



INSTITUTO POLITÉCNICO DE SANTARÉM
ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO E TECNOLOGIA DE SANTARÉM

Contabilidade Ambiental
Gastos ambientais em empresas certificadas
pela ISO 14001 em Portugal

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças

Marina Isabel Domingos Garcia Bonito

Orientador: Prof^o Doutor Jorge Casas Novas

Co orientadora: Prof^a Doutora Teresa Cristina Eugénio

Santarém, 2015

Agradecimentos

Só com uma boa base e um bom suporte se consegue atingir objetivos, encontro-os na família, sem os quais teria sido impossível escrever estas palavras, os meus pais, o Alexandre e o Valdemar.

As caminhadas quando se fazem acompanhadas parecem mais leves, o meu obrigada à Susana, Maria do Carmo, Sérgio, Eduardo e demais colegas pelo companheirismo.

Ter a oportunidade de aprender, com quem sabe e o partilha genuinamente é sem dúvida um privilégio, foi um longo caminho, mas muito proveitoso. O meu obrigada aos professores, ao meu orientador e em especial à professora Teresa, que sem me conhecer não hesitou em aceitar ser co-orientadora.

Á minha entidade patronal, pelo tempo que me dispensaram, essencial para aqui chegar.

Á Cláudia que sempre me incentivou a seguir em frente e ao César pela eterna amizade e generosidade.

*O valor das coisas não está no tempo que elas duram, mas na intensidade com que acontecem.
Por isso existem momentos inesquecíveis, coisas inexplicáveis e pessoas incomparáveis.*

Fernando Pessoa

Resumo

As preocupações ambientais têm vindo a crescer a nível mundial. As organizações mundiais têm-se mostrado interessadas em minimizar o problema, recorrendo a estratégias e políticas ambientais que interagem com as empresas, que nas suas atividades são responsáveis pelas ações que possam interferir com o ambiente.

O objetivo deste estudo é analisar qual o tratamento e utilização dos gastos ambientais como parte da contabilidade ambiental produzida nas empresas certificadas pela ISO 14001, em Portugal e qual o benefício retirado desse tratamento e utilização.

É utilizada a metodologia, de investigação por inquérito, utilizando como amostra as empresas, em 02/2014, certificadas pela ISO 14001 em Portugal. O contributo deste estudo vem no sentido de alertar as empresas para a necessidade de análise dos gastos ambientais.

A contabilidade ambiental permite o registo analítico dos vários tipos de gastos ambientais, contribuindo deste modo para uma gestão mais eficaz. A ISO 14001, contribui para um controlo operacional mais eficiente que por sua vez permite uma melhor e mais consciente tomada de decisões.

Classificação JEL: M40, M41

Palavras-chaves: Gastos Ambientais, ISO 14001, Contabilidade Ambiental, Portugal, Sustentabilidade

Abstract

Environmental concerns have been growing worldwide. Global organizations have been interested in minimizing the problem, using environmental strategies and policies that interact with companies that in its activities are responsible for actions that may interfere with the environment.

The aim of this study is to assess the treatment and utilization of environmental spending as part of environmental accounting produced in ISO 14001 certified companies, in Portugal and what benefit withdrawn such treatment and use.

The contribution of this study comes in order to alert companies to the need for analysis of environmental spending.

Using the methodology of investigation for investigation, using the sample companies, 02/2014, ISO 14001 certified in Portugal. Environmental accounting allows the registration of various types of analytical environmental spending, contributing in this way to more effective management. ISO 14001 contributes to a more efficient operational control, which in turn allows for better and more conscious decision-making.

Jel Classification: M40, M41

Keywords: Environmental Expenses, ISO 14001, Environmental Accounting, Portugal, Sustainability

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Resumo de Artigos.....	4
Tabela 2 - Exemplo de um código de contas.....	20
Tabela 3 - Metodologia de investigação por inquérito.....	28
Tabela 4 - Universo por distrito	31
Tabela 5 - Percentagem de respostas obtidas por distrito.....	32
Tabela 6 - Distrito das empresas da amostra	33
Tabela 7 - Categoria profissional de quem respondeu ao inquérito	35
Tabela 8 - Enquadramento Jurídico.....	36
Tabela 9 - Produção de informação financeira ambiental.....	37
Tabela 10 - Distribuição do capital	37
Tabela 11 - N° de trabalhadores	38
Tabela 12 - Tempo de certificação da empresa pela ISO 14001	38
Tabela 13 - Aplicação da Contabilidade Ambiental por sectores de atividade	39
Tabela 14 - Importância da Contabilidade Ambiental	40
Tabela 15 - Reconhecimento de gastos ambientais.....	41
Tabela 16 - Classificação de gastos ambientais	42
Tabela 17 - Gastos Voluntários	43
Tabela 18 - Gastos Involuntários.....	44
Tabela 19 - Gastos com a certificação ISO 14001	45
Tabela 20 - Contas para gastos ambientais.....	45
Tabela 21 - Divulgação de ações ambientais	46
Tabela 22 - Divulgação de informação contabilística de carácter ambiental	46
Tabela 23 - Vantagens da contabilização dos gastos ambientais	47
Tabela 24 - Resultados alcançados com a certificação ISO 14001	47
Tabela 25 - Benefícios da contabilidade ambiental.....	48

Índice de Figuras

Figura 1-Desenho da Investigação	27
Figura 2-Respostas obtidas por Distrito	33
Figura 3-Empresas que aplicam Contabilidade Ambiental.....	36

Siglas e Abreviaturas

CICA – *Canadian Institute of Chartered Accountants*

CSC – Código das Sociedades Comerciais

EC – Estrutura Conceptual

IASB - *International Accounting Standards Board*

IAS - *International Accounting Standards*

IFRIC - *International Financial Reporting Interpretations Committee*

IFRS - *International Financial Reporting Standards*

IPAC – Instituto Português de Acreditação

IPQ – Instituto Português de Qualidade

ISO - *International Organization for Standardization*

NCRF- Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NIC – Norma Internacional de Contabilidade

ROA – Retorno sobre o Ativo

ROE – Retorno sobre o Património

ROM - Retorno sobre o Mercado

ROS – Retorno sobre as Vendas

SEAR – *Social and Environmental Accounting Research*

SGA – Sistema de Gestão Ambiental

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

Índice Geral

Agradecimentos.....	i
Resumo.....	ii
Abstract	iii
Índice de Tabelas.....	iv
Índice de Figuras	v
Siglas e Abreviaturas.....	vi
Capítulo I – Introdução	1
1 – Enquadramento do Estudo.....	1
2 – Objetivo e Estrutura do Estudo.....	3
Capítulo II – Revisão da literatura	4
1 – Importância e vantagens da Contabilidade Ambiental.....	11
2– Conceito de Contabilidade Ambiental.....	13
3 – Gastos Ambientais.....	13
4 – Matérias Ambientais – Normativo Contabilístico	24
Capítulo III – Metodologia.....	26
1 – Objetivo	26
2 – Desenho da Investigação	26
3- Caracterização e dimensão da amostra.....	29
4 - Recolha de dados.....	31
5 - Estrutura do inquérito.....	34
Capítulo IV - Resultados do estudo.....	36
1 - Análise dos resultados obtidos no inquérito.....	36
Capítulo V – Conclusões.....	49
1 – Conclusão geral	49
2 – Limitação ao estudo e sugestões para futuras pesquisas	50
Referências Bibliográficas	51
Apêndices	56

Capítulo I – Introdução

1 – Enquadramento do Estudo

As preocupações ambientais têm vindo a crescer a nível mundial, estas têm levantado inúmeras questões, seja a qualidade da água, do ar, o aumento da temperatura, o degelo, questões que são tão complexas como preocupantes. As organizações mundiais têm-se mostrado interessadas em minimizar o problema, recorrendo a estratégias e políticas ambientais. Políticas, essas que interagem com as empresas, que nas suas atividades são responsáveis pelas ações que possam interferir com o ambiente. Numa componente voluntária, as empresas podem mostrar que praticam uma gestão sustentável, recorrendo a sistemas de gestão ambiental.

A norma EN ISO 14001 pertence a uma série de normas desenvolvidas pela *International Organization for Standardization* (ISO), que estabelecem diretrizes sobre a área de gestão ambiental dentro da empresa. Esta norma enumera especificações para Sistemas de Gestão Ambiental, auxiliando as empresas na introdução da variável ambiental no seu sistema de gestão. Esta variável passa a estar incluída nas políticas da empresa, quer a nível estratégico, quer operacional.

Segundo, Alberton (2007) a implementação de um SGA pode aliar a melhoria nos processos industriais à preservação do meio ambiente. As empresas estabelecem metas ambientais de produção, adotando procedimentos para a reciclagem de materiais, redução da emissão de efluentes e garantia do ciclo de vida dos produtos. Esta estrutura implementada nas empresas, resulta na eliminação ou minimização de desperdícios que posteriormente poderá transformar-se numa redução de gastos. Já Eugénio (2004) refere que a ISO 14001 minimiza a exposição da empresa a multas e fiscalizações, uma vez que esta está mais atenta ao cumprimento da legislação.

A adesão a esta certificação é voluntária, contudo a certificação da produção industrial, nos padrões internacionais de controlo ambiental e eficiência energética, certifica as empresas para competirem a nível global, com mercados como o Europeu ou o Americano. Estes mercados seguem estes padrões e exigem o mesmo das empresas que neles querem participar.

Os impactos ambientais gerados pelo desenvolvimento industrial e económico do mundo atual constituem um grande problema para as autoridades e para as organizações ambientais.

Segundo Tachizawa (2006), o que contribui para a sustentabilidade económica a longo prazo é a consciência da necessidade de sustentabilidade social e ambiental. Esta consciência tem exigido e pressionado as organizações a adotarem programas de responsabilidade social e ambiental.

Além da legislação ambiental imposta às empresas portuguesas, esta preocupação insere-se também na imagem que estas transmitem aos seus *stakeholders*, que estão, cada dia, mais atentos às relações entre as empresas e o meio ambiente, existindo já grandes coimas em caso de agressões acidentais ou involuntárias. Para Porter e Linde (1995) a questão ambiental é uma questão estratégica, que tem de ser funcional de modo a incorporar considerações ambientais. Por conseguinte as políticas ambientais cada vez mais interagem com a estratégia competitiva, com o marketing, finanças, recursos humanos, eficiência operacional, qualidade e desenvolvimento de produtos.

Estas preocupações, por parte das empresas com a legislação, desempenho ambiental, imagem institucional, prevenção de coimas e aumento da competitividade, levam-nas a investir cada vez mais na sua certificação em gestão ambiental.

Mas quando se pensa em investimento, em gestão estratégica, um dos elementos essenciais são os gastos. A dificuldade na mensuração dos gastos ambientais deve-se às limitações dos sistemas de contabilidade, nomeadamente à falta de sistemas analíticos, já que pela sua natureza estes custos se enquadram nos custos indiretos de fabricação, dificultando por isso a sua identificação.

O desenvolvimento da industrialização e da economia torna este assunto mais pertinente, mas importa saber se as empresas controlam os gastos ambientais, de forma a garantirem que as suas políticas estratégicas e ambientais geram investimentos lucrativos e rentáveis e qual o seu impacto no desempenho financeiro das mesmas. Eugénio (2011) refere que o crescente interesse sobre este tema e a necessidade de considerar os três pilares da sustentabilidade (ambiental, social e económico), na gestão das empresas, revela que a contabilidade ambiental começa agora a fazer mais sentido para muitos gestores. Conjuguar o desenvolvimento económico com a proteção ambiental é sem dúvida um desafio atualmente, colocado às empresas. Por esse motivo é imperativo o conhecimento dos seus gastos e rendimentos com origem em questões ambientais e o seu correto reconhecimento, uma vez que se tornam importantes no processo de tomada de decisões. O contributo deste estudo vem no sentido de alertar as empresas para a necessidade de análise dos gastos ambientais que podem representar valores significativos, influenciando a

gestão, para a forma de os reconhecer em termos contabilísticos e para o tipo de gastos ambientais que podem existir e refletirem-se no desempenho da empresa.

2 – Objetivo e Estrutura do Estudo

O objetivo desta dissertação é analisar qual o tratamento e utilização dos gastos ambientais como parte da contabilidade ambiental produzida nas empresas certificadas pela ISO 14001, em Portugal e qual o benefício retirado desse tratamento e utilização. Seguidamente sumariza-se capítulo a capítulo o que foi tratado:

No capítulo I, é apresentada uma introdução com alguns aspetos acerca da problemática ambiental na gestão empresarial. Deste modo justifica-se a necessidade da implementação da contabilidade ambiental, mais especificamente o tratamento dos gastos ambientais, mostrando alguns benefícios que podem advir dessa atitude, podendo deste modo influenciar positivamente a tomada de decisões, por parte da gestão.

No capítulo II, é apresentado o estado de arte, uma revisão da literatura, abordando a bibliografia existente, assim como outros estudos idênticos que contribuíram para a evolução do conhecimento pelo tema.

No capítulo III, faz-se referência à metodologia de investigação por inquérito, utilizando como amostra as empresas certificadas pela ISO 14001 em Portugal em 02/2014. Considerou-se que estas empresas são mais predispostas e com mais condições para a aplicação e desenvolvimento da contabilidade ambiental.

No capítulo IV, apresenta-se a análise e discussão dos resultados deste estudo, assim como o contributo deste trabalho para a sociedade.

No capítulo V, apresenta-se a conclusão, as limitações ao estudo e sugestões para futuras pesquisas.

Capítulo II – Revisão da literatura

A problemática ambiental tem vindo a ser alvo de atenção por parte da gestão global das empresas e a sua análise a ser efetuada em alguns estudos científicos. Conhecida na literatura internacional como *Social Environmental Accounting Research (SEAR)*, esta temática tem sido alvo de muitos estudos, embora continue ainda numa fase muito incipiente, quando comparada com a contabilidade financeira. Alguns estudos incidem sobre a produção científica na área, tais como:

Grzebielucka e Campos (2012), num contexto mundial, concluem que houve um crescimento nesta temática entre 1996 e 2007, passando de 3 estudos em 1996, para 10 em 2007, num total de 80 estudos. Concluem que a temática ganhou maior atenção por parte dos pesquisadores, representando 61%, contra 39% dos estudos que abordam contabilidade ambiental.

Mata *et al.* (2012), num contexto mundial, analisam os estudos publicados entre 2006 e 2011, sobre contabilidade ambiental, referem que existem 130 artigos sobre a temática e concluem que a maioria das empresas é de grande dimensão e pertencem aos sectores de actividade mais sensíveis ao ambiente (extração de minério, indústria química, celulose ou de pasta de papel).

Campo *et al.* (2013), no contexto de países de Língua Portuguesa, analisam 79 artigos, sobre gastos ambientais entre 2001 e 2012. Concluem a tendência para classificar gastos ambientais, como os gastos da qualidade.

Por ordem cronológica, apresenta-se em seguida uma tabela resumo de alguns dos artigos que serviram de base para efetuar este estudo.

Tabela 1 - Resumo de Artigos

<i>Autores/Ano</i>	<i>Objetivo da Pesquisa</i>	<i>Metodologia</i>	<i>Amostra Utilizada</i>	<i>Resultados Obtidos</i>	<i>Conclusões</i>
Santos <i>et al.</i> , (2001) Contabilidade ambiental: Um estudo sobre sua aplicabilidade em empresas brasileiras	Verificar qual o grau de desenvolvimento da contabilidade Ambiental nas empresas brasileiras	Revisão Bibliográfica-pesquisa de campo com questionário	50 Empresas com faturação superior a US\$ 50 bilhões.	Os grandes grupos estão cada vez mais agindo de maneira responsável, devido às exigências do mercado. O uso da Contabilidade ambiental assim como dos sistemas de gestão ambiental tem contribuído e muito para esta evolução	É imprescindível a união entre as empresas e as universidades com o intuito de aprofundar e desenvolver a contabilidade ambiental

<p>Auler, J. (2002) "Importância e aplicabilidade da contabilidade ambiental em empresas do estado: PW BRASIL EXPORT S.A. "</p>	<p>Destacar a importância da contabilidade ambiental, identificando como as empresas podem utilizar a contabilidade no auxílio à gestão ambiental</p>	<p>Revisão de bibliografia e pesquisa de campo</p>	<p>Livros, revistas e artigos e a empresa PW BRASIL EXPORT</p>		<p>É imprescindível que se estreitem as lacunas existentes entre as expectativas públicas e o que a empresa está realizando em termos de preservação e conservação do ambiente. Na PW BRASIL, observamos que a empresa adotou uma política de controlo, preservação e recuperação ambiental, motivada pela exigência do mercado extremo com o qual a empresa está em negociações.</p>
<p>Carvalho e Monteiro (2002) "O Relato ambiental nas empresas portuguesas certificada pela ISO 14001"</p>	<p>Analisar a incidência que o compromisso ambiental, cada vez mais assumido pelas organizações, está a ter sobre os hábitos informativos das empresas certificadas pela ISO 14001</p>	<p>Análise empírica -análise de conteúdo</p>	<p>Empresas certificadas pela ISO 14001 em 2003 - 43 empresas</p>	<p>Apenas 1 empresa divulga para o exterior o seu relatório ambiental, Apenas 4 empresas divulgam o seu desempenho ambiental</p>	<p>A maioria das empresas analisadas proporciona alguma informação ambiental, embora de forma voluntária, sendo essencialmente de carácter qualitativo e ainda pouco detalhada.</p>
<p>Carvalho e Monteiro (2003) "O contributo da contabilidade para a gestão ambiental das empresas portuguesas certificada pela ISO 14001"</p>	<p>Evidenciar o grau de integração das questões ambientais ao nível da gestão e contabilidade empresarial mediante o estudo das práticas ambientais levadas a cabo pelas empresas portuguesas certificadas pela ISO 14001</p>	<p>Inquérito</p>	<p>Empresas certificadas pela ISO 14001 em 2003 - 43 empresas</p>	<p>Certificação é ainda recente, contudo a maioria das empresas tem departamento ambiental, a maioria das atuações tem como finalidade prevenção de redução de impactos ambientais, a maioria utiliza a auditoria interna como meio de controlo, nenhuma empresa possui um método de valorização de custos ou proveitos ambientais, A divulgação é realizada em grande maioria nos relatórios de gestão, 46% das empresas.</p>	<p>O trabalho desenvolvido pelas empresas portuguesas é ainda insuficiente no que concerne à elaboração de informação útil para a gestão da problemática ambiental.</p>
<p>Santos, J. (2004), Contabilidade Ambiental – sua aplicação nas empresas portuguesas, (Universidade Internacional da Figueira da Foz)</p>	<p>Este trabalho terá como finalidade aferir até que ponto as empresas portuguesas utilizam a contabilidade ambiental para controlo e apoio à tomada de decisões relativas à sua política ambiental.</p>	<p>Estudo empírico - Questionário</p>	<p>280 Empresas certificadas pelas Normas ISO 14000</p>	<p>Da análise elaborada às respostas aos nossos questionários verificamos que as empresas além realizarem um controlo de custos previsto pela norma ISO 14001, muito poucas detêm registos contabilísticos das atividades ambientais, não realizando qualquer tipo de previsões orçamentais para as atividades ambientais, o que não lhes permitirá realizar o controlo eficaz.</p>	<p>Verifica-se também que metade das empresas utiliza critérios definidos internamente, para a valorização dos custos ambientais, tornando mais difícil a comparação da informação entre empresas. Estes são alguns dos pontos estudados neste trabalho que deverão preocupar e que levarão à continuação do estudo desta matéria, de forma a tentar perceber a razão das nossas empresas não utilizarem uma ferramenta tão preciosa, como é a contabilidade, no apoio à gestão.</p>

<p>Vellani e Caseirão, (2006) "A Sustentabilidade e a Contabilidade"</p>	<p>Investigar, analisar e identificar o tipo de evento relacionado com o fato gerador do gasto ambiental para melhorar a informação sobre as atividades que visam a sustentabilidade ecológica dos negócios.</p>	<p>Método de abordagem hipotético-dedutivo e o método de procedimento estudo de multi-casos para alcançar o objetivo e testar a hipótese formulada. São utilizadas as técnicas de observação e análises de conteúdos.</p>	<p>Projetos premiados pelo guia de boa cidadania corporativa (2005) na categoria práticas de destaque no tema meio-ambiente, comparando-as com as características das atividades do conceito O sistema Eco eficiente. 49 Empresas - 74 projetos dos quais 33 com características pretendidas.</p>	<p>Das 74 práticas de destaque, 33 (45%) apresentam características do conceito O Sistema Empresa Eco. Eficiente baseado neste conceito este trabalho considera que os outros projetos, 41 (55%) tem características de sustentabilidade, mas relacionado com um bottom line diferente do ecológico.</p>	<p>Visando melhorar a informação gerada sobre a sustentabilidade ecológica, dos negócios, por meio do conceito O Sistema Empresa eco eficiente, este trabalho limita o campo de atuação da contabilidade ambiental, identifica um possível fato gerador dos gastos ambientais e prováveis características das atividades ambientais no interior de uma empresa.</p>
<p>Alberton e Costa Jr. (2007) " Meio ambiente e Desempenho Económico-Financeiro: Benefícios dos Sistemas de Gestão Ambiental (SGAs) e o impacto da ISO 14001 nas empresas Brasileiras"</p>	<p>Investigar se a implantação e certificação de um SGA segundo a NBR ISO 14001:96, em empresas brasileiras com ações negociadas na Bovespa, têm impacto positivo em seu desempenho financeiro.</p>	<p>Regressão múltipla - Cinco hipóteses de trabalho de busca aferir o desempenho ambiental: H1 - ROA; H2 - ROE; H3 - ROS; H4 - P/L; H5 - P/VPA</p>	<p>60 Empresas da base de dados econômica certificadas pela ISO 14001, com data da 1ª certificação até ao final de 2002</p>	<p>A maioria dos indicadores verificam um aumento no período pós certificação, com exceção para o P/L e o P/VPA. A margem bruta pareceu ser um dos indicadores mais sensíveis a mudanças pós certificação.</p>	<p>Os resultados parecem sugerir que os aspetos operacionais são mais afetados pela implementação e certificação de sistemas de gestão ambiental do que os preços. Isto talvez seja um indicativo de que os benefícios se encontram mais nos aspetos operacionais e no processo, através da redução de desperdícios, aproveitamento de materiais, reciclagem, redução no consumo de energia, água, etc., do que numa valorização das ações pelo maior interesse do investidor. Talvez a informação da certificação não seja tão relevante para o potencial investidor como o é para a melhoria de processos em prol do meio ambiente.</p>
<p>Silva, H. (2007) - "custos e proveitos ambientais: proposta de divulgação e relato na atividade de produção de eletricidade"</p>	<p>Este estudo tem em vista identificar e caracterizar os principais custos e proveitos de natureza ambiental inerentes a este sector de atividade económica. Pretende ainda dar um contributo válido para a divulgação e relato dos custos e proveitos ambientais quer em Portugal, quer em outros países.</p>	<p>Análise descritiva</p>	<p>Empresas sector elétrico</p>		<p>Partindo dos diferentes domínios ambientais que apresentam relevância no sector elétrico), este estudo teve em vista identificar e caracterizar os principais custos e proveitos de natureza ambiental inerentes a este sector de atividade económica. Qualquer das listagens apresentadas de custos ambientais e proveitos associados ao ambiente, que deverão ser reconhecidos contabilisticamente pelas empresas do sector elétrico, pretende ser a mais completa possível&</p>

<p>Callado e Callado (2007) "Índices financeiros ambientais - uma proposta Conceitual"</p>	<p>Apresentar um elenco de índices financeiros que seja capaz de avaliar demonstrações contábeis a partir de uma perspectiva ambiental</p>	<p>Análise de conteúdo</p>	<p>Livros, revistas e artigos científicos</p>	<p>A abordagem tradicional da análise de investimentos não considera os fatores organizacionais referentes à sua relação com o meio ambiente ou com uma perspectiva de catividade económica sustentável que seja mensurada a partir de índices financeiros que sejam capazes de gerar parâmetros para avaliação e controle derivados desta perspectiva. Estudos mais aprofundados sobre a análise das demonstrações contábeis considerando índices financeiros ambientais podem auxiliar o desenvolvimento da contabilidade ambiental, consolidar categorias para os índices financeiros ambientais e colocar a contabilidade no centro de discussões sobre a relação entre as empresas e o meio ambiente.</p>	<p>A análise financeira das demonstrações contábeis através de índices é uma ferramenta auxiliar do processo decisório, que as características patrimoniais das organizações influenciam seus objetivos diante dos diversos problemas financeiros.</p>
<p>Dias, A. (2009) "O Relato da Sustentabilidade Empresarial: Evidência Empírica nas Empresas Cotadas em Portugal"</p>	<p>Pretende obter evidência empírica sobre as práticas e grau de divulgação deste tipo de matérias por parte das empresas cotadas em Portugal, e identificar os indicadores económicos, ambientais e sociais mais relevantes para cada sector de atividade.</p>	<p>Análise de conteúdo</p>	<p>A base do sistema de classificação foi o modelo de relato da sustentabilidade empresarial proposto pela <i>Global Reporting</i> Iniciativa em 2002, verificamos a quantidade e qualidade das informações empresariais divulgadas por uma amostra de 49 empresas cotadas no Mercado de Cotações Oficiais da <i>Euronext</i> Lisboa no exercício de 2005.</p>	<p>Os resultados obtidos sugerem que o relato empresarial da sustentabilidade não é uma prioridade para os decisores das empresas que constituem a amostra. No entanto, se considerarmos que em Portugal o processo de comunicação empresarial de temas éticos, económicos, ambientais e sociais é essencialmente voluntário, estes resultados podem considerar-se positivos.</p>	<p>No nosso estudo, apesar dos resultados se encontrarem aquém do desejável, é já assinalável o esforço realizado por 45% das empresas que constituem a amostra no sentido de divulgarem voluntariamente informação relacionada com a sustentabilidade empresarial. No entanto, alguns destes relatórios apresentam poucos ou nenhuns indicadores numéricos, o que indicia que são produzidos mais como instrumento de marketing do que como reflexo de um verdadeiro compromisso com a responsabilidade social. A sustentabilidade nos seus três pilares fundamentais – económico, social e ambiental – tem que ser transversal a toda a atividade empresarial e apesar de existirem muitos desafios a enfrentar e muitas oportunidades a explorar, acreditamos que as empresas portuguesas saberão prosseguir o caminho da sustentabilidade.</p>

Rossato <i>et al.</i> (2009) "Custos Ambientais: um enfoque para a sua identificação, reconhecimento e evidenciação"	Discutir a identificação, as formas de reconhecimento e a evidenciação dos custos ambientais e a sua importância no processo de gestão de entidades.	Estudo de corte transversal por meio de uma abordagem qualitativa, através do método de estudo de caso.	Empresa CVI Refrigerantes, Lda.	Apesar da empresa identificar os custos de carácter ambiental em um departamento específico, não há uma divulgação em separado, dos mesmos a fim de demonstrar os efeitos da atividade ambiental produzida pela empresa. Outro fato constatado foi o desconhecimento da empresa em relação às legislações ambientais norteadoras da atividade ambiental.	Apesar da empresa reconhecer os custos da atividade ambiental, não os evidencia em suas demonstrações Contábeis tradicionais, o que seria de extrema relevância uma vez que permitiria com que os usuários realmente conhecessem a interação da empresa com o meio ambiente.
Faroni <i>et al.</i> (2010) "A contabilidade ambiental em empresas certificadas pelas normas ISO 14001 na região metropolitana de Belo Horizonte-MG"	Este estudo teve como propósito analisar a utilização do conceito e instrumentos da Contabilidade Ambiental nas empresas certificadas pela ISO 14001.	Os dados foram obtidos por meio da aplicação de questionários semiestruturados.	Contadores e gestores ambientais de 10 empresas da região metropolitana de Belo Horizonte.	Constatou-se que as empresas estudadas não utilizam os instrumentos de Contabilidade Ambiental para tomar as decisões relacionadas ao meio ambiente e, sim, a contabilidade tradicional. Quanto à ocorrência de mudanças na contabilidade após a obtenção da certificação ambiental, verificou-se que não houve mudança nas demonstrações contábeis tradicionais. Algumas empresas apenas incluíram contas específicas em seus planos de contas, destinadas à contabilização de eventos ambientais	Destaca-se, ainda, a falta de conhecimento, por parte de alguns contadores e gestores entrevistados, dos benefícios que a utilização da Contabilidade Ambiental pode trazer para os negócios da empresa.
Eugénio, T.(2010) "Advance in the social and environmental disclosures by companies and the legitimacy theory"	Dar um contributo teórico sobre a evolução do tema: divulgação de informação social e ambiental.	Análise de Conteúdo	Analisados os avanços científicos nesta área a nível internacional - <i>Social Environmental accounting research (SEAR)</i>	Depois de algumas décadas de investigação em SEAR, os trabalhos publicados nesta área aumentaram substancialmente nos últimos anos, em grande parte devido ao facto do ambiente se ter tornado um dos principais focos de atenção dos investigadores em escolas e meios académicos.	É importante destacar que a teoria da legitimidade está intimamente relacionada com o aumento da divulgação de informação ambiental, principalmente a partir dos anos 80.O relatório anual tem sido o principal meio de comunicação das empresas para divulgação de informação ambiental.

<p>Monteiro e Guzman (2010)"Determinants of environmental disclosure in the annual reports of large companies operating in Portugal"</p>	<p>Analisa as práticas de contabilidade ambiental levadas a cabo por uma amostra de grandes empresas que operam em Portugal e o papel desempenhado pelo sistema contabilístico em relação à elaboração e apresentação da informação de carácter ambiental, não só na divulgação a terceiros como parte na tomada de decisões dos gestores.</p>	<p>Inquérito</p>	<p>Revista Exame (SET 2004) relativa às 500 maiores empresas que operam em Portugal. Seleção das empresas que mais se interrelacionam com o meio ambiente: agricultura; Água, eletricidade e gás; Celulose e papel; Madeira; Material elétrico; Metalúrgica; Minerais metálicos e têxteis, num total de 162 empresas.</p>	<p>A partir da evidência empírica obtida foi possível constatar que as variáveis ambientais estão integradas no sistema de informação contabilística, em particular no sistema de contabilidade de custos (66,2% dos casos) e em menor participação na contabilidade financeira (47,7% dos casos) Contudo à execução do cálculo dos custos ambientais o departamento contabilístico/financeiro mostra se pouco interessado na elaboração de informação para a gestão ambiental, Daí que a maioria das empresas afirma que a informação contabilística desempenha um papel pouco significativo na tomada de decisões ambientais.</p>	<p>A informação de carácter ambiental é divulgada para o exterior por um número significativo de empresas, em particular através da informação anual. Não obstante que numa ótica interna observa-se a existência de uma certa desconexão entre o sistema de informação contabilística e a gestão ambiental.</p>
<p>Mata, et al. (2012) "Análise longitudinal da investigação em contabilidade sobre relato ambiental "</p>	<p>Este estudo pretende contribuir para uma revisão da investigação em Contabilidade sobre a temática do Relato Ambiental, publicados em 20 <i>accounting top journals</i>, entre 2006 e 2011</p>	<p>Análise longitudinal dos artigos. Do universo dos estudos identificados, foram analisados 60 artigos. Para cada artigo optamos por analisar as seguintes dimensões: os objetivos e resultados obtidos, as metodologias adotadas, a origem dos dados, os sectores de atividade e países em estudo.</p>	<p>Foram identificados 130 artigos, tendo a maioria sido publicados nos <i>journals Accounting, Organizations and Society (AOS), Accounting, Auditing & Accountability Journal (AAAJ), Critical Perspectives on Accounting (CPA) e Accounting Forum (AF)</i>.</p>	<p>Os estudos procuram compreender as práticas e identificar os fatores que influenciam o relato ambiental de um determinado espaço geográfico, analisar o impacto da regulamentação sobre o relato ambiental, validar uma "teoria social", caso das teorias da legitimidade e dos <i>stakeholders</i>, estudar os sistemas de contabilidade ambiental e analisar a relação entre o relato ambiental e o desempenho ambiental e económico.</p>	<p>Constatámos que a maioria dos estudos apresenta uma abordagem longitudinal e utiliza como metodologias a análise de conteúdo. Os dados são recolhidos principalmente do relatório e contas mas a tendência é recorrer a uma análise conjunta dos relatórios de sustentabilidade ou ambientais, os sítios na internet, <i>press releases</i>, entre outros documentos. Importa salientar que a maioria dos estudos selecionam empresas cotadas do Reino Unido, Estados Unidos e Austrália de setores mais sensíveis a riscos ambientais, tais como: o sector químico, as petrolíferas, a indústria de celulose e papel, a metalomecânica e a indústria extrativa.</p>
<p>Grzebieluckas e Campos (2012) "Contabilidade e custos ambientais: um levantamento da produção científica no período de 1996 a 2007"</p>	<p>O estudo tem como objetivo analisar a produção científica sobre contabilidade e custos ambientais no período de 1996 a 2007. P</p>	<p>Os parâmetros analisados foram: o tipo de estudo, a estratégia de pesquisa utilizada e a filiação académica dos autores</p>		<p>Os resultados evidenciaram que houve um crescimento nas duas temáticas, passando de três estudos no ano de 1996 para dez no ano de 2007, totalizando 80 estudos no período. No geral, a temática custos ambientais ganhou maior atenção por parte dos investigadores representando 61%, contra 39% dos estudos que abordaram contabilidade ambiental.</p>	<p>Constatou-se que, dos 148 autores identificados, 13 deles foram responsáveis por 48,75% do total das publicações. A pesquisa procurou contribuir com a demonstração do estado da arte das temáticas em contabilidade e custos ambientais, no contexto nacional e internacional</p>

<p>Alves et al. (2013) "Relação entre desempenho económico e desempenho ambiental de empresas no Brasil e na Espanha"</p>	<p>Investigar a relação entre o desempenho económico e o desempenho ambiental das empresas no Brasil e de Espanha. Adicionalmente analisa-se a correspondência entre o nível de impacto ambiental, e o desempenho ambiental das empresas do sector secundário</p>	<p>Pesquisa descritiva, de natureza quantitativa. Foram analisados os indicadores económicos ROA, ROE, ROS e ROM (Q de Tobin) extraídos das demonstrações financeiras de 2009 e 2010. O desempenho ambiental foi representado pelo indicador EN30 (total geral de investimentos em gastos e proteção ambiental) do relatório de sustentabilidade, dividido pelo Ativo total.</p>	<p>Dados de 41 empresas brasileiras e 25 espanholas, todas de capital aberto, que publicaram relatórios de sustentabilidade no modelo GRI-G3, do ano 2010, considerando-se ainda os dados de 2009.</p>	<p>Os resultados apontam a existência de relação entre as variáveis analisadas ano a ano, conforme o país, e também utilizando o atributo da desfasagem temporal. Por meio da Análise de Correspondência (Anacor), considerando os dois países em conjunto, a hipótese da pesquisa foi rejeitada, já que as empresas do setor secundário com alto impacto ambiental apresentaram níveis baixos e médio de desempenho ambiental.</p>	<p>De forma pontual, destaca-se que em 2009, revelou-se na Espanha uma relação negativa entre o ROA e o desempenho ambiental, sendo nula em 2010. Nas empresas do Brasil, em 2010 o ROA apresentou correlação positiva com o desempenho ambiental. Utilizando-se o atributo da desfasagem temporal, foi possível verificar, nas empresas do Brasil, uma relação positiva entre o ROA e o ROM (Q de Tobin) e o indicador de desempenho ambiental.</p>
<p>Fenker <i>et al.</i> (2013) "Um estudo empírico sobre gestão de custos e riscos ambientais em empresas atuantes no Brasil"</p>	<p>Identificar a relação entre Risco Ambiental e Gestão de Custos ambientais em empresas atuantes no Brasil</p>	<p>Esta pesquisa é aplicada e exploratória</p>	<p>Questionário com escala Likert a um grupo de 587 empresas selecionadas a partir da lista Valor1000, obtendo – se 39 respostas.</p>	<p>A análise das respostas evidenciou correlação positiva entre Risco Ambiental e Gestão dos Custos Ambientais, sinalizando que quanto maior o risco, maior a preocupação com a gestão de custos ambientais. Esta relação pode ser explicada pela existência de uma forte correlação entre a percepção de risco dos gestores e os instrumentos efetivos de gestão adotados pelas empresas. Há também percepção dos gestores da elevação de custos ambientais nos últimos anos</p>	<p>Foi possível verificar que muitas empresas não adotam instrumentos de Gestão dos Custos ambientais recomendados pela literatura, embora algumas tenham posturas ambientais estratégicas que ultrapassam o mero cumprimento da lei.</p>
<p>Campos <i>et al.</i>(2013) "Levantamento exploratório de referencial teórico sobre o tema custos ambientais "</p>	<p>Analisar a publicação sobre o tema “custos ambientais” em Revistas e Anais de Congressos específicos, em língua portuguesa (período de Jan/2001 a mar/2012)</p>	<p>É uma pesquisa bibliográfica exploratória, que recorre a recursos tecnológicos para indexação dos artigos do portfólio com o uso do <i>software</i> Ucinet 6</p>	<p>Foi elaborada análise sistémica com a identificação de características de interesse sobre o tema</p>	<p>Dentro dos resultados, tem-se: definições e classificação dos custos ambientais, artigos publicados por ano, por fonte de publicação, por número de autores, por instituição de ensino, por região, mais citados, distribuição dos artigos por estudos de caso e teóricos, autores com maior número de publicações e mais citados e análise das palavras-chave</p>	<p>Percebeu-se a tendência em dividir os custos ambientais a partir da classificação dos custos da qualidade e que vários métodos de custeio foram abordados; porém, com predominância ao Custeio Baseado em Atividades (ABC).</p>

Amaro e Voese (2014) "Relação entre gerenciamento de resultado e evidenciação dos gastos ambientais"	O artigo tem como proposta investigar a relação existente entre a prática de gerenciamento de resultado e a evidenciação dos gastos ambientais	O gerenciamento de resultado especificamente no que tange ao alisamento de resultado foi avaliado conforme o modelo de Eckel e as informações necessárias foram recolhidas com o auxílio do <i>software</i> Economática®. Por meio da técnica de análise de conteúdo, foram recolhidas as informações financeiras dos custos e investimentos ambientais divulgadas pelas empresas nos relatórios da administração e notas explicativas referentes ao período de 2005 a 2011.	Para tanto, selecionaram-se as empresas do setor de siderurgia e metalurgia listadas na Bolsa de Valores de São Paulo por configurarem, entre outros fatores, segundo a Lei 10.165/2000, atividades de alto impacto ambiental	De entre as vinte e uma companhias que compõem o segmento, somente nove fazem evidenciação dos seus gastos ambientais, e entre estas destacam-se a Siderúrgica Nacional, a Gerdau e a Usiminas como maiores investidoras, respetivamente. Após constituídas as variáveis de análise, investigou-se a relação entre elas por meio de regressão logística	Os resultados apontam para que não exista estatística entre as variáveis de estudo. A investigação pode servir de alerta para instituições reguladoras como evidenciação das informações dos custos e investimentos ambientais divulgadas pelas empresas ao mercado de capitais.
---	--	--	---	---	--

Elaboração própria

1 – Importância e vantagens da Contabilidade Ambiental

Foi durante a década de 60 que surgiram os primeiros movimentos ambientalistas, a chamada conscientização dos problemas ambientais, o que se tornou no ponto de partida para que em Estocolmo na Suécia, em junho de 1972, tivessem lugar as primeiras ações a nível mundial para analisar as ações do Homem sobre os recursos naturais, através da Conferência sobre o Meio Ambiente.

O relatório “Nosso Futuro Comum” de 1987, conhecido também como Relatório *Brundtland*, elaborado pela Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento da ONU (UNCED) estabelecida em 1983, definiu o desenvolvimento sustentável como “atender às necessidades da atual geração, sem comprometer a capacidade das futuras gerações em prover as suas próprias necessidades”, integrando-se assim no desenvolvimento económico as questões ambientais. Estas passam a ter destaque nas agendas governamentais e são instituídos regulamentos e leis que protegem os recursos naturais.

Em 1992, a Conferência do Rio de Janeiro sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento (ECO 92 ou RIO-92), consagrou o desenvolvimento sustentável tendo uma grande afluência dos principais governos e da sociedade em geral. Segundo Hendges (2014) “o documento final, a Agenda 21, adotou princípios que orientam as ações e atitudes não somente dos governos, mas de toda a sociedade, incluindo-se as empresas e os consumidores. O desenvolvimento sustentável

tornou-se uma possibilidade para incentivo às atividades económicas e à prevenção de acidentes, impactos e passivos ambientais, impondo-se como uma constante nas administrações públicas e empresariais. Uma percentagem importante dos consumidores passou a procurar além da qualidade e dos preços, produtos ambientalmente responsáveis, possibilitando que a adoção de princípios sustentáveis pelas empresas agregasse valor e vantagens competitivas”.

Na conferência de Kyoto (Japão, 1997), os organismos internacionais tomaram uma nova posição em relação às questões ambientais. Elaborou-se o Protocolo de Kyoto, um documento legalizado que sugere a redução de gases do efeito estufa. Para que fosse aprovado, os países desenvolvidos deveriam aceitar o acordo, pois eles correspondiam à maior parte das emissões de gases poluentes da atmosfera. Assim, com a criação do protocolo surge o Mecanismo de Desenvolvimento Limpo (MDL) e os certificados de carbono. Continua a organizar-se conferências sobre esta temática, onde se avaliavam os resultados da monitorização destes gases, assim como se garante e renova o compromisso do Desenvolvimento Sustentável, como ocorreu em 2012 no Rio de Janeiro, no Rio+20. Na reunião, a 12 de Maio de 2015, os países do G7¹, defenderam a necessidade de várias políticas energéticas que permitam lutar contra as alterações climáticas, assim como a necessidade de reduzir emissões. Não obstante existirem posições diferentes de como atingir esse objetivo, as metas são comuns e segundo Lusa (2015), Sigmar Gabriel, ministro da economia Alemã, anfitrião do encontro, nunca foi visto tanto consenso numa reunião de ministros de G7. Em junho reuniram-se os chefes de estado e do governo do G7, na Baviera-Alemanha, numa preparação para a cimeira do Clima da ONU em Paris em finais de 2015.

Face a este mercado global muito competitivo e cada vez mais preocupado, as empresas atualmente, mantem-se predispostas a ajustar as suas políticas no sentido de traçar duas linhas paralelas, a económica e a ambiental. O que implica que cada vez mais os impactos ambientais sejam considerados na tomada de decisões. Isso exige planeamento de modo a minimizar os efeitos, tanto no meio ambiente, como na qualidade dos produtos finais. Com vista a essa melhoria contínua da qualidade, surgem os sistemas de qualidade e gestão ambiental como a ISO 9001 publicada em 1987 pela primeira vez, assim como a ISO 14001 publicada em 1996. As últimas actualizações em vigor são, segundo o IPQ (Instituto Português de Qualidade) a ISO 9001:2008 e a ISO 14001:2012. Foram publicadas a ISO 9001:2015 e a ISO 14001:2015, a 29 de Setembro, pela ISO (*International Organization for Standardization*), estando prevista a publicação em Portugal em Outubro de 2015.

¹ G7: Estados Unidos, França, Alemanha, Itália, Reino Unido, Japão e Canadá (os setes países mais ricos do mundo).

A regulamentação e o reconhecimento das externalidades ambientais dos produtos e serviços tornaram necessária a contabilização destes gastos assim como dos investimentos relacionados. As “externalidades” são um importante conceito económico utilizado para entendermos como a economia e a formação de preços frequentemente deixam de incorporar os impactos sociais, ambientais e sanitários consequentes das atividades produtivas que geram produtos e serviços, Soares e Porto (2007).

A contabilidade ambiental tornou-se assim uma ferramenta imprescindível para se poder mensurar e evidenciar os gastos e investimentos com a gestão ambiental na prevenção, reparação e preservação do meio ambiente, permitindo analisar as alterações patrimoniais provenientes e fornecendo informação valiosa para as decisões estratégicas a nível económico e ambiental.

2– Conceito de Contabilidade Ambiental

Segundo Santos *et al.* (2001), a contabilidade é uma ciência social e uma das disciplinas mais antigas do mundo e teve como objetivo quantificar a riqueza humana, ou seja, o seu património. Aos longo dos séculos tem-se adaptado à evolução da economia, desenvolvendo-se novas técnicas de identificação, mensuração e registo dos atos que afetam o património. Atualmente a contabilidade é um sistema de informação que permite auxiliar os gestores nas suas decisões de forma a garantir o melhor resultado das empresas.

Partindo deste conceito e segundo Santos *et al.* (2001:91), [...] pode-se definir contabilidade ambiental como o estudo do património ambiental (bens, direitos e obrigações ambientais) das entidades. O seu objetivo é fornecer aos seus usuários, internos e externos, informações sobre os eventos ambientais que causam modificações na situação patrimonial, bem como realizar a sua identificação, mensuração e evidenciação.

De acordo com a NCRF 26 – Matérias ambientais (parágrafo 6) “o termo ambiental refere-se ao meio físico natural, incluindo o ar, a água, a terra, a flora, a fauna e os recursos não renováveis como por exemplo os combustíveis fósseis e os minerais”.

3 – Gastos Ambientais

Conceito e tipo de Gastos Ambientais

Ribeiro e Lisboa, citados por Vellani e Ribeirão (2006:7) referem que “O gasto ambiental surge quando a empresa se compromete, por meio de uma obrigação legal, contratual, política, voluntária ou estratégica, em implementar atividades ecológicas para reduzir o consumo de

matérias prima, transformar resíduos em novos produtos e serviços, para reduzir a emissão desses resíduos e para neutralizar os seus efeitos tóxicos”. Também segundo Vellani e Ribeirão, (2006:13), “Os gastos incorridos nas atividades que buscam a sustentabilidade ecológica podem ser chamados de gastos ambientais pela contabilidade. Esta, por meio de contabilidade ambiental pode ser a responsável por registrar, acumular, mensurar, analisar e divulgar informações sobre os eventos incorridos nas atividades ecológicas”. Caseirão (2003:119) cita (CICA, 1997:53),

“... não existe uma definição “geralmente aceite” do que seja um custo ambiental. O que existe são “custos com medidas ambientais” e, para além disso, custos com “perdas ambientais””. Já Eugénio (2003:4) refere que “os custos ambientais requerem, assim, o mesmo tratamento que recebem os custos de outra natureza, pois como qualquer custo operacional, têm impacto na tomada de decisões não podendo os gestores ficar alheios ao seu valor que muitas vezes não é trivial e tem vindo a aumentar...”

Mas importa perceber a importância desta temática, a importância dos gastos ambientais. As empresas são parte de um sistema que interage com outros sistemas de modo a formar um todo. Para que haja equilíbrio entre as partes há que respeitar o que é de todos, as partes comuns, regra essencial para manter a sustentabilidade, sendo esta, o que qualifica o que se pode manter, o que pode ter continuidade, o que sustenta a vida. As empresas nascem para satisfazer as necessidades humanas. Ora, será que é legítimo que a produção dessas mesmas empresas, não afete a sustentabilidade do planeta?

As poucas preocupações com a sustentabilidade resultaram em níveis elevados de poluição, que obrigaram a uma alteração de preocupações e considerações. Segundo Vellani e Ribeirão (2006), a sustentabilidade assenta em três pilares: Económico, Social e Ecológico (ambiental), que dá origem ao conceito TBL *Triple Bottom Line*, que refere que as empresas devem tomar decisões baseadas nestes três itens.

As informações para esta tomada de decisão são elaboradas pela contabilidade, sendo que a contabilidade ambiental deverá fornecer valores sobre os gastos ambientais, assim como todas as informações que causam modificações na situação patrimonial, informação essa vital para garantir o equilíbrio TBL. Contudo este conceito de gastos ambientais pode não ser tão linear, e levar a interpretações incorretas, pelo que é extremamente importante conhecer o acontecimento que gera esse gasto, assim como as suas características. Por exemplo jardinagem, não é um gasto ambiental, mas sim um gasto geral da empresa. Se os gastos foram mal interpretados e mensurados, produzem informação errada, não só no próprio exercício, como nos seguintes,

como o caso de um passivo ambiental, quando o pagamento desse gasto não coincide com o facto gerador do mesmo.

O primeiro e grande passo é reconhecer os gastos ambientais. O rigor deste procedimento contribui para uma análise eficaz dos resultados ambientais e da sua influência na gestão e processo de decisão da empresa. Rossato *et al.* (2009), refere que gastos ambientais são aqueles que servem para preservar, remover, conter ou retificar danos ao meio ambiente.

Encontra-se na literatura várias classificações de gastos ambientais, Paiva, P. (2003:45-46) define:

- **Gastos Voluntários:** como gastos ambientais voluntários podem-se compreender aqueles efetuados espontaneamente pela empresa, devido a uma postura antecipatória. Podem ser visualizados de uma forma mais ampla, refletindo não somente os gastos puramente associados ao controlo de redução da emissão de resíduos, mas também os relacionados às atividades operacionais como um todo, abrangendo desde a conceção dos seus produtos, as matérias-primas a serem utilizadas, o processo produtivo com redução na emissão de resíduos e acompanhamento do ciclo de vida dos produtos, formação de pessoal e aquisição de equipamentos, assim como o investimento em projetos comunitários voltados à conscientização ambiental.
- **Gastos Involuntários:** os gastos involuntários ou compulsórios são os desembolsos relacionados às imposições legais e penalidades diversas resultantes ou não de litígios. Tais gastos devem ser classificados como perdas, portanto redutoras do património da empresa.
- **Gastos Operacionais:** são considerados gastos operacionais, todos os realizados com o objetivo final de gerar receitas e diretamente relacionados com a natureza específica dos negócios de uma empresa, como a compra de mercadorias e matérias-primas, salários e encargos, custos gerais de produção e depreciação do ativo fixo tangível.
- **Gastos não Operacionais:** são aqueles gastos que não estão relacionadas com a natureza específica do negócio da empresa, como patrocínios, doações e donativos, responsabilidade social, perdas de capital, perdas na venda de ativo fixo tangível, etc.

Para Silva (2008), é possível classificar os gastos ambientais em:

- **Gastos de Prevenção Ambiental:** são os gastos com as atividades que visam prevenir a produção de resíduos que possam vir a ser depositados no meio ambiente. Por exemplo:

contratação de mão-de-obra especializada na área ambiental, formação e conscientização de funcionários e substituição de materiais poluentes;

- **Gastos de Detecção Ambiental:** são os gastos para observar se os produtos e processos da empresa estão a cumprir as normas ambientais (leis, normas voluntárias, como a ISO 14001 e as políticas ambientais de gestão), como exemplo: verificação de métodos e processos, testes e inspeções para verificação de parâmetros poluidores.

Ainda Silva (2008:231-232) menciona que para a ONU os custos ambientais compreendem os gastos realizados para gerenciar os impactos das atividades das empresas, de forma ambientalmente responsável, além de outros gastos com o mesmo objetivo. Custos ambientais incluem, portanto, os gastos realizados para:

* Prevenir, reduzir ou reparar danos ao meio ambiente, danos esses, resultantes das atividades operacionais da empresa, ou necessários à conservação de recursos renováveis ou não renováveis;

* Disposição de refugos (ou para evitá-los); proteção de águas; preservação ou melhoria da qualidade do ar; redução de barulho; remoção de contaminação de prédios; pesquisa para desenvolvimento de produtos, matéria-prima ou processo de produção ambientalmente saudáveis etc.

Como gastos de recuperação ambiental, enumeram-se todos os que daí advêm, necessários para a reposição do meio ambiente, após ter ocorrido algum acidente ambiental na empresa, durante a sua atividade laboral.

A NCRF 26, no seu parágrafo 7, refere que “Os dispêndios de carácter ambiental incluem os custos das medidas tomadas por uma entidade ou, em seu nome, por outras entidades, para evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental decorrentes das suas atividades”.

Para melhor identificação de gastos ambientais, Eugénio (2011:26), apresenta o seguinte:

Dispêndios de Carácter Ambiental incluem:

- - Gastos das medidas tomadas por uma entidade para evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental decorrentes das suas atividades, por exemplo:
 - ✓ Tratamento e eliminação de resíduos;
 - ✓ Iniciativas destinadas a evitar a formação de resíduos;
 - ✓ Proteção dos solos e das águas superficiais e subterrâneas;

- ✓ Preservação da qualidade do ar e das condições climáticas;
 - ✓ Redução do ruído;
 - ✓ Proteção da biodiversidade, geodiversidade e da paisagem.
- - Gastos adicionais identificáveis cujo objetivo principal consista em evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental.

Dispêndios de carácter ambiental excluem:

- - Gastos incorridos que possam trazer benefícios para o ambiente, cujo objetivo principal consista em dar resposta a outras necessidades como:
- ✓ - Aumento de rentabilidade
 - ✓ - Sanidade e segurança nos locais de trabalho
 - ✓ - Segurança e utilização dos produtos da entidade.
- - Gastos incorridos na sequência de multas ou outras penalidades pelo não cumprimento da regulamentação ambiental;
- - Gastos incorridos em consequência de indemnizações a terceiros ou de perdas ou danos provocados por poluição ambiental no passado.

Em Eugénio (2004:102), podemos encontrar que os gastos ambientais podem ser tratados também como passivos de carácter ambiental ou como passivos contingentes. Referem-se a acontecimentos futuros. O passivo contingente refere-se a um acontecimento incerto, não mensurável, pelo que apenas deve ser mencionado nas notas. Por sua vez, o passivo de carácter ambiental, refere-se a acontecimentos certos que devem ser considerados no balanço, constituindo uma provisão.

Mensuração de Gastos Ambientais

A mensuração de gastos ambientais transformou-se numa necessidade imposta não só por questões legais, como pelo próprio mercado, apresentando-se como um factor de competitividade, obrigando as empresas a investirem cada vez mais nas questões ambientais. Para Eugénio (2004), como para Tinoco e Kraemer (2004), os gastos ambientais são reconhecidos no momento da ocorrência do facto que lhe deu origem, à exceção de quando possuem condições para serem considerados como um ativo. Segundo Eugénio (2011), a mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos que fazem parte das demonstrações financeiras, devem ser reconhecidos. São contudo, utilizados diferentes métodos de mensuração, como sejam:

- ✓ - Custo histórico;
- ✓ - Custo corrente;
- ✓ - Valor realizável líquido;
- ✓ - Valor presente;
- ✓ - Justo valor.

. A mensuração destes gastos nem sempre é fácil, a maior parte das vezes estamos perante gastos intangíveis, assim segundo Guesser e Beuren (1998) a contabilidade tem como objectivo, mensurar os factos económicos e estar apta a fornecer informações corretas sobre o processo produtivo e o custo dos seus produtos.

Contudo para Tinoco (1994) “na contabilidade ambiental vamos encontrar alguns ativos que ainda não possuem um critério de mensuração definido, como por exemplo a qualidade do ar, a qualidade da água dos rios e a generalidade dos habitats naturais, que estão sob a influência de uma empresa, que constituem ativos do ser humano e para os quais ainda não conseguiu definir-se um critério para valorização.”

No entanto, há cada vez mais necessidade de os estimar e mensurar, como tal deve recorrer-se aos critérios de mensuração contabilísticos de modo a gerar factos económicos passíveis de gerar informação económica, para ser registada e divulgada e pesando assim nas decisões dos responsáveis.

Na NCRF 26, no parágrafo 8, podemos ler: “Caso não seja possível separar a quantia dos custos adicionais de carácter ambiental relativamente a outros custos nos quais possam estar integrados, pode fazer-se uma estimativa para a sua mensuração, na condição de a quantia obtida satisfazer o requisito de ter como objetivo principal a prevenção, a redução ou a reparação de danos ambientais.”

Registo de Gastos Ambientais

O SNC, sugere que as empresas, sigam um código de contas, de forma a produzir-se resultados uniformes, fazendo referência a três contas relativas a matérias ambientais:

- ✓ 295-Provisões/Matérias Ambientais
- ✓ 675-Provisões do período/Matérias Ambientais
- ✓ 7635-Reversões/De provisões/Matérias Ambientais

Estas contas, são as utilizadas para registo de provisões, resultantes de passivos de carácter ambiental, como foi referido anteriormente. Lopes (2013.158), define provisão como um passivo de tempestividade ou quantia incerta.

A NCRF 26 não faz referência a mais nenhuma subdivisão de contas, mas a necessidade das empresas elaborarem estas subdivisões de uma forma mais específicas, urge e cada empresa deve adequar o seu código de contas de acordo com o seu perfil e a informação desejada. A informação sobre matérias ambientais, pode ser também obtida através da contabilidade analítica ou da utilização de contas refletidas. Contudo sugere que o registo seja efetuado por domínios ambientais, pelo que na sua contabilização, estes devem ser tidos em conta. A utilização de centros de custos e a criação de subcontas para gastos, rendimentos, ativos e passivos é uma solução, devendo cada empresa adequar o seu sistema de acordo com a sua necessidade em obter informação. No seu parágrafo 23 refere também que: “os dispêndios de carácter ambiental devem ser reconhecidos como gastos no período em que são incorridos, a menos que satisfaçam os critérios necessários para serem reconhecidos como um ativo” e no seu ponto 24, refere que os dispêndios de carácter ambiental de exercícios anteriores devem ser sempre considerados como gastos do exercício corrente.

Os gastos ambientais devem ser reconhecidos na classe 6 – Gastos. Eugénio (2011), refere que dependendo das empresas e das situações que ocorrem para prevenir, evitar ou reparar danos no ambiente, podem ser criadas subcontas para dar resposta a diferentes gastos, por exemplo, usando os dígitos “99” para as questões ambientais.

Tabela 2 - Exemplo de um código de contas

622199-Trabalho especializado relativo ao ambiente 622499-Honorários relativos a questões ambientais 63299-Remuneração ao pessoal (de carácter ambiental) 64299-Depreciação de ativos fixos tangíveis ambientais 688299-Donativos para causas ambientais
--

Fonte: Eugénio. (2011)

Seguindo este procedimento tanto para os gastos ambientais como para os rendimentos ambientais, podemos calcular os resultados dos efeitos ambientais, que segundo Eugénio (2011), poderão evidenciar os efeitos das medidas ambientais implementadas pela empresa, mensurando assim a sua qualidade ambiental.

Callado e Callado (2007) referem que a análise de indicadores financeiros é uma técnica tradicional que é amplamente utilizada para monitorizar o desempenho financeiro, bem como a comparação de empresas que atuam num mesmo sector. Contudo o desenvolvimento e aplicação de índices financeiros ambientais podem dar uma contribuição relevante e atual sobre a perspetiva de desenvolvimento sustentável levando em consideração não apenas a estrutura financeira, mas a sua qualidade ambiental.

Os principais indicadores ambientais gerados a partir do registo de gastos ambientais de acordo com Callado e Callado (2007), são:

- **Qualidade Ambiental dos Gastos:** Gastos ambientais/ Gastos totais
- **Motivação dos Gastos Ambientais:** Gastos ambientais involuntários/Gastos ambientais voluntários
- **Natureza dos Gastos Ambientais:** Gastos ambientais operacionais/Gastos ambientais não operacionais
- **Intenção dos Gastos ambientais:** Gastos ambientais preventivos/Gastos de recuperação ambiental
- **Objetivo/escopo dos gastos ambientais:** Gastos ambientais na empresa/Gastos ambientais externos

Este último indicador, representa a participação dos gastos ambientais internos em relação aos gastos ambientais ocorridos no exterior, provocados pela empresa, facto esse, definido como externalidades. Não sendo intencionais estes custos sociais, são normalmente suportados pela sociedade, sem que as empresas responsáveis procedam a alguma compensação ou indemnização monetária.

Como os tempos atuais apelam para a consciência ambiental e social, resta às empresas procederem ao registo dos gastos ambientais da forma mais eficaz possível e tentar minimizar esta situação.

Divulgação de Gastos Ambientais

Deegan (2002) e Eugénio (2010), referem que apesar de alguns países emitirem normas de carácter voluntário e outras de aplicação obrigatória, a maioria das práticas de relato ambiental continuam a ser voluntárias. Contudo se analisarmos Carvalho e Monteiro, (2003), o seu estudo revela que as empresas analisadas proporcionam alguma informação ambiental de forma voluntária, sendo esta de carácter qualitativo e ainda muito pouco detalhada. Já Monteiro e Guzmán (2010) referem no seu estudo, que a maioria das empresas divulga informação de carácter ambiental através de informação anual. Por conseguinte verifica-se uma evolução e uma crescente preocupação em publicar para o exterior as ações internas.

A divulgação ambiental pelas empresas é justificada por vários autores, como uma preocupação em legitimar as suas actividades, Gray *et al.* (1995).

As empresas existem baseadas na teoria da política económica, que nos diz que a política, a economia e a sociedade compactuam entre si e que não podem ser analisadas em separado. Por conseguinte a teoria da legitimidade explica que as empresas não têm direitos exclusivos dos recursos naturais, pelo que têm que divulgar as suas ações por uma questão de legitimidade das suas atividades na área ambiental, questão fundamental para se inserirem na sociedade, numa economia e numa política ambiental transparente. Pelo que se não o fizerem, a sua sobrevivência enquanto organização pode mesmo estar ameaçada. Foi o caso do estudo abordado por Branco *et al.* (2008), em que a empresa apesar de divulgar as suas práticas ambientais, tal facto não foi impedimento para os problemas relativos à coíncineração. Assim sendo, esta teoria vem garantir que sempre que um recurso seja indispensável para a produção da empresa, sejam implementadas estratégias para que este seja utilizado de forma responsável e legítima. Sendo a divulgação da atividade ambiental, um meio de legitimar a empresa. Um compromisso para com a sociedade.

Quando analisamos a divulgação ambiental, existem outras teorias que a sustentam, como já foi referido a teoria da política económica, a teoria da política da legitimidade, mas também a teoria dos *stakeholder*. Estando as organizações posicionadas cada vez mais a uma escala global, os *stakeholder* são grupos de influência, muitos poderosos. A importância dada ao ambiente

noutros países, obriga as organizações a agirem de acordo com as expectativas desses grupos de influência. Gray *et al.* (1995), baseia o seu estudo nesta teoria.

Em Portugal a divulgação das matérias ambientais tem sido efetuada nos relatórios e contas e nos relatórios de sustentabilidade, apesar do seu contributo ser mais elevado aquando da divulgação nos relatórios e contas, uma vez que este apresenta valores concretos e mais especificados.

O Relatório e Contas é constituído por vários documentos:

- ✓ -Relatório de gestão;
- ✓ -Balanço;
- ✓ -Demonstração de resultados;
- ✓ -Demonstração das alterações na posição financeira (Capital);
- ✓ -Demonstração de fluxos de caixa;
- ✓ -Anexo.

Na NCRF 26, nos parágrafos 48 a 51, é sugerido que as matérias ambientais sejam divulgadas em dois dos documentos do relatório e contas: no relatório de gestão e no anexo. Refere que: “As informações ambientais devem ser divulgadas na medida em que sejam materialmente relevantes para a avaliação do desempenho financeiro ou para a posição financeira da entidade.” Não se refere a informação a divulgar nem no balanço, nem na demonstração de resultados, uma vez que o modelo aprovado apresenta a informação agrupada por grandes rubricas, estando os valores ambientais incluídos.

O conteúdo do Relatório de Gestão está definido no Art.º 66 do Código das Sociedades Comerciais (CSC), pelo que, transcreve-se o seu conteúdo, dada a sua relevância:

Art.º 66 - CSC - 3-Na medida do necessário à compreensão da evolução dos negócios, do desempenho ou da posição da sociedade, a análise prevista no número anterior deve abranger tanto os aspetos financeiros como, quando adequado, referências de desempenho não financeiras relevantes para as atividades específicas da sociedade, incluindo informações sobre questões ambientais e questões relativas aos trabalhadores. (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro)

Pelo exposto as empresas devem atender não só à NCRF 26, mas também ao Art.º 66 CSC, para assim cumprirem com o seu dever de divulgação de matérias ambientais.

Segundo Eugénio (2011), os assuntos a abordar no Relatório de Gestão sobre matérias ambientais são:

- ✓ - Políticas e programas adotados pela empresa relativamente à proteção ambiental, nomeadamente à sua prevenção.
- ✓ - Medidas de proteção ambiental impostas pela legislação ambiental.
- ✓ - Melhorias efetuadas em áreas chave, para a proteção ambiental.
- ✓ - Informação de desempenho ambiental, de acordo com o setor de atividade da empresa, como por exemplo:
 - Consumo de energia;
 - Consumo de matéria-prima;
 - Consumo de água;
 - Emissões;
 - Remoção de resíduos.

Já no anexo a partir da nota 5 e segundo o parágrafo 50 da NCRF 26, sob a epígrafe “Informações sobre matérias ambientais” deve ser divulgado o seguinte:

1. Descrição das bases de mensuração adotadas assim como os métodos utilizados dos ajustamentos de valor, respeitante às matérias ambientais.
2. Incentivos públicos, recebidos ou atribuídos, relativamente a proteção ambiental:
 - Especificação das condições associadas à concessão de cada incentivo;
 - Tratamento contabilístico adotado.
3. Informações sobre as provisões de carácter ambiental.
4. Passivos de carácter ambiental, materialmente relevante, incluídos em cada uma das rubricas do balanço.
5. Para cada passivo de carácter ambiental materialmente relevante:
 - Descrição da respetiva natureza;
 - Indicação do calendário e das condições da sua liquidação;
 - Explicação dos danos e das leis ou regulamentos que exigem a sua reparação e as medidas de restauro ou prevenção adotadas ou propostas.
6. Política contabilística adotada no caso de dispêndios de longo prazo referentes ao restauro dos locais, ao encerramento e desmantelamento.
7. Passivos contingentes de carácter ambiental.

8. Quantia capitalizada, durante o período de referência, dos dispêndios de carácter ambiental.
9. Quantia dos dispêndios de carácter ambiental imputados a resultados e base em que tais quantias foram calculadas.
10. Dispêndios significativos incorridos com multas e outras penalidades pelo não cumprimento dos regulamentos ambientais e indemnizações pagas a terceiros.
11. Dispêndios de carácter ambiental extraordinários imputados a resultados.
12. Emissão de gases com efeito de estufa:
 - ✓ Em toneladas de dióxido de carbono equivalente, e respetiva valorização;
 - ✓ Licenças de emissão de gases com efeitos de estufa, em toneladas de dióxido de carbono e respetivas quantias;
 - ✓ Penalizações relacionadas com a emissão de gases com efeito de estufa.

Como já salientado a NCRF 26 não faz referência a divulgação de contas ambientais no balanço e na demonstração de resultados, contundo o código de contas deve ser adaptado consoante a especificidade da empresa de forma a obter a melhor informação para elaboração do relatório de gestão e do anexo, assim como produzir a melhor informação para a gestão, podendo ter deste modo um grande peso na tomada de decisões.

4 – Matérias Ambientais – Normativo Contabilístico

Em Portugal foi publicada a NCRF 26. Esta norma vem adotar a Recomendação da Comissão Europeia de 30 de maio de 2001 respeitante ao reconhecimento, mensuração e divulgação de matérias ambientais nas contas anuais e no relatório de gestão das sociedades, publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias de 13 de junho de 2001. Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas referem-se às adotadas pela União Europeia através dos regulamentos publicados na sequência do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho e, em conformidade com o texto original de regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro.

O seu objetivo é o de enumerar os” ... critérios para o reconhecimento, mensuração e divulgação relativos aos dispêndios de carácter ambiental, aos passivos e riscos ambientais e aos ativos com eles relacionados resultantes de transações e acontecimentos que afetem, ou sejam suscetíveis de afetar, a posição financeira e os resultados da entidade relatada.”. Assim como, “... identifica também o tipo de informação ambiental que é apropriado divulgar, relativamente à

atitude da entidade face às matérias ambientais e ao comportamento ambiental da entidade, na medida em que possam ter consequências para a sua posição financeira.”

Além da NCRF 26, outras normas fazem referência a questões ambientais:

- ✓ NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras - Refere a necessidade de divulgar no anexo informações de carácter ambiental;
- ✓ NCRF 3 – Adoção pela primeira vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro - Refere a possibilidade das provisões para matérias ambientais poderem ter de ser mensurados segundo critérios diferentes;
- ✓ NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis - Refere a possibilidade de um ativo fixo tangível ser adquirido por razões de segurança ou ambiente;
- ✓ NCRF 19 – Contratos de Construção - Refere que os contratos de construção incluem contratos para a destruição ou restauração de ativos e a restauração do ambiente após a demolição de ativos;
- ✓ NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e ativos Contingentes - Faz várias referências ao meio ambiente.

A nível internacional, as IAS, conhecidas desde 2001 como, IFRS são um conjunto de pronunciamentos de contabilidade internacionais publicados e revisados pelo IASB. Nessas normas existem algumas referências sobre matérias ambientais.

Eugénio (2011:14), enumera-as:

- ✓ NIC 1:” Apresentação de Demonstrações Financeiras” – referência à apresentação do relatório ambiental;
- ✓ NIC 16: “Ativos Fixos Tangíveis” – o ativo fixo tangível pode ser adquirido por razões de segurança ou ambiente;
- ✓ NIC 36: “Imparidades de Ativos” – perdas de valor que se verifiquem por questões ambientais;
- ✓ NIC 37: “Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes” – inclui várias alusões ao meio ambiente. No apêndice C – provisão para custos ambientais, a finalidade é ilustrar a aplicação das normas ajudando a clarificar o seu sentido;
- ✓ NIC 38: “Ativos Intangíveis” – Tratamento contabilístico dos ativos intangíveis: a empresa pode deter alguns ativos relacionados com questões ambientais.

Capítulo III – Metodologia

1 - Objetivo

Neste estudo elaborou-se a seguinte questão principal:

Qual foi tratamento e utilização dos gastos ambientais como parte da contabilidade ambiental produzida nas empresas certificadas pela ISO 14001, em Portugal e qual o benefício retirado desse tratamento e utilização?

Campos *et al.* (2013), referem que, a análise efetuada entre 2001 e 2012, a artigos científicos relacionados com gastos ambientais, identificam oportunidades de pesquisa no tema.

Para alcançar os objetivos propostos, apresenta-se no próximo ponto o desenho da investigação.

2 - Desenho da Investigação

Quivy e Campenhoudt (1992:24) no seu Manual de Investigação em Ciências Sociais, referem que uma boa investigação necessita de um desenho, através do qual a pesquisa desloca-se, percorrendo um caminho traçado e calculado.

“Fundamentalmente, o problema do conhecimento científico põe-se da mesma maneira para os fenómenos sociais e para os fenómenos naturais: em ambos os casos há hipóteses teóricas que devem ser confrontadas com dados de observação ou de experimentação. Toda a investigação deve, portanto, responder a alguns princípios estáveis e idênticos, ainda que vários percursos diferentes conduzam ao conhecimento científico.”

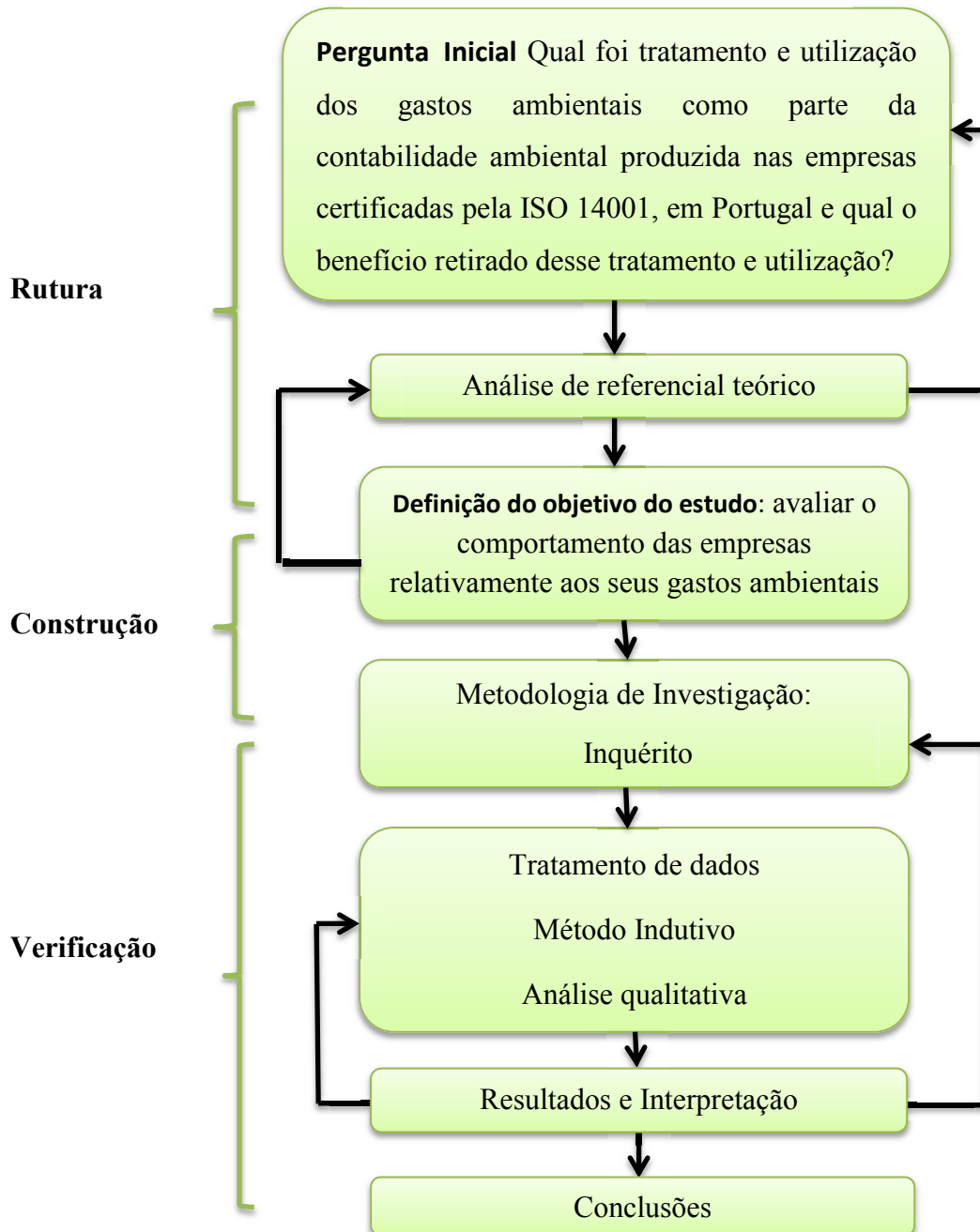
Fazem referência a três atos do procedimento:

- A Rutura - segundo o autor ao longo dos tempos, tecem-se ideias e opiniões, sobre diversos assuntos. Neste ponto temos que romper com essas falsas evidências e estruturar, basear e fundamentar o nosso estudo com um referencial teórico adequado ao tema.
- A Construção - só com um sistema conceptual organizado, se consegue passar para esta fase. Está-se em condições de erguer proposições explicativas dos fenómenos a estudar e definir o plano de pesquisa, a metodologia a aplicar e os resultados que se advêm.
- A Verificação - na medida em que uma proposição, só tem direito ao estatuto científico, quando verificada pelos factos.

Estes três procedimentos não são estáticos, pelo contrário constituem-se mutuamente, derivando segundo o autor em sete etapas, podendo existir entre elas, circuitos de retroação, se assim for imperativo.

Aplicando este procedimento ao estudo em causa, elaborou-se o seguinte desenho da investigação.

Figura 1-Desenho da Investigação



Fonte: Elaboração própria, baseado em Quivy e Campenhoudt, L. (1992)

A metodologia de investigação por inquérito a utilizar neste estudo, considera as opiniões dos inquiridos assim como dos dados factuais do objeto a investigar. Assim, o instrumento de pesquisa, denominado inquérito permite recolher os dados que após serem tratados através ou não de métodos estatísticos, produzem resultados. A análise e interpretação desses dados produzem informação conclusiva, por forma a atingir os objetivos do estudo.

Assim, Ferreira e Sarmento in Major e Vieira (2009:179) apresentam a seguinte tabela que enumera os passos metodológicos utilizados num inquérito:

Tabela 3 - Metodologia de investigação por inquérito

-
- ✓ Definição dos objectivos da investigação
 - ✓ Definição do universo ou população da investigação
 - ✓ Definição da unidade de análise
 - ✓ Definição da amostra
 - ✓ Seleção do processo de amostragem
 - ✓ Cálculo da dimensão da amostra
 - ✓ Identificação do grau de confiança e do nível de significância
 - ✓ Cálculo do nível de precisão ou erro
 - ✓ Conceção e elaboração do questionário
 - ✓ Teste de coerência e validação do questionário
 - ✓ Pré-teste ao questionário
 - ✓ Elaboração do questionário definitivo
 - ✓ Plano de implementação do inquérito
 - ✓ Trabalho de campo de obtenção de respostas
 - ✓ Receção e análise dos questionários
 - ✓ Codificação das perguntas do questionário
 - ✓ Avaliação dos dados do questionário
 - ✓ Construção e validação da base de dados
 - ✓ Classificação dos dados em função da escala
 - ✓ Métodos estatísticos de análise dos dados
 - ✓ Análise e interpretação das respostas ao questionário
 - ✓ Conclusões do inquérito
-

Fonte: Major e Vieira (2009)

Em relação à análise de dados, neste estudo organizou-se os dados segundo técnicas descritivas, utilizando tabelas dinâmicas, de modo a proceder-se a uma análise qualitativa de componentes principais.

A análise foi ainda efetuada segundo o Método Indutivo, sendo a indução um processo mental, a partir do qual e partindo de dados particulares e constatados, infere-se uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas. Por conseguinte o objetivo desta análise pretende chegar a conclusões cujo conteúdo é muito mais amplo do que o das premissas nas quais se basearam.

Para Souza (1976:64), a força indutiva dos argumentos por enumeração tem como justificativo os seguintes princípios:

“a) - Quanto maior a amostra, maior a força indutiva do argumento;

b) - Quanto mais representativa a amostra, maior a força indutiva do argumento”

3 - Caracterização e dimensão da amostra

O tecido empresarial português é constituído essencialmente por pequenas e médias empresas.

A Recomendação da Comissão das Comunidades Europeias (2003/361/CE) de 6 de maio de 2003, considera que as empresas dividem-se por categorias de acordo com os efetivos e limiares financeiros. O artigo 2º do anexo da mesma define o seguinte:

1. A categoria das Micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.
2. Na categoria das PME, uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros.
3. Na categoria das PME, uma microempresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.

O Decreto-lei nº 158/2009 de 13 de julho que aprova o Sistema de Normalização Contabilística, no seu art.º 9 define:

- Microentidades as empresas que, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a. Total do balanço: (euro) 350 000;
- b. Volume de negócios líquido: (euro) 700 000;
- c. Número médio de empregados durante o período: 10.

- Pequenas Entidades aquelas que, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a. Total do balanço: (euro) 4 000 000;
- b. Volume de negócios líquido: (euro) 8 000 000;
- c. Número médio de empregados durante o período: 50.

- Médias entidades são aquelas que, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a. Total do balanço: (euro) 20 000 000;
- b. Volume de negócios líquido: (euro) 40 000 000;
- c. Número médio de empregados durante o período: 250.

- Grandes entidades são as entidades que, à data do balanço, ultrapassem dois dos três limites referidos no número anterior.

Face a estes dois critérios a análise relativamente à classificação quanto à dimensão da empresa, pode não ser uniforme, todavia o critério adotado na generalidade dos estudos portugueses e pelo Instituto Nacional de Estatística é o da Recomendação da Comissão Europeia.

O Decreto-lei nº 158/2009 de 13 de julho, sofreu alterações legislativas em julho de 2015, contudo a amostra deste estudo é referente ao período de fevereiro de 2014, pelo que não se considera estas alterações pertinentes para o efeito.

O universo do nosso estudo são as empresas certificadas em Portugal pela ISO 14001, em fevereiro de 2014. O estudo publicado pelo INE em 2012, referente ao período de 2004-2010, refere que as Micro, pequenas e médias empresas (PME) portuguesas representam 99,9% do tecido empresarial Português e são responsáveis por dois terços (60,9%) do volume de negócios do sector empresarial português. Por conseguinte, a importância das grandes empresas portuguesas não se reflete no total das empresas existentes, já que são 0,1% do tecido empresarial português sendo responsáveis por 39,4% do volume de negócios.

“Estes valores refletem um sector empresarial composto maioritariamente por PME não financeiras e por empresários em nome individual e trabalhadores independentes”, lê-se no comunicado do estudo do INE 2012, Empresas em Portugal.

O universo deste estudo segue esta tendência.

A população foi definida pela base de dados do IPAC (Instituto Português de Acreditação) através da sua listagem de empresas certificadas pela ISO 14001 em Portugal. Esta base de dados lista as entidades cujo sistema de gestão tenha sido certificado no âmbito da acreditação IPAC. A informação é atualizada semestralmente pelo IPAC, e o seu conteúdo é da exclusiva responsabilidade dos organismos de certificação que a forneceram. A elaboração deste estudo teve como base a atualização pelo IPAC de 2014-02-12.

O universo do estudo tem uma dimensão de 922 empresas, estando estas agrupadas por distritos, da seguinte forma:

Tabela 4 - Universo por distrito

Distrito	Nº de empresas
Lisboa	306
Porto	150
Aveiro	97
Braga	86
Leiria	59
Setúbal	56
Coimbra	36
Viseu	23
Santarém	23
Faro	19
Viana do Castelo	13
Évora	10
Vila Real	10
Castelo Branco	10
Portalegre	8
Guarda	6
Beja	5
Bragança	5
TOTAL	922

Fonte: Elaboração Própria, com base nos dados do IPAC

4 - Recolha de dados

O inquérito por questionário como refere Reis (2010:91), é uma técnica de observação que tem como objetivo recolher informações baseando-se numa série ordenada de perguntas que devem ser respondidas, por escrito, pelo respondente, de forma a avaliar as atitudes, as opiniões

e o resultado dos sujeitos ou recolher qualquer outra informação junto dos mesmos. A vantagem do questionário consiste na facilidade com que se interroga um elevado número de pessoas, num curto espaço de tempo.

Assim sendo, a recolha de dados foi efetuada através de inquérito, (Apêndice 1), enviado às empresas certificadas pela ISO 14001, entre 23 de setembro de 2014 e 18 de fevereiro de 2015, construído na aplicação do Google Drive/Forms e acedido por hiperligação. O questionário foi enviado a todas as empresas do universo, ou seja, 922 empresas, através de um email, com carta de apresentação (Apêndice 2), para os emails pesquisados nos respectivos sites ou em sites de informações de empresas. Conforme se observa na Tabela 5, obtiveram-se 109 respostas oriundas de 14 distritos dum total de 18, representando 11,82% do universo, ou seja, uma taxa de resposta de 12,91% Do universo de 922 empresas, 78 emails foram devolvidos, devido ao facto de não se ter encontrado contactos corretos. Na sua maioria os endereços electrónicos, estavam desatualizados ou desativados.

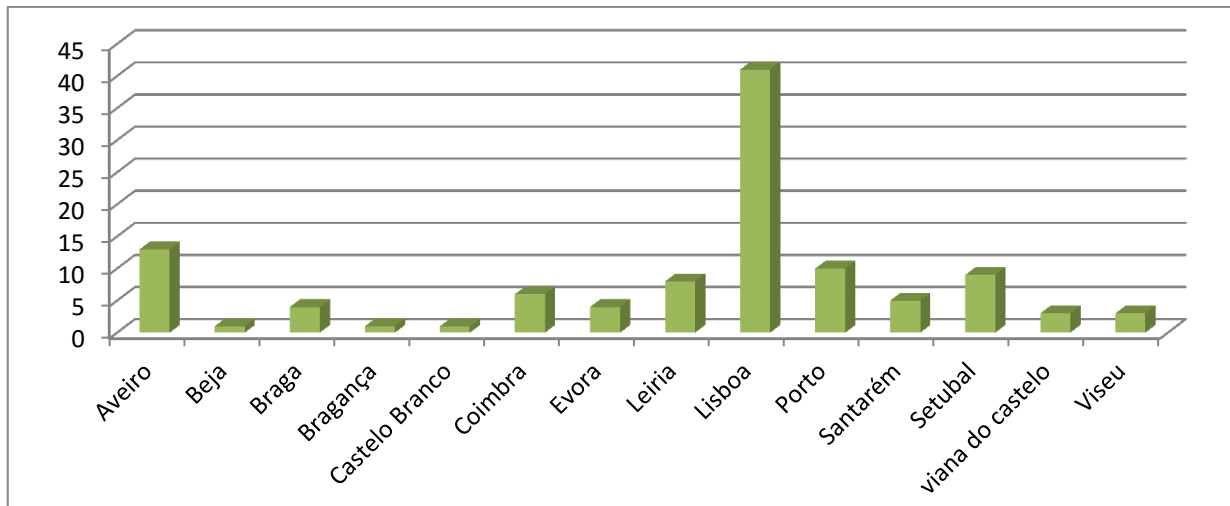
Tabela 5 - Percentagem de respostas obtidas por distrito

<i>Distritos</i>	<i>Total Empresas</i>	<i>Empresas contactadas</i>	<i>Empresas não contactadas</i>	<i>Respostas obtidas</i>	<i>%Respostas Distrito</i>
Lisboa	306	261	45	41	15,70%
Porto	150	135	15	10	7,4%
Aveiro	97	91	6	13	14,28%
Braga	86	77	9	4	5,19%
Leiria	59	59	0	8	13,55%
Setúbal	56	56	0	9	16,07%
Coimbra	36	36	0	6	16,66%
Santarém	23	22	1	5	22,72%
Viseu	23	23	0	3	13,04%
Faro	19	17	2	0	0%
Viana do Castelo	13	13	0	3	23,07%
Castelo Branco	10	10	0	1	10%
Évora	10	10	0	4	40%
Vila Real	10	10	0	0	0%
Portalegre	8	8	0	0	0%
Guarda	6	6	0	0	0%
Beja	5	5	0	1	20%
Bragança	5	5	0	1	20%
Totais	922	844	78	109	12,91%

Fonte: Elaboração própria

Na figura nº 2, podem observar-se o nº de respostas, verificando-se um maior nº de respostas no distrito de Lisboa, sendo este o distrito onde se concentram o maior nº de empresas certificadas pela ISO 14001, em Portugal, e conseqüentemente uma maior preocupação com as questões ambientais, quer sejam legislativas, quer sejam contabilísticas.

Figura 2-Respostas obtidas por Distrito



Elaboração própria

Tabela 6 - Distrito das empresas da amostra

Qual o distrito desta empresa/organização?	Total
Lisboa	37,61%
Aveiro	11,93%
Porto	9,17%
Setúbal	8,26%
Leiria	7,34%
Coimbra	5,50%
Santarém	4,59%
Braga	3,67%
Evora	3,67%
Viana do castelo	2,75%
Viseu	2,75%
Bragança	0,92%
Castelo Branco	0,92%
Beja	0,92%
Total Geral	100,00%

Elaboração própria

5 - Estrutura do inquérito

O inquérito, (Apêndice 1) foi elaborado com base nos estudos de Cunha *et al.* (2009) e Auler (2002), estando dividido em quatro pontos essenciais:

- ***Informação e caracterização da empresa***

Questão nº 1 - Qual o enquadramento jurídico desta empresa/organização?

Questão nº 2 - Qual a distribuição do capital social nesta empresa?

Questão nº 3 - Qual o CAE da empresa?

Questão nº 4 - Quantos trabalhadores tem a empresa?

Questão nº 5 - Há quanto tempo está a empresa certificada pela ISO 14001?

Questão nº 6 - A contabilidade ambiental é aplicada nesta empresa?

Questão nº 7 - Qual o grau de importância atribuída à contabilidade ambiental na gestão empresarial?

Questão nº 19 - Qual o distrito desta empresa/organização?

Questão nº 20 - Qual a categoria profissional de quem respondeu ao inquérito?

- ***Qual o tratamento (Reconhecimento, mensuração, registo e divulgação)***

Questão nº 8 - Quando reconhece gastos ambientais quais os aspetos que considera?

Questão nº 9 - Como classifica os gastos ambientais que reconhece?

Questão nº 10 - Se respondeu gastos voluntários por favor enumere-os..

Questão nº 11 - Se respondeu gastos involuntários por favor enumere-os

Questão nº 12 - Como foram contabilizados os gastos na empresa, com a implementação e certificação da ISO 14001?

Questões nº 13 - No plano de contas da empresa, existem contas específicas destinadas à contabilização de gastos ambientais?

Questão nº 14 - As ações da empresa destinadas ao controle, preservação e recuperação do meio ambiente quando demonstradas, são divulgadas?

- ***Qual a utilização?***

Questão nº 15 - A informação contabilística de carácter ambiental chega aos órgãos de gestão através de:

- Demonstrações Financeiras?

- Mapas de controlo interno?

- Ambos?

- Outros?

Questão nº 16 - A contabilização dos gastos ambientais permite:

- Uma maior informação e reporte que se reflete numa gestão mais eficaz?
- Apenas obter benefícios a nível contabilístico?
- O conjunto dos dois itens anteriores?
- Outro:

- **Qual o benefício?**

Questão nº 17 - Após a empresa ter sido certificada pela ISO 14001, qual foi o principal resultado alcançado?

Questão nº 18 - Qual o principal benefício que a utilização da contabilidade ambiental trouxe para esta empresa?

Foi efetuado um pré-teste ao questionário, utilizando-se uma amostra de 10 profissionais de contabilidade, aceitando-se o questionário como válido, pelo que passou a definitivo.

O questionário foi enviado por endereço eletrónico, com uma carta de apresentação, (Apêndice 2) dirigida às empresas do universo, nomeadamente ao sector de contabilidade ou de qualidade ambiental. O envio foi efetuado através do correio eletrónico institucional de aluno, fornecido pela Escola Superior de Gestão e Tecnologia de Santarém. Este correio foi monitorizado diariamente durante o período de envio do inquérito, sendo as devoluções de correio, quer por endereço incorreto, por caixa de receção cheia, endereço desativado, etc., trabalhadas de modo a proceder-se ao reenvio correto, não conseguindo contactar apenas 78 empresas, das 922, que comporta o universo.

Após o fecho do período de receção dos inquéritos, as respostas obtidas foram transpostas para uma folha cálculo (Microsoft Excel 13), onde através da construção de tabelas dinâmicas, os dados foram agrupados de acordo o objetivo do trabalho.

Na Tabela 7 verifica-se que o nº de respostas está equilibrado entre os profissionais de Contabilidade e de Qualidade Ambiental

Tabela 7 - Categoria profissional de quem respondeu ao inquérito

Qual a categoria profissional de quem respondeu ao questionário?	Total
Profissional de Contabilidade e/ou Gestão	55,97%
Profissional de Qualidade/Ambiente	44,03%
Total Geral	100,00%

Elaboração própria

Capítulo IV - Resultados do estudo

1 - Análise dos resultados obtidos no inquérito

Com o objectivo de avaliar o comportamento das empresas portuguesas face aos seus gastos, apresenta-se em seguida as tabelas dinâmicas baseadas nas respostas obtidas no inquérito sendo que numa primeira fase, procede-se à caracterização das empresas que participaram no estudo.

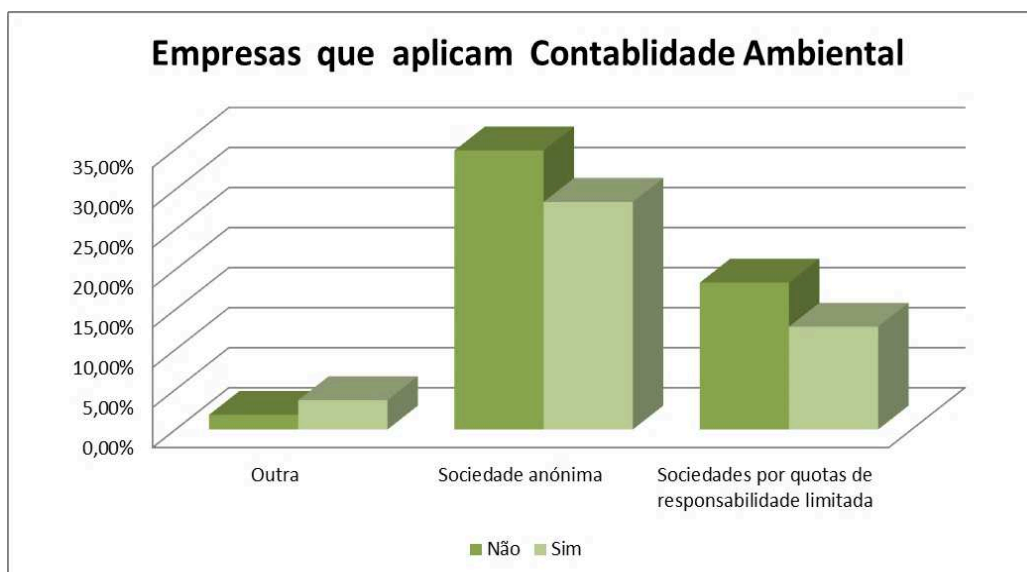
Tabela 8 - Enquadramento Jurídico

Qual o enquadramento jurídico desta empresa/organização?	Total
Sociedade anónima	63,30%
Sociedades por quotas	31,19%
Outra	5,50%
Total Geral	100,00%

Elaboração Própria

A maioria das empresas certificadas pela ISO 14001, são sociedades anónimas, como observado na Tabela 8. Como constataram Santos *et al.* (2001), os grandes grupos estão cada vez mais agindo de maneira responsável, devido às exigências do mercado. As grandes empresas têm mais recursos e capacidades para gerir as questões ambientais. O que se confirma quando se relaciona com a questão de utilizar ou não contabilidade ambiental.

Figura 3 - Empresas que aplicam Contabilidade Ambiental



Elaboração própria

Apesar da percentagem de empresas que utilizam contabilidade ambiental ser menor, que as que não utilizam, verifica-se através da Tabela 9, um acréscimo comparativamente ao estudo de

Santos (2004), que concluí que 38,9%, das empresas inquiridas detêm na contabilidade interna registos ambientais.

Tabela 9 - Produção de informação financeira ambiental

A contabilidade ambiental é aplicada nesta empresa?	Total
Não	55,05%
Sim	44,95%
Total Geral	100,00%

Elaboração própria

Comparando com o mesmo estudo, Santos (2004) verifica-se na Tabela 10 que as empresas de capital nacional, continuam a ser as mais representativas, o que demonstra que o interesse nacional relativamente às questões ambientais tem vindo a crescer ao longo dos anos, quer seja por motivos legais, de imagem ou de responsabilidade ambiental. O programa ECOXXI, é um exemplo de crescente preocupação ambiental.

Tabela 10 - Distribuição do capital

Qual a distribuição do capital social nesta empresa?	Total
Privado nacional	69,72%
Privado estrangeiro	13,76%
Público	12,84%
Outro	3,67%
Total Geral	100,00%

Elaboração própria

Quanto à dimensão de empresa, analisando o número de trabalhadores, verifica-se na Tabela 11, que as médias empresas e as PME², constituem a maior percentagem de empresas certificadas pela ISO 14001, o que indica um crescente interesse por esta temática. Segundo Carvalho e Monteiro (2003), as PME's têm grande dificuldade em suportar elevados gastos, ambientais e sendo o tecido empresarial em Portugal constituído maioritariamente por PME's, é necessário considerar esta questão no seio da gestão e da contabilidade empresarial.

² PME-Pequeñas e Médias empresas com menos de 250 trabalhadores.

Tabela 11 - Nº de trabalhadores

Quantos trabalhadores tem a empresa?	Total
1-50	33,03%
51-100	17,43%
101-500	37,61%
501-1000	3,67%
Mais de 1000	8,26%
Total Geral	100,00%

Elaboração própria

Quando se aborda a questão da data de certificação, verifica-se na Tabela 12, que a maioria das empresas fê-lo a partir do ano 2001, com mais incidência entre 2004 e 2012, o que se justifica pelo facto da Norma 14001 ser recente, tendo havido uma crescente adesão desde 1996, ano da sua publicação pela *International Organization for Standardization* (ISO). Segundo Caseirão (1998), a ISO 14001 têm reconhecimento internacional e incorpora grande parte da experiência recolhida pelas normas publicadas anteriormente. Já Eugénio (2004), refere um estudo de Santos e Videira (2002), onde se demonstra precisamente essa evolução entre 1996 e 2001.

Tabela 12 - Tempo de certificação da empresa pela ISO 14001

Há quanto tempo está a empresa certificada pela ISO 14001?	Total
Menos de 1 ano	2,75%
1 a 2 anos	11,01%
2 a 5 anos	32,11%
5 a 10 anos	43,12%
Mais de 10 anos	11,01%
Total Geral	100,00%

Elaboração própria

Realizando uma análise sectorial em relação á utilização da contabilidade ambiental, verifica-se na Tabela 13, que o sector que mais se evidencia é o da Indústria Transformadora, sector C. No estudo de Carvalho e Monteiro (2002), pode verificar-se que os sectores de fabricação de produtos minerais não metálicos e de equipamentos elétricos são os que mais divulgam informação ambiental. Foi demonstrado assim que já existia uma preocupação ambiental no sector da industria transformadora. A revisão 3 do CAE, veio alterar e renomear alguns sectores de atividade pelo que a comparação entre estudos não pode ser feita de forma direta, contudo os sectores mencionados no estudo de Carvalho e Monteiro (2002), inserem-se na Indústria Transformadora.

Em seguida temos o sector E (captação, tratamento e distribuição de água, saneamento, gestão de resíduos e despoluição), que mostra o crescente interesse por parte destas empresas, na utilização

da contabilidade ambiental como uma ferramenta de gestão e apoio na decisão. Grandes empresas continuam a poluir os rios, como o caso do rio Almonda, que por sua vez polui a reserva natural do Paul do Boquilobo. O terceiro sector mais relevante foi o sector M, das atividades de consultoria, das científicas, das técnicas e similares, significando que os sectores mais técnicos e científicos, também apresentam cada vez muito mais interesse pela contabilidade ambiental, transparecendo responsabilidade ambiental e cooperação com as preocupações de sustentabilidade. Os restantes sectores menos expressivos, revelam, no entanto, um crescimento contínuo da importância deste tema na vida das empresas portuguesas.

Tabela 13 - Aplicação da Contabilidade Ambiental por sectores de atividade

CAE	A contabilidade ambiental é aplicada nesta empresa?		
	Não	Sim	Total Geral
C - Indústrias transformadoras	20,18%	19,27%	39,45%
E - Captação, tratamento e distribuição de água, saneamento, gestão de resíduos e despoluição	9,17%	6,42%	15,60%
M - Atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares	9,17%	4,59%	13,76%
N - Atividades administrativas e dos serviços de apoio	3,67%	2,75%	6,42%
G - Comércio por grosso e a retalho, reparação de veículos automóveis e motociclos	3,67%	2,75%	6,42%
H - Transportes e armazenagem	4,59%	0,92%	5,50%
F – Construção	1,83%	2,75%	4,59%
I - Alojamento, restauração e similares	0,92%	1,83%	2,75%
J - Atividades de informação e de comunicação	0,00%	1,83%	1,83%
S - Outras actividades de serviços	0,92%	0,00%	0,92%
L - Atividades imobiliárias	0,00%	0,92%	0,92%
R - Atividades artísticas, de espectáculos, desportivas e recreativas	0,92%	0,00%	0,92%
D - Electricidade, gás, vapor, água quente e fria e ar frio	0,00%	0,92%	0,92%
Total Geral	55,05%	44,95%	100,00%

Elaboração própria

Numa abordagem geral, e segundo uma adaptação à escala de Likert, é interessante verificar na Tabela 14, que 49,54% dos inquiridos considera a contabilidade ambiental importante, 11, 01%, considera Muito Importante e 5,50% Extremamente importante. Faroni *et al.* (2010), concluem que ainda existe uma grande falta de conhecimento sobre contabilidade ambiental por

parte dos gestores. As respostas evidenciam que estamos perante uma mudança de mentalidade e consciência ambiental e empresarial.

Tabela 14 - Importância da Contabilidade Ambiental

Qual o grau de importância atribuída à contabilidade ambiental na gestão empresarial?	Total
Extremamente importante	5,50%
Muito importante	11,01%
Importante	49,54%
Pouco importante	23,85%
Nada importante	10,09%
Total Geral	100,00%

Elaboração própria

A partir deste ponto entra-se na análise concreta do objetivo desta dissertação, **qual o tratamento a nível de reconhecimento, mensuração, registo e divulgação dos gastos ambientais?**

Na Tabela 15, 33,03% das empresas responderam que quando reconhecem gastos ambientais, consideram o valor acrescentado que os mesmos trazem para a atividade da empresa, assim como se preocupam em estabelecer critérios de medida e valorização específicos para cada caso, cada área. Já 15,60%, considera um sacrifício económico com o objetivo de prevenir a contaminação e a recuperação dos recursos naturais. Sendo esta questão de resposta múltipla, ou seja, os inquiridos podiam escolher várias opções e não apenas uma, verificou-se uma série de combinações entre as três primeiras opções, descritas na tabela seguinte, salientando que apenas 2,75% considera outros aspetos.

Tabela 15 - Reconhecimento de gastos ambientais

Quando reconhece gastos ambientais quais os aspetos que considera?	Total
A geração de um valor acrescentado na atividade da empresa, com o investimento realizado	33,03%
A necessidade de estabelecer critérios de medida e valorização que serão específicos a cada caso	33,03%
A realização de um sacrifício económico com o objetivo de prevenir a contaminação e a recuperação dos recursos naturais	15,60%
A necessidade de estabelecer critérios de medida e valorização que serão específicos a cada caso, A geração de um valor acrescentado na atividade da empresa, com o investimento realizado	7,34%
A necessidade de estabelecer critérios de medida e valorização que serão específicos a cada caso, A realização de um sacrifício económico com o objetivo de prevenir a contaminação e a recuperação dos recursos naturais, A geração de um valor acrescentado na atividade da empresa, com o investimento realizado	4,59%
Outro	2,75%
A necessidade de estabelecer critérios de medida e valorização que serão específicos a cada caso, A realização de um sacrifício económico com o objetivo de prevenir a contaminação e a recuperação dos recursos naturais	1,83%
A necessidade de estabelecer critérios de medida e valorização que serão específicos a cada caso, A geração de um valor acrescentado na atividade da empresa, com o investimento realizado, a Missão da empresa	0,92%
A realização de um sacrifício económico com o objetivo de prevenir a contaminação e a recuperação dos recursos naturais, A geração de um valor acrescentado na atividade da empresa, com o investimento realizado	0,92%
Total Geral	100,00%

Elaboração própria

A classificação que se atribui aos gastos ambientais, é importante, na medida em que a análise resultante pode ser mais ou menos específica. Tudo depende da importância que os gestores lhe atribuem. A repartição dos gastos operacionais/não operacionais teve uma resposta de 33,94%, como se verifica na Tabela 16, seguida dos gastos voluntários ou involuntários, sendo que 13,76% já utiliza mesmo os três critérios mais relevantes, o que demonstra uma crescente preocupação, na medida em que uma análise mais eficaz e rigorosa tem sempre por base uma boa classificação.

Tabela 16 - Classificação de gastos ambientais

Como classifica os gastos ambientais que reconhece?	Total
Gastos ambientais operacionais/não operacionais	33,94%
Gastos ambientais voluntários/involuntários	14,68%
Gastos ambientais voluntários/involuntários, Gastos ambientais operacionais/não operacionais, Gastos ambientais preventivos/de recuperação ambiental	13,76%
Gastos ambientais voluntários/involuntários, Gastos ambientais operacionais/não operacionais	13,76%
Gastos ambientais preventivos/de recuperação ambiental	12,84%
Outros	4,59%
Gastos ambientais voluntários/involuntários, Gastos ambientais preventivos/de recuperação ambiental	3,67%
Gastos ambientais operacionais/não operacionais, Gastos ambientais preventivos/de recuperação ambiental	2,75%
Total Geral	100,00%

Elaboração própria

Ao questionar as empresas sobre que tipos de gastos voluntários praticavam, na Tabela 17, 8,26% responderam “Controlo de redução da emissão de resíduos” e “Formação ambiental de recursos humanos”. Os gastos voluntários são cada vez mais importantes, pois na prevenção dos mesmos está uma resposta eficaz, segura e economicamente vantajosa. Já 6,42% acrescentam a ” compra de ativos fixos tangíveis menos poluentes” e “a construção de infraestruturas, que diminuam o impacto ambiental”, 3,67% acrescentam ainda, “o investimento em projetos comunitários de consciencialização”. O investimento em eficiência ambiental, cada vez mais se torna na decisão mais apropriada. Assim como a responsabilidade social num futuro sustentável se impera. Por último, refere-se, o facto de que 45,87% consideram gastos voluntários outras opções não mencionadas no questionário.

A análise aos gastos voluntários é bastante importante, pois geralmente estes fazem parte de uma estratégia preventiva, própria de uma preocupação por parte das empresas com a sustentabilidade.

Tabela 17 - Gastos Voluntários

Se respondeu gastos voluntários por favor enumere-os?	Total
Outro	45,87%
Controlo de redução de emissão de resíduos, Formação ambiental de recursos Humanos	8,26%
Compra de ativos fixos tangíveis menos poluentes, Construção de infraestruturas que diminuam o impacto ambiental, Controlo de redução de emissão de resíduos, Formação ambiental de recursos humanos	6,42%
Controlo de redução de emissão de resíduos	5,50%
Formação ambiental de recursos humanos	5,50%
Construção de infraestruturas que diminuam o impacto ambiental, Controlo de redução de emissão de resíduos, Formação ambiental de recursos humanos	4,59%
Compra de ativos fixos tangíveis menos poluentes, Construção de infraestruturas que diminuam o impacto ambiental, Controlo de redução de emissão de resíduos, Formação ambiental de recursos humanos, Investimento em projetos comunitários de consciencialização	3,67%
Construção de infraestruturas que diminuam o impacto ambiental, Controlo de redução de emissão de resíduos	2,75%
Construção de infraestruturas que diminuam o impacto ambiental, Formação ambiental de recursos humanos	2,75%
Compra de ativos fixos tangíveis menos poluentes, Formação ambiental de recursos humanos	1,83%
Compra de ativos fixos tangíveis menos poluentes, Construção de infraestruturas que diminuam o impacto ambiental, Formação ambiental de recursos humanos	1,83%
Compra de ativos fixos tangíveis menos poluentes	1,83%
Construção de infraestruturas que diminuam o impacto ambiental	0,92%
Compra de ativos fixos tangíveis menos poluentes, Construção de infraestruturas que diminuam o impacto ambiental, Controlo de redução de emissão de resíduos, Formação ambiental de recursos humanos, Disponibilização <i>on-line</i> de informação ambiental.	0,92%
Compra de ativos fixos tangíveis menos poluentes, Controlo de redução de emissão de resíduos	0,92%
Compra de ativos fixos tangíveis menos poluentes, Controlo de redução de emissão de resíduos, Formação ambiental de recursos humanos	0,92%
Controlo de redução de emissão de resíduos, Formação ambiental de recursos humanos, Investimento em projetos comunitários de consciencialização ambiental	0,92%
Compra de ativos fixos tangíveis menos poluentes, Controlo de redução de emissão de resíduos, Formação ambiental de recursos humanos, Investimento em projetos comunitários de consciencialização ambiental	0,92%
Compra de ativos fixos tangíveis menos poluentes, Construção de infraestruturas que diminuam o impacto ambiental, Controlo de redução de emissão de resíduos	0,92%
Construção de infraestruturas que diminuam o impacto ambiental, Formação ambiental de recursos humanos, Investimento em projetos comunitários de consciencialização ambiental	0,92%
Compra de ativos fixos tangíveis menos poluentes, Construção de infraestruturas que diminuam o impacto ambiental	0,92%
Compra de ativos fixos tangíveis menos poluentes, Investimento em projetos comunitários de consciencialização ambiental	0,92%
Total Geral	100,00%

Elaboração própria

Santos *et al.* (2006), referem que os instrumentos de política ambiental podem ser descritos como uma estratégia das autoridades, de forma a promover e mudar comportamentos para alcançar a melhoria social. Estes instrumentos de política ambiental estão na origem de gastos involuntários. Na Tabela 18, verifica-se que 40,37%, responderam imposições legais a que a empresa está sujeita. Claramente demonstra a preocupação, cada vez mais explícita das empresas em seguir as imposições legais, participando assim de uma forma legítima na sustentabilidade do meio ambiente, assim como de forma consciente e clara. Mais 5,5% acrescentam coimas aplicadas e mais 4,59% indemnizações por danos causados. Assumir as responsabilidades faz parte da responsabilidade social das empresas.

Tabela 18 - Gastos Involuntários

Se respondeu gastos involuntários por favor enumere-os?	Total
Outro	44,95%
Imposições legais que a empresa esteja sujeita	40,37%
Imposições legais que a empresa esteja sujeita, Coimas aplicadas por falta de cumprimento legal	5,50%
Imposições legais que a empresa esteja sujeita, Coimas aplicadas por falta de cumprimento legal, indemnizações por danos causados	4,59%
Imposições legais que a empresa esteja sujeita, indemnizações por danos causados	1,83%
Imposições legais que a empresa esteja sujeita, Imposições normativas	0,92%
Coimas aplicadas por falta de cumprimento legal	0,92%
Indemnizações por danos causados	0,92%
Total Geral	100,00%

Elaboração própria

Uma ferramenta bastante útil na gestão ambiental das empresas, é a certificação pela ISO 14001, mas este investimento avultado nem sempre é facilmente suportado pelas empresas. Na Tabela 19, verifica-se que, 78,90% respondem que, reconheceram este gasto diretamente no respetivo exercício como gasto direto, o que significa que este investimento é diretamente considerado no resultado da empresa, podendo não ser um gasto tão elevado como poderia parecer inicialmente. Apenas 10,09% o amortiza em mais de um exercício, diluindo assim o gasto por vários exercícios.

Tabela 19 - Gastos com a certificação ISO 14001

Como foram contabilizados os gastos na empresa, com a implementação e certificação da ISO-14001?	Total
Reconhecidos imediatamente como despesas, afetando o resultado do respetivo exercício	78,90%
No ativo diferido para depreciação em mais de um exercício	10,09%
No ativo fixo tangível	6,42%
Outro	3,67%
Não se faz separação dos gastos de carácter ambiental	0,92%
Total Geral	100,00%

Elaboração própria

Como foi mencionado anteriormente, as empresas podem ajustar o seu código de contas consoante as suas necessidades e expectativas de análise. Ao questionar as empresas pertencentes ao universo deste estudo sobre o facto de possuírem contas específicas para gastos ambientais, verifica-se na Tabela 20, que apenas 33,03% o fazem, sendo que 14,68% reparte entre gastos operacionais e não operacionais e outros 14,68% apenas em gastos operacionais.

Tabela 20 - Contas para gastos ambientais

No plano de contas da empresa, existem contas específicas destinadas à contabilização de gastos ambientais, nomeadamente:	Total
Gastos ambientais operacionais	14,68%
Gastos ambientais não operacionais	0,92%
Ambos (operacionais e não operacionais)	14,68%
Não se faz essa repartição	66,97%
Provisão de Acidentes Ambientais	0,92%
Publicidade e Comunicação; Investimento & Desenvolvimento	0,92%
Gastos com certificações e acreditações	0,92%
Total Geral	100,00%

Elaboração própria

A divulgação das ações ambientais é bastante importante no contexto da sociedade, da economia e da política em que a empresa se encontra inserida. Larrinaga, (citado por Eugénio, 2010:104), conclui no seu estudo que apesar de se notar um aumento na divulgação de informação ambiental, por parte das empresas espanholas, essa percentagem é ainda muito baixa. Contudo, Eugénio (2010), conclui que existe um aumento da divulgação de informação ambiental à escala global.

Neste estudo e segundo a Tabela 21, 41,28% fá-lo nas demonstrações financeiras e no relatório de gestão, 28,44% no relatório de sustentabilidade e 14,68% no anexo.

Tabela 21 - Divulgação de ações ambientais

As ações da empresa destinadas ao controle, preservação e recuperação do meio ambiente, quando demonstradas, são divulgadas:	Total
Nas demonstrações financeiras e no relatório de gestão	41,28%
No relatório de sustentabilidade	28,44%
No anexo	14,68%
Outro	11,01%
No RUAS (Relatório único de atividade social)	4,59%
Total Geral	100,00%

Elaboração própria

As duas respostas seguintes, revelam qual a utilização dada à informação contabilística ambiental.

A resposta à questão nº15, na Tabela 22 revela que já existe alguma preocupação por parte dos órgãos de gestão em ter conhecimento de como a sustentabilidade ambiental se reflete na contabilidade e como esta pode influenciar a tomada de decisões. 46,79% afirmam consultá-la nos mapas de controlo interno, 31,19% consultam também as demonstrações financeiras e apenas uma pequena parte, 9,17% apenas consultam as demonstrações financeiras, sendo que 12,84% consultam outros mapas.

Tabela 22 - Divulgação de informação contabilística de carácter ambiental

A informação contabilística de carácter ambiental chega aos órgãos de gestão através de?	Total
Demonstrações financeiras	9,17%
Mapas de controlo interno	46,79%
Ambos (demonstrações financeiras e mapas de controlo interno)	31,19%
Outro	12,84%
Total Geral	100,00%

Elaboração própria

Como se acabou de referir, cada vez mais a informação ambiental devidamente tratada fornece informação extremamente importante que se reflete numa gestão mais eficaz, assim o comprova, na Tabela 23, 56,88% dos inquiridos, 32,11% acrescentam ainda, que obtêm benefícios também a nível contabilístico. Rossato *et al.* (2009), referem que a importância do tratamento dos gastos ambientais reflete-se na continuidade das empresas.

Tabela 23 - Vantagens da contabilização dos gastos ambientais

A contabilização dos gastos ambientais permite:	Total
Uma maior informação e reporte que se reflecte numa gestão mais eficaz	56,88%
Apenas obter benefícios a nível contabilístico	3,67%
O conjunto dos dois itens anteriores ³	32,11%
Outro	7,34%
Total Geral	100,00%

Elaboração própria

Por fim, qual o benefício retirado do tratamento e utilização dos gastos ambientais:

A ISO 14001, está diretamente relacionada com a parte organizacional das empresas, sem método, organização, monitorização das várias etapas do circuito de produção, não se consegue extrair a informação fidedigna e adequada que faz a diferença numa gestão sustentável. Podemos constatar pela Tabela 24 que 40,37% dos inquiridos confirma o citado, sendo que 32,11%, apenas vê resultado no desempenho, reduzindo o consumo de insumos⁴. 25,69% dos inquiridos verifica resultados nos dois pontos mencionados e 0,92%, respondeu que verifica resultados a nível de desempenho financeiro, o que revela que por mais pequena que seja a percentagem, verifica-se uma viragem no pensamento dos gestores e profissionais da contabilidade que cada vez mais valorizam a certificação pela ISO 14001. Já Alberton e Costa (2007), no seu estudo em que relacionava a implementação da ISO 14001 e o desempenho financeiro das empresas concluíram que os aspetos operacionais são os mais afetados de forma positiva.

Tabela 24 - Resultados alcançados com a certificação ISO 14001

Após a empresa ter sido certificada pela ISO-14001, qual foi o principal resultado alcançado?	Total
Organizacional (planeamento, prevenção, comunicação, consciencialização e compromisso)	40,37%
Desempenho (redução do consumo de água e energia, gestão de resíduos)	32,11%
A nível de desempenho financeiro (aumento de vendas, competitividade, resultados operacionais)	0,92%
Todos os anteriores	25,69%
Outro	0,92%
Total Geral	100,00%

Elaboração própria

³ Uma maior informação e reporte que se reflecte numa gestão mais eficaz e obter benefícios a nível contabilístico.

⁴ Consumo de matérias primas, entrada de produtos.

Quando finalmente se questiona o benefício que a contabilidade ambiental trouxe para a empresa, constata-se na Tabela 25 que 42,20% responderam que esta contribui para a tomada de decisões quer na gestão ambiental, quer na contabilidade, principalmente a nível interno. Já 27,52% tem uma finalidade externa, demonstrando a responsabilidade ambiental da empresa. As exigências legais também estão na atenção de 15,60% dos inquiridos, estando estas cada vez mais presentes na atividade das empresas. Fazem ainda referência a outros motivos, 13,76%, sendo que apenas 0,92% não faz separação de gastos ambientais, pelo que não lhe atribuí nenhum benefício. Carvalho e Monteiro (2003:147), concluem no seu estudo que os SGA, não obstante o seu carácter voluntário, consideram as questões da sustentabilidade como parte integrante dos objetivos, a longo prazo, da gestão empresarial. Neste contexto, um SGA, constitui uma ferramenta fundamental e eficaz para alcançar os princípios de desenvolvimento sustentável e de melhoria contínua da *performance* ambiental. Contudo este êxito, em tudo depende do desenvolvimento de um sistema de informação contabilístico que permita proporcionar dados relevantes e oportunos para o processo de tomada de decisão no âmbito da gestão ambiental. Gestão ambiental que faz parte de um todo, que é a gestão geral de uma empresa, logo influencia os resultados da mesma.

Tabela 25 - Benefícios da contabilidade ambiental

Qual o principal benefício que a utilização da contabilidade ambiental trouxe para esta empresa?	Total
Contribuição no processo de tomada de decisões na gestão ambiental e na contabilidade para reconhecer, mensurar e registar (finalidade interna)	42,20%
Demonstração da responsabilidade ambiental (finalidade externa)	27,52%
Exigências legais (reduzir coimas e indemnizações)	15,60%
Outro	13,76%
Não se faz separação dos gastos de carácter ambiental	0,92%
Total Geral	100,00%

Elaboração própria

Capítulo V – Conclusões

1 – Conclusão geral

As preocupações ambientais, tem vindo a crescer a nível mundial, influenciando os comportamentos sociais, proporcionando mudanças de pensamento e de atitude. Ações responsáveis a nível de desenvolvimento social e ambiental, transformam-se em oportunidades de crescimento económico global, salvaguardando recursos para as gerações futuras.

As empresas garantem um melhor desenvolvimento ambiental, recorrendo de forma voluntária a sistemas de gestão ambiental, que proporcionam uma gestão mais eficaz e por sua vez mais competitiva.

A certificação pela ISO 14001, é um instrumento voluntário de política ambiental, que é bastante flexível, característica imprescindível, quando se fala de sustentabilidade. O sistema de gestão ambiental, aumenta a qualidade e transparência nos processos internos da empresa, através da sua monitorização, permitindo que informação fidedigna sobre matérias ambientais, chegue rapidamente aos departamentos de contabilidade e de gestão, contribuindo deste modo para decisões mais responsáveis, quer a nível económico, quer a nível de sustentabilidade.

Por conseguinte, na contabilidade ambiental, uma das rubricas mais importantes são os gastos ambientais, através do seu correto reconhecimento, mensuração, registo e divulgação, a gestão ambiental e económica das empresas pode ser analisada noutra perspetiva, colocando a vertente sustentável ao nível da económica.

Assim, o estudo elaborado revela que a maioria das empresas da amostra, são sociedades anónimas de capital nacional e que empregam na sua maioria entre 101 e 500 trabalhadores, próprio das PME, empresas que caracterizam o tecido empresarial português.

A implementação da ISO 14001, ocorreu maioritariamente nos últimos 10 anos, com maior incidência no Sector C – Indústrias Transformadoras.

Da amostra 44,95% das empresas utilizam contabilidade ambiental, sendo que 49,54% atribuem o grau de importante no seu papel na gestão empresarial.

Quanto ao reconhecimento, mensuração, registo e divulgação verifica-se existir uma maior preocupação nestas matérias, comparativamente ao estudo de Dias (2009), que conclui que 45% da sua amostra, 49 empresas portuguesas, já divulgam de forma voluntária informação relacionada com a sustentabilidade.

Os gastos voluntários evidenciam-se, resultado de uma maior preocupação em cumprir com o normativo legislativo.

A contabilidade ambiental permite o registo analítico dos vários tipos de gastos ambientais, contribuindo deste modo para uma gestão mais eficaz. A ISO 14001, contribui para um controlo operacional mais eficiente que por sua vez contribuí para uma melhor e mais consciente, tomada de decisões.

Um estudo recente de Amaro e Voese (2014) analisa a relação entre o gerenciamento de resultado e a evidenciação dos gastos ambientais. Concluiu-se que não existe relação estatística entre estas duas variáveis e que apenas uma pequena percentagem de empresas faz a repartição de gastos ambientais. Neste estudo quase 50% da amostra utiliza contabilidade ambiental, pelo que se julga ter demonstrado que existe uma evolução na preocupação com as matérias ambientais contribuindo para que exista uma atitude sustentável a par da económica. Por outro lado este estudo permite dados recentes sobre uma temática pouco estudada em Portugal.

2 – Limitação ao estudo e sugestões para futuras pesquisas

A principal limitação a este estudo está relacionada com a grande dificuldade na obtenção de respostas por parte dos inquiridos, não permitindo que a taxa de resposta fosse além dos 12,91% o que, de certa forma, retira robustez aos resultados obtidos e às subsequentes conclusões.

Como sugestão para trabalhos futuros considera-se pertinente a ampliação deste estudo, visto o número de empresas certificadas estar a crescer sistematicamente, ajudando e reforçando deste modo a mudança de consciências, privilegiando atitudes sustentavelmente responsáveis a par de atitudes economicamente vantajosas.

Referências Bibliográficas

- Alberton, A. ; Costa, N (2007). *Meio Ambiente e desempenho Económico-Financeiro: Benefícios dos Sistemas de Gestão Ambiental (SGAs) e o Impacto da ISO 14001 nas Empresas Brasileiras*: Revista Eletrónica RAC-Eletrónica, V.1, n 2, art.º 10, pp. 153-171.
- Alves, J.; Luca, M.; Cardoso, V.; Vasconcelos, A. (2013). *Relação entre desempenho económico e desempenho ambiental de empresas no Brasil e na Espanha*. Revista Ambiente Contábil-UFRN-Natal_RN.V.5, n.2, pp.151-172, julho/dezembro.
- Amaro, H. ; Voese, S. (2014). *Relação entre gerenciamento de resultados e evidenciação dos gastos ambientais*: Sistema eletrónico de revistas - SER/UFPR-Desenvolvimento e o meio ambiente, V. 31, Doi: 10.5380, V.3, io.36436, pp. 123-136.
- Auler, J. (2002). *Importância e aplicabilidade da contabilidade ambiental em empresas do Estado: Caso – PW Brasil Export SA*- Dissertação da UNESC. Disponível em: www.fucape.br/premio_excelencia_academica/upld/.../renato_auler. Acesso em 24 abril 2015.
- Branco, M.; Eugénio, T.; Ribeiro, J. (2008). *Environmental disclosure in response to public perception of environmental threats: The case of co-incineration in Portugal*. Journal of Communication Management, V. 12 ISS. 2, pp.136 – 151. Doi:10.1108/13632540810881956.
- Callado, A. ; Callado, A. (2007). *Índices Financeiros ambientais*: eGesta-Revista Eletrónica de gestão de Negócios –ISS. 1809-0079, V.3, n.4, pp.116-133.
- Campos, L.; Trierweiller, A.; Carvalho, D.; Santos, T.; Bornia, A.; Peixe, B. (2013). *Levantamento exploratório de referencial teórico sobre o tema custos ambientais*: Revista eletrónica – Custos e @agronegócio online – V.9, n. 2 – ISS. 1808-2882.
- Carvalho, J. ; Monteiro, S. (2002). *O Relato ambiental nas empresas Portuguesas certificadas pela ISO 14001*: Jornal do Técnico de Contas e da Empresas, (1ªparte) n.446, pp.345-347, (2ªparte) n.447, pp.16-22, (3ªparte) n.448, pp 40-44.
- Carvalho, J. ; Monteiro, S. (2003). *O contributo da contabilidade para a gestão ambiental das empresas Portuguesas certificadas pela ISO 14001*: Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, (1ª parte) n.450, pp.116-123, (2ª parte) n.451, pp 144-150.
- Caseirão, M. (1998). *O ambiente e as contas da empresa*: Semanário económico. Portugal, 22 de maio, 1998.

- Caseirão, M. (2003). *Auditoria Ambiental – Perspetiva Contabilístico-financeira*: Áreas Editora.
- Cunha, P.; Souza, R.; Souza, P. (2009). *Análise do setor madeireiro de Roraima e sua interação com a contabilidade ambiental e o desenvolvimento sustentável*: Revista ConTexto, Porto Alegre, V. 9, n. 15, 1º semestre 2009. ISSN (impresso): 1676-6016, ISS. (Online): 2175-875.
- Deegan, C. (2002). *Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, V. 15 ISS. 3, pp.282 – 311. Doi: 10.1108/09513570210435852.
- Decreto-lei nº 158/2009 de 13 (Redação dada pela republicação pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de Junho), Disponível em www.info.portaldasfinancas.gov.pt. Acesso em 07 junho 2015.
- Dias, A. (2009). *O relato da sustentabilidade Empresarial: Evidência Empírica nas Empresas Cotadas em Portugal*, *Contabilidade e Gestão - Revista científica da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, nº 8, novembro de 2009, pp. 111-150.
- ECOXXI – *Programa de educação para a sustentabilidade* – Disponível em: <http://ecoxxi.abae.pt/sobre/quem-somos/>. Acesso em 29 de Setembro 2015.
- Eugénio, T. (2003). *Reconhecimento dos Custos Ambientais: VIII Congresso internacional de Custos*. Punta del Este (Uruguay) - Disponível em: <http://eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/027.doc>. Consultado em 14 dezembro 2014.
- Eugénio, T. (2004). *Contabilidade e Gestão Ambiental*. Lisboa: Áreas Editora.
- Eugénio, T. (2010). *Advance in the social and environmental disclosures by companies and the legitimacy theory*: Revista Universo contábil, ISSN 1809-3337, FURB, Blumenau, V.6, n.1, pp 102-118.
- Eugénio, T. (2011). *Contabilidade Ambiental*: Lisboa: Verlag Dashofer.
- Faroni, W.; Silveira, S.; Magalhães, E.; Magalhães, E. (2010). *A Contabilidade Ambiental em empresas certificadas pelas normas ISO 14001 na região Metropolitana de Belo Horizonte-MG*: Revista Arvore Viçosa – MG, V. 34, n.6, pp. 1119-1128.
- Fenker, E.; Diehl, C.; Alves, T. (2013). *Um estudo empírico sobre gestão de custos e riscos ambientais em empresas atuantes no Brasil*. Revista Ambiente Contábil-UFRN-Natal-RN.V.5,n.2, pp.190-208, julho/dezembro.

Guesser, J.; Beuren, I. (1998). *Caracterização e Mensuração dos Custos Ambientais: Contas*. Vista & Ver. Belo Horizonte, V.9, n.3, pp. 25-31.

Grzebieluckas, C. ; Campos, L. (2012). *Contabilidade e custos ambientais: um levantamento da produção científica no período de 1996 a 2007*: Revista Produção, V.22, n.2, pp. 322-332.

Gray, R.; Kouht, R.; Lavers, S. (1995). *Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure*: Accounting, Auditing and Accountability Journal. V. 8, n.2, pp. 47-77. Doi: 10.1108/09513579510146996.

Hendges, A. (2014). *Origem, Desenvolvimento e Perspetivas da Contabilidade Ambiental*: Revista Ecodebate - Cidadania & Meio Ambiente. Disponível em: <http://www.ecodebate.com.br/2014/03/20/origem-desenvolvimento-e-perspectivas-da-contabilidade-ambiental-artigo-de-antonio-silvio-hendges/> ,pp. 1 de 20/03/2014. Acesso em 23 março 2015.

INE (2012). *Evolução do Setor Empresarial em Portugal 2004-2010*. Disponível em www.ine.pt. Acesso em 07 junho 2015.

IPQ – Disponível em <http://www1.ipq.pt/PT/Site/Destaques/Pages/Edicao-das-Normas-ISO-9000,-ISO-9001-e-ISO-14001.aspx>. Acesso em 29 de Setembro.

Lopes, I. (2013). *Contabilidade Financeira – Preparação das Demonstrações Financeiras, sua divulgação e análise*. Lisboa: Escolar Editora, pp. 158.

Lusa (2015), *Países do G7 admitem novas políticas para proteger ambiente*. Disponível em <http://www.noticiasaoiminuto.com/mundo/389097/paises-do-g7-admitem-novas-politicas-para-proteger-ambiente>. Acesso em 12 maio 2015.

Major, M. ; Vieira, R. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão-Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editor.

Mata, C.; Fialho, A.; Eugénio, T. (2012). *Análise Longitudinal da Investigação em Contabilidade sobre relato Ambiental: 2º congresso Ibero-Americano de Responsabilidade Social-ISEG-Lisboa*.

Monteiro, S. ; Guzman, B. (2010). *Las practicas de contabilidade medioambiental en las grandes empresas que operan en Portugal*: Corporate social Responsibility and environmental management – V. 17, ISS. 4, pp. 185-204.

- Paiva, P. (2003). *Contabilidade ambiental: Evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção*. Altas, São Paulo.
- Porter, M. ; Linde, C. (1995). *Green and Competitive: Ending the Stalemate*. Harvard Business Review (Set-Oct), pp. 120-134.
- Quivy, R. ; Campenhoudt, L. (1992). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Gradiva 5ª edição.
- Recomendação da Comissão de 6 de maio de 2003, (2003/361/CE), Jornal Oficial da União Europeia. Disponível em www.iapmei.pt. acesso em 07 junho 2015.
- Reis, F. (2010). *Como Elaborar uma Dissertação de Mestrado*. Lisboa: Pactor, 2ª Edição.
- Rodrigues, A.; Carvalho, C.; Cravo, D.; Azevedo, G. (2011). *SNC – Contabilidade Financeira: sua aplicação*. Coimbra: Almedina, 2ª edição.
- Rodrigues, A. (2012). *SNC – Sistema de Normalização Contabilística*. Coimbra: Almedina, 2ª edição.
- Rossato, M.; Trindade, L.; Brondani, G. (2009). *Custos ambientais: um enfoque para a sua identificação, reconhecimento e evidenciação*: Revista Universo Contábil. ISSN 1809-3337, Blumenau, V.5, n.1. pp. 72-87.
- Santos, A.; Silva, F.; Souza, S.; Sousa, M. (2001). *Contabilidade ambiental: um estudo sobre sua aplicabilidade em empresas brasileiras*: Revista Contabilidade e finanças FIPECAFI – FEA – USP, São Paulo, V.16, n.27, pp.89-99.
- Santos, J. (2004). *Contabilidade ambiental – sua aplicação nas empresas portuguesas*. X congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e responsabilidade social. Lisboa, (24 a 26 de novembro) Centro de Congressos do Estoril.
- Santos, R.; Antunes, P.; Batista, G.; Mateus, P.; Madruga, L., (2006). *Stakeholder participation in the design of environment policy mexis*. Ecological Economics, n.60, pp. 100-110.
- Silva, H. (2007). *Custos e proveitos ambientais: proposta de divulgação e relato na atividade de produção de eletricidade*. Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, Blumenau, V.3, n.2, pp. 116-124 maio/Agosto.
- Santos, M. ; Videira, N. (2002). *Evolução da Certificação Ambiental em Portugal*. Indústria e Ambiente, n. 26, 2.º trimestre. pp. 8-14.

- Silva, (2008). *Contabilidade ambiental sob a ótica da contabilidade financeira*: Curitiba: Juruá.
- Soares, W. ; Porto, M. (2007). *Atividade Agrícola e externalidade ambiental: uma análise a partir do uso de agro-tóxicos no cerrado brasileiro*: Revista Ciência & saúde coletiva; n.12 (1). pp. 131-143.
- Souza, A. (1976). *Iniciação à lógica e à metodologia da ciência*. São Paulo: Cultrix. Disponível em www.books.google.pt. Acesso em 14 junho 2015.
- Tachizawa, T. (2006). *Gestão de negócios: visões e dimensões empresariais da organização*, Atlas.
- Tinoco, J. (1994). *Ecologia, meio ambiente e contabilidade*. Revista Brasileira de contabilidade, Brasília, V. 17, n.89, pp. 25-31.
- Tinoco, J. ; Kraemar, M. (2004). *Contabilidade e Gestão Ambiental*: São Paulo: Editora Atlas.
- Vellani, C. ; Ribeirão, M. (2006). *A sustentabilidade e a contabilidade*. Anais do IX simpósio de administração da produção, logística e operações internacionais- SIMPOI 2006 – FGV-EAESP.

Apêndices

Apêndice 1 - Questionário - Formulário enviado

https://docs.google.com/forms/d/1eTWDHqQkESBAuzEmmNvISRcRAI_wwRM0X3ZdUg0wSw/viewform?usp=send_form

Apêndice 2 - Carta de apresentação que acompanhou o questionário

Exmo.(a) Senhor(a)
Diretor(a) do Departamento de Contabilidade/Ambiente

23 de novembro de 2014

Como aluna do Instituto Politécnico de Santarém, na Escola Superior de Gestão e Tecnologias, no Mestrado de Contabilidade e Finanças, estou neste momento a dar início à parte prática da minha dissertação de mestrado, da qual faz parte um estudo de investigação, cujo objetivo é a análise do tratamento e utilização dos gastos ambientais nas empresas certificadas pela norma ISO 14001 em Portugal.

Para tal, optei pelo envio de um questionário, sobre contabilidade ambiental, às empresas que integram esse grupo, na qual a Vossa empresa se enquadra.

Solicito assim a Vossa indispensável colaboração no preenchimento do referido questionário e o seu envio, sendo que para tal basta aceder ao seguinte link:

https://docs.google.com/forms/d/1eTWDHqQkESBAuzEmmNvISRcRAI_wwRM0X3ZdUg0wSw/viewform?usp=send_form

Gastos ambientais em empresas certificadas pela ISO 14001 em Portugal

Questionário anónimo, para fins exclusivamente académicos. Tempo previsto de resposta - 10 minutos

[Leia mais...](#)

O questionário será conduzido numa base estritamente confidencial e nenhuma empresa será identificada nos resultados finais. As conclusões da investigação serão facultadas às empresas que responderam ao questionário, sob a forma de relatório final.

Ciente de que compreenderão a importância que a Vossa resposta terá para a efetivação da investigação que me propus efetuar, espero da parte de V. Exas o melhor acolhimento a este meu pedido.

Para eventuais esclarecimentos sobre alguma questão, poderão contactar me pelo mail: 120151001@esg.ipsantarem.pt ou marina.bonito@gmail.com.

Agradecendo desde já toda a atenção dispensada e aguardando a Vossa resposta, subscrevo-me com elevada consideração e estima, apresentando os meus respeitosos cumprimentos.

De V. Exas.

Atentamente

Marina Garcia Bonito