2.303
Empréstimos a empresas do grupo Loans to affiliated companies	258.114		257.886
Partes de capital em empresas associadas Shareholdings in associated companies	63.359		9.359
Empréstimos a empresas associadas Loans to associated companies	364.631		3.750
Títulos e outras aplicações financeiras securities and other financial investments	1.954.490		1.036.879
Adiantamentos p/c de investim. financeiros Advances to financial investments	0		22.000
	2.642.897		1.332.405
Circulante Current assets			
Existências Inventories			
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo Raw materials, parts and consumables	26.464.277		24.263.859
Produtos e trabalhos em curso Work in progress for production	61.100.910		58.788.868
Produtos acabados e intermédios Finished and intermediate products	25.546.994	3.869.840	21.677.155
	113.112.181	3.869.840	109.242.341
Dívidas de terceiros-curto prazo Accounts Receivable – short term			
Clientes – c/c Acc. Rec. from customers-current accounts	266.531.162		218.006.329
Clientes – títulos a receber Customers – other receivables	4.576.296		5.709.500
Clientes de cobrança duvidosa Clients – bad debts	16.109.554	16.109.554	0
Empresas do grupo Group Companies	42.397.478		34.867.839
Empresas participadas e participantes associated companies	1.571.793		1.284.806
Adiantamentos a fornecedores Advances to suppliers	3.799.960		111.689
Estado e outros entes públicos State and other public bodies	2.756.485		4.491.661
Outros devedores Other debtors	8.559.615	1.384.122	7.175.494
	346.302.343	17.493.676	328.808.667
Depósitos bancários e caixa Cash and banks			
Depósitos bancários Bank deposits	30.458.344		20.676.229
Caixa Cash in hand	330.778		587.648
	30.789.122		21.263.877
Acréscimos e diferimentos Accruals and prepayments			
Acréscimos de proveitos Accrued turnover	53.252.304		39.012.117
Custos diferidos Prepaid expenses	26.064.490		44.748.561
Activos por impostos diferidos Assets on deferred taxes	0		115.923
	79.316.794		83.876.602
Total de amortizações Total amortisation and depreciation		94.968.700	
Total de ajustamentos Total adjustments		21.363.516	
Total do activo Total assets	767.554.692	116.332.216	651.222.476

CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO EQUITY AND LIABILITIES	31 DEZ 2009		31 DEZ 2008
	ATIVO LÍQUIDO		
CAPITAL PRÓPRIO EQUITY			
Capital Equity	50.000.000		50.000.000
Prémio de emissão de acções Share issue premium	22.174.402		22.174.402
Ajust. Partes de Capital em Filiais e Associadas Share in branches and assoc. companies	0		0
Reservas de reavaliação Revaluation reserves	978.252		971.250
Reservas Reserves			
Reservas legais Legal Reserves	3.013.515		2.333.480
Outras reservas Other Reserves	3.779.249		1.222.889
Resultados transitados Retained earnings	(7.002)		(555)
Resultado líquido do exercício Net profit for the year	15.424.673		13.600.709
Total do capital próprio Total equity	95.363.088		90.302.175
PASSIVO LIABILITIES			
Dívidas a terceiros – médio e longo prazo Accounts payable – medium and long term			
Dívidas a instituições de crédito Bank loans	53.651.348		36.215.316
Adiantamentos de clientes Advances on sales	44.099.380		38.137.854
Fornecedores de imobilizado – c/c Fixed assets suppliers – current accounts	3.881.123		4.107.899
	101.631.851		78.461.068
Dívidas a terceiros – curto prazo Accounts payable – short term			
Dívidas a instituições de crédito Bank loans	88.379.359		50.065.698
Fornecedores – c/c Suppliers – current accounts	155.317.288		127.574.732
Fornecedores – Facturas em recepção e conferência Suppliers – invoices in progress	2.907.298		3.727.923
Empresas do Grupo Group Companies	6.363.117		6.230.438
Empresas participadas e participantes associated companies	1.403.452		105.749
Adiantamentos de clientes Advances on sales	73.050.701		60.068.698
Fornecedores de imobilizado – c/c Fixed assets suppliers – current accounts	5.594.241		5.867.616
Estado e outros entes públicos State and other public bodies	1.327.968		1.335.038
Outros credores Other creditors	55.352.522		45.985.527
	389.696.246		300.961.419
Acréscimos e diferimentos Accruals and prepayments			
Acréscimos de custos Accrued expenses	56.373.287		59.011.009
Proveitos diferidos Deferred profits	8.001.997		32.230.650
Passivos por impostos diferidos Liabilities on deferred taxes	156.006		176.510
	64.531.290		91.418.169
Total do passivo Total liabilities	555.859.388		470.840.656
Total do capital próprio e do passivo Total equity and liabilities	651.222.476		561.142.831

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS
THE CERTIFIED ACCOUNTANT
FERNANDO DA SILVA SEMANA

O CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO THE BOARD OF DIRECTORS PEDRO MANUEL DE ALMEIDA GONÇALVES (PRESIDENTE / CHAIRMAN) / ANTÓNIO PEREIRA DA SILVA NEVES / LUIS MIGUEL A. MENDANHA GONÇALVES / ANTÓNIO J. CADETE PAISANA FERREIRA / PAULO EUGÉNIO PEIXOTO FERREIRA / JOSÉ MANUEL PONTES MOREIRA PONTES / CARLOS ALBERTO PRÍNCIPE DOS SANTOS / CRISTIANO PIATO SÁ FERNANDES / CINDIANA A. NAVE SERPA DOS SANTOS

Tabela A.12. Demonstração dos Resultados Anual referentes ao exercício de 2009 da Sociedade de Construções Soares da Costa

Demonstração dos Resultados por Naturezas

Profit and Loss Account by Nature

	31 DEZ DEB 2009		31 DEZ DEB 2008	
	valores em euros (amounts in euros)		valores em euros (amounts in euros)	
CUSTOS E PERDAS COSTS AND LOSSES				
Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas Cost of goods sold and materials consumed				
Mercadorias Goods	304.196		739.629	
Matérias Materials	129.478.027	129.782.222	146.444.096	147.183.726
Fornecimentos e serviços externos external supplies and services		374.428.707		270.261.943
Custos com o pessoal Personnel costs				
Remunerações salaries and wages	76.103.239		69.789.908	
Encargos sociais Social Charges	13.406.540	89.509.779	13.140.297	82.930.204
Amortizações do imobilizado corpóreo e incorpóreo Amortisation of tangible and intangible fixed assets	15.304.886		11.875.960	
Ajustamentos Adjustments	2.759.115		1.078.290	
Provisões Provisions	0	18.064.001	0	12.954.250
Impostos Taxation	4.497.686		3.960.532	
Outros custos e perdas operacionais Other operating costs and losses	172.974	4.670.661	258.500	4.219.033
(A)		616.455.371		517.549.156
Perdas em empresas do grupo e associadas losses in Group companies and subsidiaries		628		124.677
Juros e custos similares Interest and similar charges				
Outros Others	30.356.437	30.357.065	36.677.584	36.802.262
(C)		646.812.435		554.351.417
Custos e perdas extraordinárias Extraordinary costs and losses		607.682		1.165.364
(E)		647.420.118		555.516.781
Imposto sobre o rendimento do exercício taxation on profits for the year		6.342.613		6.212.463
(C)		653.762.731		561.729.244
Resultado líquido do exercício Net profit for the year		15.424.673		13.600.709
		669.187.403		575.329.953

	31 DEZ DEB 2009		31 DEZ DEB 2008	
	valores em euros (amounts in euros)		valores em euros (amounts in euros)	
PROVEITOS E GANHOS INCOME AND PROFITS				
Vendas Sales				
Mercadorias Goods	768.529		1.449.716	
Produtos acabados e intermédios finished and intermediate Products	402.313		145.800	
Prestações de serviços Services rendered	596.130.709	597.301.551	498.210.911	499.806.426
Variação da produção Variation in production		1.844.095		31.002.663
Trabalhos para a própria empresa Own work capitalised		22.431.600		6.103.906
Proveitos suplementares supplementary income		16.665.292		10.669.876
Subsídios à exploração Revenue grants		0		44.327
Outros proveitos e ganhos operacionais Other operating turnover and profits		2.029		1.079
Reversões de amortizações e ajustamentos Reversals in depreciations and adjustments		0	40.943.016	0
(B)		638.244.566		547.628.278
Ganhos em empresas do grupo e associadas Profit from group companies and subsidiaries		1.912.864		42.756
Rendimentos de participação de capital Income from capital shares		0		2.848
Outros juros e proveitos similares Other Interest and similar income				
Relativo a empresas do grupo relating to group companies		1.355.397		599.289
Outros Others		22.968.934	26.237.195	25.789.256
(D)		664.481.762		574.062.427
Proveitos e ganhos extraordinários Extraordinary Income and Profits		4.705.642		1.267.525
(F)		669.187.403		575.329.953
Resumo Summary:				
Resultados operacionais Operating results	(B)-(A)	21.789.196		30.079.122
Resultados financeiros Financial results	(D)-(C-A)	(4.119.869)		(10.368.112)
Resultados correntes Current results	(D)-(C)	17.669.326		19.711.010
Resultados antes de impostos Profit before taxation	(F)-(E)	21.767.285		19.813.172
Resultado líquido do exercício Net Profit for the year	(F)-(G)	15.424.673		13.600.709

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS / THE CERTIFIED ACCOUNTANT: FERNANDO DA SILVA SEMANA
 O CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO / THE BOARD OF DIRECTORS: PEDRO MANUEL DE ALMEIDA GONÇALVES (PRESIDENTE / CHAIRMAN) / ANTÓNIO PEREIRA DA SILVA NEVES / LUÍS MIGUEL A. MENDANHA GONÇALVES / ANTÓNIO J. CADETE PAISANA FERREIRA / PAULO EUGÉNIO PEIXOTO FERREIRA / JOSÉ MANUEL PONTES MOREIRA FONTES / CARLOS ALBERTO PRINCIFE DOS SANTOS / CRISTIANO PINTO SÁ FERNANDES / DOMINGOS A. NAVE SERPA DOS SANTOS