



Mestrado em Contabilidade e Finanças

Contabilidade Ambiental -

Mensuração e Divulgação dos Gastos Ambientais

André Miguel Martins Gameiro

Abril de 2016

**Contabilidade Ambiental -
Mensuração e Divulgação dos Gastos Ambientais**

André Miguel Martins Gameiro

Mestrado em Contabilidade e Finanças (5ª Edição)

Escola Superior de Gestão e Tecnologia de Santarém

Entidade de Acolhimento: Fiscopax – Gabinete Técnico de Contabilidade, Lda.

Supervisor do Estágio: Dr.º Ruben Rosado Ventura

Orientador Académico: Professor Doutor Agostinho Pereira

Resumo

O mestrado em Contabilidade e Finanças determina a elaboração e submissão da defesa pública do relatório de estágio. O estágio curricular foi realizado na empresa “Fiscopax, Lda”, no período entre 21-01-2015 a 21-07-2015, com uma duração total de 960 horas.

O relatório de estágio pretende constituir um elemento de avaliação da aquisição de competências académicas, e evidencia os benefícios da aprendizagem em contexto profissional na área da contabilística e fiscal.

O relatório está estruturado de acordo com o regulamento de estágio do mestrado, em especial na parte relativa aos conteúdos indicativos, apresenta-se em cinco capítulos nos quais são abordados os assuntos de maior relevância nas atividades desenvolvidas durante o período de estágio:

- No capítulo 1 apresenta-se o enquadramento das funções desempenhadas na entidade de acolhimento, bem como a identificação das questões técnicas a dar resposta durante o estágio.
- O capítulo 2 é dedicado à revisão de literatura relevante, relativo aos instrumentos contabilísticos do Sistema de Normalização Contabilística (estrutura concetual, as bases para apresentação das demonstrações financeiras, as normas contabilísticas e de relato financeiro, o código de contas e os modelos de apresentação das demonstrações financeiras) e das matérias ambientais (contabilidade ambiental e normativo contabilístico para as matérias ambientais). Finaliza-se o capítulo 2 com a identificação e aplicação prática das técnicas e metodologias.
- O capítulo 3 reserva-se à descrição do estágio, concretamente, à descrição dos objetivos do mesmo, à apresentação sumária da empresa de acolhimento e à descrição das atividades desenvolvidas ao longo do estágio, que culmina na preparação das demonstrações financeiras. Neste capítulo apresenta-se ainda a prestação de contas, no qual são fornecidas informações sobre o relato e prestação de contas aos órgãos de gestão.
- No capítulo 4 faz-se a análise crítica do estágio em função dos objetivos e apresentam-se recomendações teóricas e práticas à entidade de acolhimento.
- O capítulo 5 destina-se às conclusões, incluindo um breve resumo da temática abordada e uma síntese das contribuições adquiridas no estágio.

Abstract

The MSc in Accounting and Finance determines the preparation and submission to public defense of the internship report. The traineeship was carried out in the company "Fiscopax, Lda", in the period from 21.01.2015 to 21.07.2015, with a total duration of 960 hours.

The internship report it is intended to constitute an evaluation element in the acquisition of academic skills, and highlights the benefits of learning in a professional context in the field of accounting and tax.

The report is structured according to the master stage of regulation, in particular in the part relating to the indicative content, is presented in five chapters in which are discussed the most relevant issues in the activities developed during the probationary period:

- Chapter 1 presents the framework of the functions performed in the host entity and the identification of technical issues to address during the internship.
- Chapter 2 is devoted to the relevant literature review concerning accounting tools of the Accounting Standardisation System (conceptual framework, the foundation for the financial statements, the accounting and financial reporting standards, the code of accounts and presentation templates the financial statements) and environmental issues (environmental accounting and regulatory accounting for environmental matters). Terminate the chapter 2 with the identification and practical application of techniques and methodologies.
- Chapter 3 reserves the stage description, specifically the description of the objectives of, the summary presentation of the host company and the description of the activities developed during the stage, culminating in the preparation of financial statements. This chapter presents also the accountability, in which information is provided on the reporting and accountability to the management bodies.
- In Chapter 4 there is a stage of critical analysis to the objectives and are presented theoretical and practical recommendations on the host entity.
- Chapter 5 is intended to conclusions, including a brief summary of the selected theme and a summary of contributions acquired on stage.

Índice

1. ENQUADRAMENTO E OBJETIVOS	1
1.1 - Funções Desempenhadas.....	1
1.2 - Questões Técnicas	1
2. REVISÃO TEÓRICA	2
2.1- Instrumentos Contabilísticos.....	2
2.1.1 - Objetivos das Demonstrações Financeiras	4
2.1.2 - Pressupostos subjacentes.....	5
2.1.3 - Características qualitativas	6
2.1.4 - Elementos das demonstrações financeiras	7
2.2 - Matérias Ambientais	8
2.2.1 - Contabilidade Ambiental.....	8
2.2.2 - Normativo Contabilístico para as Matérias Ambientais	11
2.3 - Técnicas e Metodologias: Identificação	12
2.4 - Técnicas e Metodologias: Aplicação Prática	14
2.4.1 - Aplicação do Normativo Contabilístico	14
Mensuração dos Gastos Ambientais	15
Apresentação e Divulgação	16
3. ESTÁGIO	17
3.1 - Objetivos do Estágio	17
3.2 - Apresentação da Empresa	18
3.3 - Atividades Realizadas no Estágio.....	19
3.3.1 - Organização da Contabilidade nos Termos do SNC	19
3.3.2 - Obrigações Fiscais e Legais	21
3.3.2.1 - Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).....	21
3.3.2.2 - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS).....	22
3.3.2.3 - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC)	24
3.3.3 - Operações de Fim de Exercício.....	28
3.3.3.1 – Verificação e Regularização de Saldos.....	29
3.3.3.2 – Apuramento de Resultados	33
3.3.3.3 – Prestação de Contas	34
4. ANÁLISE CRÍTICA	37
4.1 – Estágio	37
4.2 – Recomendações Teóricas	38
4.3 – Recomendações Práticas	39

5. CONCLUSÕES.....	42
5.1 – Temática Abordada.....	42
5.2 – Contribuições do Estágio.....	42
 BIBLIOGRAFIA.....	 44

Índice de Quadros

Quadro 1 – Necessidades de Informação dos Stakeholders	3
Quadro 2 – Objetivos das Demonstrações Financeiras	4
Quadro 3 – Caraterísticas da Informação Financeira	6
Quadro 4 – Limitações à Informação Relevante e Fiável.....	7
Quadro 5 – Elementos das Demonstrações Financeiras	7
Quadro 6 – Contas Relativas às Matérias Ambientais	15
Quadro 7 - Apuramento do IVA.....	21
Quadro 8 – Categorias do IRS	23
Quadro 9 - Cálculo do IRS	23
Quadro 10 - Cálculo do IRC.....	25
Quadro 11 – Apuramento de Resultados	34
Quadro 12 - Documentos do Dossier Fiscal	37
Quadro 13 – Código de Contas Ambiental (Exemplo).....	39
Quadro 14 - Reconhecimento de Trabalhos Especializados.....	40
Quadro 15 - Reconhecimento de Remunerações	41
Quadro 16 - Reconhecimento de Ativo Fixo Tangível	41

Abreviaturas

AT - Autoridade Tributária

BADF - Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras

CC - Código de Contas

CIVA - Código do Imposto sobre os Valores Acrescentados

CIRC - Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares

CNC - Comissão de Normalização Contabilística

CRCSPSS - Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social

CSC - Código das Sociedades Comerciais

CT - Código do Trabalho

DMR - Declaração Mensal de Remunerações

EC - Estrutura Concetual

IAS - International Accounting Standard

IES - Informação Empresarial Simplificada

IRC - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

MDF - Modelos de Demonstrações Financeiras

NCRF - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

NI - Normas Interpretativas

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

TOC - Técnico Oficial de Contas

TSU - Taxa Social Única

1. Enquadramento e Objetivos

Neste capítulo são abordadas as funções desempenhadas e as questões técnicas a dar resposta no decorrer do estágio curricular.

1.1 - Funções Desempenhadas

O regulamento do estágio curricular contempla o desempenho das atividades descritas no plano de estágio em contexto empresarial durante seis meses. No decorrer deste, foram desempenhadas diversas atividades no departamento de contabilidade, com o objetivo de auxiliar os Técnicos Oficiais de Contas¹ (TOC) no desempenho das funções profissionais. Prestando apoio na planificação, organização e coordenação na execução da contabilidade das entidades que constituem a carteira de clientes da Fiscopax, Lda., cumprindo com as normas fiscais e legais, o normativo contabilístico vigente e as orientações da comissão da normalização contabilística.

1.2 - Questões Técnicas

Em função da dimensão e dos negócios e das respetivas necessidades inerentes aos mesmos, a Fiscopax realiza todos os trabalhos tendo em consideração o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e a atual legislação fiscal aplicável. A Fiscopax não se limitando apenas a responder às exigências da autoridade tributária, apresentando toda a informação contabilística e financeira aos órgãos de gestão dos seus clientes e/ou a entidades terceiras, por obrigação legal ou contratual.

A planificação das tarefas, em função das competências adquiridas na parte curricular do mestrado permitiram identificar as principais questões técnicas a dar resposta no decurso do estágio:

1. Planificar, organizar e coordenar a execução da contabilidade das entidades que devam estar organizadas em função do SNC e das normas fiscais vigentes.
2. Assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal das entidades previstas para o TOC².
3. Estabelecer um elo de ligação entre a autoridade tributária e as entidades, designadamente ser o responsável pelas contribuições devidas ao estado.

¹ Com a publicação da lei nº 139/2015 o TOC passou a designar-se Contabilista Certificado.

² Artigo 6º - Funções do Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

2. Revisão Teórica

A revisão da literatura que suporta a atividade contabilística, é composta pelos instrumentos contabilísticos do SNC: Estrutura Concetual (EC), Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras (BADF), Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), Normas Interpretativas (NI), Código de Contas (CC), Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF); e por artigos e livros profissionais e académicos conceituados.

2.1 - Instrumentos Contabilísticos

Segundo Santos *et al.* (2001), *apud* Bonito (2015), 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. Ao 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 Borges *et al.* (2014), a contabilidade assume-se como uma ferramenta de utilidade extrema se entendida num âmbito mais vasto, servindo de suporte a várias e distintas atividades, nomeadamente: relato financeiro, determinação dos custos dos produtos e dos serviços, sistemas de informação de gestão, determinação dos impostos a pagar, planeamento fiscal, consultoria de gestão, avaliação de desempenho dos sistemas de gestão ambiental e de qualidade, auditoria, contas públicas nacionais e preparação de orçamentos (empresas e países).

Os instrumentos contabilísticos mais relevantes para descrever os conceitos basilares da contabilidade são a Estrutura Concetual e as Bases para a Apresentação das Demonstrações Financeiras.

A Estrutura Concetual consiste um documento autónomo fundamental à compreensão do SNC que visa estabelecer conceitos subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para os diversos *stakeholders*.

De acordo com o parágrafo 1 da EC, as demonstrações financeiras são “preparadas com o propósito de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas que devem responder às necessidades comuns dos utentes”. E, no parágrafo 9, considera-se que os

utentes da informação financeira “utilizam as demonstrações a fim de satisfazerem algumas das suas diferentes necessidades de informação” as quais são sintetizadas no seguinte quadro.

Quadro 1 – Necessidades de Informação dos *Stakeholders*

Investidores	•Ajudar a determinar se devem comprar, deter ou vender.
Colaboradores	•Avaliar a capacidade da empresa de lhes proporcionar remuneração, benefícios de reforma e estabilidade de emprego.
Mutuentes	•Determinar se os seus empréstimos, e os juros que a eles respeitam, serão pagos quando vencidos.
Fornecedores e outros credores	•Determinar se as quantias que lhes são devidas serão pagas no prazo de vencimento.
Clientes	•Continuação de uma entidade, especialmente quando com ela têm envolvimento a prazo, ou dela estão dependentes.
Estado	•Regulamentar as atividades das empresas, e determinar as políticas de tributação.
Público	•Proporcionar informação acerca das tendências e desenvolvimentos recentes na prosperidade da entidade e leque das suas actividades.

Fonte: Adaptado de SNC – Estrutura Concetual

Os conceitos subjacentes à elaboração e apresentação das demonstrações financeiras são essenciais na comunicação entre quem elabora³ e os utentes da informação, razão pela qual a EC no seu parágrafo 2 indica como finalidades:

1. Ajudar quem elabora as demonstrações financeiras na aplicação das normas e na contabilização de factos sem norma específica;
2. Ajudar a formar opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras às NCRF;
3. Ajudar os utentes na interpretação da informação financeira que deriva das demonstrações financeiras;

³ Alínea c do nº 1 do artigo 6 – Funções do Estatuto do Técnico Oficial de Contas

4. Proporcionar aos que estejam interessados no trabalho da CNC, informação acerca da sua abordagem à formulação das NCRF.

As bases para a apresentação das demonstrações financeiras, previstas no ponto 2, estabelecem os requisitos globais que permitem assegurar a comparabilidade quer das demonstrações financeiras de anos anteriores de uma entidade, quer desta com outras entidades.

Na preparação das demonstrações financeiras deve-se ter em conta os seguintes princípios essenciais: continuidade, regime do acréscimo\periodização económica, consistência de apresentação, materialidade e agregação, compensação e informação comparativa.

As demonstrações são um instrumento contabilístico e de relato financeiro, sendo uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade.

2.1.1 - Objetivos das Demonstrações Financeiras

O objetivo das Demonstrações Financeiras é expresso nos parágrafos 12 a 21 da EC e no ponto 2.1.3 das BADF do Decreto- Lei nº 158/2009.

O parágrafo 12 e o ponto 2.1.3 definem que “o objetivo das demonstrações financeiras é proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade”. O quadro seguinte demonstra de forma clara e sucinta os objetivos das demonstrações financeiras.

Quadro 2 – Objetivos das Demonstrações Financeiras

Posição Financeira
•Balanço
Desempenho
•Demonstração Resultados
Alteração da Posição Financeira
•Demonstração de Fluxos de Caixa
•Demonstrações de Alterações ao Capital Próprio
Notas às Demonstrações Financeiras
•Anexo

Fonte: Adaptado da EC

Segundo Silva e Souza (2011) “as demonstrações financeiras são utilizadas pela gestão da entidade para prestar contas e levar informações sobre o aspeto económico-financeiro aos acionistas, credores, governo e outros interessados ... e apresentam informações úteis que revelam suas operações durante um determinado período de tempo, e quando analisadas facilitam a detetação dos pontos fortes e fracos encontrados na realização da sua atividade quer operacional ou não operacional”. Estes afirmam ainda, que as “demonstrações financeiras são os instrumentos utilizados pela contabilidade para expor a situação económico-financeira da empresa e prover aos diversos utentes internos e/ou externos as informações que servem de base para a tomada de decisões”.

Gomes e Pires (2011) reforçam este objetivo mencionando que “as demonstrações financeiras permitem a comparabilidade com o ano anterior e com outras entidades, tendo em conta vários destinatários, visando fornecer informação sobre: a posição financeira, o desempenho económico e sobre o desempenho financeiro”.

No entanto, a Estrutura Conceptual aborda as limitações das demonstrações financeiras porque apenas proporcionam informação de natureza financeira sobre acontecimentos passados e, também, porque cada Demonstração Financeira proporciona informação distinta sendo necessária a sua análise conjunta.

2.1.2 - Pressupostos subjacentes

As demonstrações financeiras devem ser preparadas de acordo com dois pressupostos subjacentes, que são referenciados na EC e na BADF nos parágrafos 22 e 23 e nos pontos 2.2. e 2.3 respetivamente, a fim de satisfazerem os seus objetivos.

Para o regime do acréscimo da periodização económica “os efeitos das transações e outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorrerem (não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem”, proporciona-se informação acerca das transações passadas e outros acontecimentos que seja mais útil aos utentes na tomada de decisões económicas.

De acordo com o pressuposto da continuidade as demonstrações financeiras são geralmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará a funcionar no futuro previsível, assumindo que não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações.

2.1.3 - Características qualitativas

As características qualitativas são a relevância, a fiabilidade, a compreensibilidade e a comparabilidade, sendo definidas como os atributos que tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras útil aos utentes (parágrafo 24 da EC).

Freitas (2007) refere que estas características são centradas no conteúdo (relevância e fiabilidade) e na forma (compreensibilidade e comparabilidade), o que é partilhado por Gomes e Pires (2011) como o seguinte quadro demonstra e sintetiza:

Quadro 3 – Características da Informação Financeira

CONTEÚDO

- Relevância - Para ser útil, a informação tem de ser relevante às necessidades de tomada de decisões dos seus utentes, na avaliação de factos e na confirmação de avaliações já efetuadas. A relevância da informação é afetada pela Materialidade.
- Fiabilidade - A informação é útil quando credível, verdadeira e isenta de erros, esta relaciona-se com a representação fidedigna, neutralidade, substância sobre a forma, prudência e a plenitude.

FORMA

- Compreensibilidade - Informação de fácil entendimento por parte dos utentes com conhecimentos razoáveis de contabilidade e da entidade.
- Comparabilidade - Os utentes devem ser capazes de comparar as demonstrações financeiras da empresa ao longo do tempo (entre exercícios económicos), a divulgação das políticas contabilísticas é essencial para permitir a comparação.

Fonte: Adaptado de Gomes e Pires (2011:21)

Pese embora a sua importância, as características qualitativas, relevância e fiabilidade, possuem limitações:

Quadro 4 – Limitações à Informação Relevante e Fiável

Tempestividade	<ul style="list-style-type: none">•A informação tardia perde relevância, no entanto é necessário articular que o relato tempestivo seja também fiável (ex. encerrar as contas sem ter em atenção que faltam faturas de fornecedores).
Custo/Benefício	<ul style="list-style-type: none">•Os benefícios derivados da informação devem ser superiores aos custos incorridos com a obtenção dessa informação.
Hierarquia	<ul style="list-style-type: none">•Por vezes, pode existir conflito de hierarquia entre as características qualitativas, o qual será solucionado com base em julgamento profissional.

Fonte: Adaptado de Gomes e Pires (2011:21)

2.1.4 - Elementos das demonstrações financeiras

As demonstrações financeiras refletem os efeitos das transações e outros acontecimentos, agrupando em classes de acordo com as suas características económicas, sendo essas classes constituídas pelos elementos das demonstrações financeiras, definidos nos parágrafos 47 ao 79 da EC:

Quadro 5 – Elementos das Demonstrações Financeiras

Posição financeira (balanço)	<ul style="list-style-type: none">•Ativo, passivo e capital próprio
Desempenho (demonstração dos resultados)	<ul style="list-style-type: none">•Rendimentos e gastos
Alteração na posição financeira (demonstração dos fluxos de caixa)	<ul style="list-style-type: none">•Recebimentos e pagamentos

Fonte: Lopes (2013:32-75)

Os critérios de reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras estão previstos dos parágrafos 80 a 96 da EC, e estes elementos devem ser prováveis de benefícios económicos, futuros, associados a elementos que fluam para ou da entidade e ter um custo ou valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

A mensuração dos elementos das demonstrações financeiras, descritos nos parágrafos 97 a 99 da EC, consiste no processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos devam ser reconhecidos e inscritos nas demonstrações financeiras. As bases de mensuração que podem ser utilizadas nessas demonstrações são: o custo histórico, o custo corrente, o valor realizável (de liquidação), o valor presente ou o justo valor. Assumem particular relevância:

Custo Histórico: base de mensuração geralmente adotada pelas entidades, ao prepararem as suas Demonstrações Financeiras, ainda que combinada com outras bases de mensuração;

Justo Valor: traduz a “quantia pela qual um ativo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isto, numa transação em que não exista relacionamento entre elas”.

2.2 - Matérias Ambientais

Sendo o ambiente uma questão estratégica, já que direta ou indiretamente afeta toda e qualquer comunidade, ao nível empresarial deve-se ter um especial cuidado, uma vez que a atividade das empresas são uma das principais fontes de poluição. Não obstante, as políticas de responsabilidade social conjuntamente com o respeito pelas leis ambientais podem determinar o futuro de uma empresa. Neste sentido, foram criadas terminologias, regras, procedimentos, normas e políticas ambientais. Surgiram conceitos como o desenvolvimento sustentável, produtos verdes, eficiência ecológica, escassez dos recursos naturais, entre outros, que inevitavelmente conduziram à necessidade da criação de uma contabilidade ambiental.

2.2.1 - Contabilidade Ambiental

Para Ribeiro (2010), a contabilidade ambiental não é uma nova ciência, mas sim uma segmentação da tradicional que é amplamente conhecida. Adaptando o objetivo desta última, podemos definir como objetivo da contabilidade ambiental: identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações económico-financeiros que estejam relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos num determinado período. Sendo assim, a contabilidade ambiental tem como objetivo preservar a natureza em si, transparecendo as atividades que eventualmente possam ocorrer na mesma.

Mata *et al.* (2012), citados por Bonito (2015, p. 9), “analisaram os estudos publicados entre 2006 e 2011, e identificaram 130 artigos sobre a contabilidade ambiental num contexto mundial, e concluem que a maioria das empresas de grande dimensão pertencem aos sectores de atividade com maior impacto ambiental (extração de minério, indústria química, celulose ou de pasta de papel) ”.

Segundo Bonito (2015, p. 9), tendo por base Carvalho e Monteiro (2003), “mediante um estudo das práticas ambientais implementadas pelas empresas portuguesas, ficou evidente que a maioria das grandes empresas possui um departamento ambiental que procura adotar e gerir comportamentos objetivando a prevenção e a redução de impactos ambientais, recorrendo a auditorias internas como meio de controlo. No entanto, nenhuma empresa possui um método de valorização de custos ou proveitos ambientais e em 46% das empresas, a divulgação é realizada na grande maioria nos relatórios anuais de gestão. Assim, pôde então concluir que o trabalho desenvolvido pelas empresas portuguesas é ainda insuficiente no que diz respeito à elaboração de informação útil para a gestão da problemática ambiental”.

Segundo Tinoco e Kraemer (2011), destes relatórios podem ser destacados o balanço patrimonial ambiental e o demonstrativo do resultado ambiental, os quais evidenciam todos os valores movimentados e decorrentes de atividades ambientais. Com base nestes relatórios é possível verificar a situação económica e financeira da empresa, ou seja, analisar sob esse ponto de vista se atividades relacionadas com o meio ambiente são viáveis. A contabilidade ambiental consiste em identificar, estimar, analisar e elaborar relatórios internos, referentes à área ambiental, para que seja possível tomar decisões convencionais e ambientais numa organização.

Monteiro e Guzmán (2010), citados por Bonito (2015, p. 9), “analisaram 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 relativamente à elaboração e apresentação da informação de carácter ambiental, não só na divulgação a terceiros como parte na tomada de decisões internas por parte dos gestores. A partir da evidência experimental 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 exceção do cálculo dos custos ambientais, o departamento contabilístico/financeiro revela pouco interesse na elaboração de informação para a gestão

ambiental. A maioria das empresas considera que a informação contabilística desempenha um papel pouco significativo na tomada de decisões ambientais.

Conclui-se que a informação de carácter ambiental é divulgada para o exterior por um número significativo de empresas, em particular através dos relatórios anuais. Não obstante, e numa ótica interna, observa-se a existência de uma certa desconexão entre o sistema de informação contabilística e a gestão ambiental”.

Santos *et al.* (2001), *apud* Bonito (2015), “constataram que devido às crescentes exigências dos mercados, os grandes grupos económicos procuram agir de uma forma ecologicamente responsável. Esta evolução deve-se em grande parte ao recurso da contabilidade ambiental assim como dos sistemas de gestão ambiental. Neste sentido torna-se imprescindível a união entre as empresas e as universidades com o intuito de aprofundar e desenvolver a implementação da contabilidade ambiental, dado que a formação académica nesta área ainda se revela escassa. A inexistência desta formação gera nos técnicos de contabilidade dificuldades no desempenho das suas funções dentro do contexto da contabilidade ambiental, impossibilitando a promoção dos benefícios advindos da contabilidade ambiental”.

A NCRF 26 – Matérias Ambientais, no apêndice, apresenta soluções pormenorizadas de dispêndios ambientais nos diversos domínios ambientais. A norma recomenda que as entidades tenham em conta estas definições aquando da divulgação dos dispêndios de carácter ambiental.

Os custos ambientais requerem 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 (Eugénio (2003), *apud* Bonito (2015)).

Bonito (2015), tendo por base Eugénio (2011), apresenta os seguintes dispêndios de carácter ambiental para melhor identificação de gastos ambientais.

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.

2.2.2 - Normativo Contabilístico para as Matérias Ambientais

No âmbito das NCRF, surge a “NCRF 26 - Matérias ambientais”, com objetivo de estabelecer os critérios para o reconhecimento, mensuração e divulgação relativos as despesas de carácter ambiental. Estes devem ser aplicados às informações a prestar nas demonstrações financeiras e no relatório de gestão das entidades, devendo os critérios de reconhecimento e mensuração ser aplicados de forma consistente a todas as entidades que sejam objeto de consolidação. Neste sentido, é importante identificar 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.

Em termos de regulamentação, segue-se uma breve análise das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) e das International Accounting Standard (IAS), que são aplicáveis nesta temática.

Além da NCRF 26, tendo por base Bonito (2015), existem outras normas com referência a questões ambientais:

- NCRF 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras: refere que as matérias de carácter ambiental devem estar incluídas no anexo.
- NCRF 3 - Adoção pela primeira vez das NCRF: refere a possibilidade das provisões para matérias ambientais poderem ter de ser mensuradas segundo critérios diferentes.
- NCRF 7 - Ativos Fixos Tangíveis: refere a possibilidade de um ativo fixo tangível ser adquirido por razões de segurança ou ambientais.
- NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes: no seu conteúdo faz varias alusões ao meio ambiente.

As IAS referentes às matérias ambientais, segundo Bonito (2015), tendo por base Eugénio (2011):

- IAS 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras: referência à apresentação do relatório ambiental.
- IAS 16 – Ativos Fixos Tangíveis: o ativo fixo tangível pode ser adquirido por razões de segurança ou ambiente.
- IAS 36 – Imparidade de Ativos: perdas de valor que se verifiquem por questões ambientais.
- IAS 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.
- IAS 38 – Ativos Intangíveis: tratamento contabilístico dos ativos intangíveis: a empresa pode deter alguns ativos relacionados com questões ambientais.

2.3 - Técnicas e Metodologias: Identificação

As técnicas e metodologias utilizadas na contabilidade baseiam-se no normativo contabilístico, nacional e internacional. Com transposição do regulamento (CE) n.º

1606/2002, as entidades com valores cotados em bolsa são obrigadas a adotar as normas internacionais de contabilidade, visando a comparabilidade das demonstrações financeiras.

Com a publicação do Decreto – Lei nº 158/2009, Portugal exerceu a opção prevista no artigo 5.º do regulamento (CE) n.º 1606/2002, com respeito à aplicação das normas internacionais de contabilidade, reafirmando tal opção no quadro do SNC.

Para as entidades em geral o SNC prevê 28 NCRF's e uma NCRF PE, para as entidades do setor não lucrativo o SNC contempla a NCRF-ESNL e para as microentidades o SNC prevê NC-ME:

- NCRF 1 - Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras
- NCRF 2 - Demonstração de fluxos de caixa
- NCRF 3 - Adoção pela primeira vez das NCRF
- NCRF 4 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros
- NCRF 5 - Divulgações de partes relacionadas
- NCRF 6 - Ativos intangíveis
- NCRF 7 - Ativos fixos tangíveis
- NCRF 8 - Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas
- NCRF 9 - Locações
- NCRF 10 - Custos de empréstimos obtidos
- NCRF 11 - Propriedades de investimento
- NCRF 12 - Imparidade de ativos
- NCRF 13 - Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas
- NCRF 14 - Concentrações de atividades empresariais
- NCRF 15 - Investimentos em subsidiárias e consolidação
- NCRF 16 - Exploração e avaliação de recursos minerais
- NCRF 17 - Agricultura
- NCRF 18 - Inventários
- NCRF 19 - Contratos de construção
- NCRF 20 - Rédito
- NCRF 21 - Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes
- NCRF 22 - Contabilização dos subsídios do governo e divulgação de apoios do governo
- NCRF 23 - Os Efeitos de alterações em taxas de câmbio

- NCRF 24 - Acontecimentos após a data do balanço
- NCRF 25 - Impostos sobre o rendimento
- NCRF 26 - Matérias ambientais
- NCRF 27 - Instrumentos financeiros
- NCRF 28 - Benefícios dos empregados

- NCRF PE - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
- NCRF – ESNL - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor no Lucrativo
- NC-ME – Norma Contabilística para Microentidades

Todas as normas previstas no SNC encontram-se estruturadas de acordo com o seguinte alinhamento conceptual:

Reconhecimento – quando registar um item; como classificar um item.

Mensuração – qual o critério de valorimetria a aplicar a um item.

Apresentação – qual a demonstração financeira em que é apresentado um item.

Divulgação – qual a forma de divulgar um item.

2.4 - Técnicas e Metodologias: Aplicação Prática

A aplicação prática das técnicas e metodologias, em concreto das NCRF, assenta no método digráfico, suportado no código de contas do SNC com o objetivo de preparar as demonstrações financeiras de acordo com os modelos oficiais e de dar cumprimento de diversas obrigações declarativas e fiscais.

2.4.1 - Aplicação do Normativo Contabilístico

A aplicação prática inicia-se com o juízo de valor do TOC que é baseado nas NCRF e na sua experiência profissional, com o recurso ao código de contas.

O código de contas é um instrumento contabilístico publicado na Portaria nº 1011/2009 e de aplicação obrigatória para as entidades sujeitas ao SNC. Para Alves e Costa (2014), o código de conta “numa estrutura codificada e uniforme de contas, que visa acautelar as necessidades dos distintos utentes”.

As classes de contas identificam itens relacionados com a posição financeira (ativos, passivos e capital próprio) e itens relacionados com o desempenho (gastos, rendimentos e de resultados). Os itens relacionados com a posição financeira são representados nas classes 1 a 5 e os itens relacionados com o desempenho são representados nas classes 6 a 8.

Mensuração dos Gastos Ambientais

Para Eugénio (2004), como para Tinoco e Kraemer (2011), citados por Bonito (2015), 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.

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 na EC do SNC (Eugénio (2011) *apud* Bonito (2015)).

Bonito (2015), segundo Eugénio (2004), “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”.

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

Quadro 6 – Contas Relativas às Matérias Ambientais

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

Fonte: SNC

De acordo com a NCRF 26, no parágrafo 8, “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.”

Apresentação e Divulgação

A aplicação prática materializa-se com os registos contabilísticos suportados nos códigos de contas e conclui-se com a preparação das demonstrações financeiras, com base nos modelos de demonstrações financeiras:

- Balanço
- Demonstração dos resultados
- Demonstração dos Fluxos de Caixa
- Demonstração das alterações no capital próprio
- Anexo

Divulgações das Matérias Ambientais

Na NCRF 1, parágrafo 45 alínea g), e na NCRF 26, nos parágrafos 47 a 49, é sugerido que as matérias ambientais sejam divulgadas em dois dos documentos do relatório e contas: no relatório de gestão e no anexo. Sendo 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.

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

As divulgações a ser feitas são referentes: às políticas, aos programas adotados pela empresa relativamente a medidas de proteção ambiental, à extensão em que tenham sido implementadas ou estejam em curso medidas ambientais impostas legalmente ou para antecipar uma futura legislação, às melhorias efetuadas em áreas chave de proteção ambiental, comparar os objetivos previstos e os desvios destes. Relatar informações sobre o desempenho ambiental, nomeadamente o consumo de energia, matérias-primas, água, emissões e remoção de resíduos, através de indicadores de ecoeficiência.

Por último, caso a entidade venha a emitir um relatório ambiental este deve ser mencionado no Relatório de Gestão.

O modelo do Anexo do SNC reserva o ponto 26 para as matérias ambientais. Aí são descritas todas as informações que este deve conter relacionadas com as matérias ambientais, realço as seguintes: descrição dos critérios de mensuração e métodos utilizados no cálculo do ajustamento de valor, os incentivos públicos, informações sobre provisões ambientais, os passivos ambientais, entre outros, que sendo endémicos à atividade da empresa, mereçam ser considerados. Devem mencionar-se ainda, os custos incorridos com multas e outras penalidades pelo não cumprimento dos regulamentos ambientais, bem como indemnizações pagas a terceiros. Na NCRF 26 no parágrafo 49, estão definidas as informações sobre matérias ambientais a serem divulgadas no anexo.

3. Estágio

Neste capítulo apresentam-se os objetivos do estágio, a entidade de acolhimento e a descrição das tarefas que permitiram assegurar a regularidade técnica nas áreas contabilística e fiscal e as responsabilidades assumidas perante as entidades.

3.1 - Objetivos do Estágio

De acordo com o protocolo do estágio curricular, o estágio em termos gerais tem como objetivo a formação em ambiente real de trabalho, favorecendo a consolidação e prática de conhecimentos e competências adquiridas pelo aluno ao longo do mestrado, bem como o desenvolvimento do sentido de responsabilidade social e profissional.

O estágio curricular visou os seguintes objetivos específicos:

- Aprender a forma como se organiza a contabilidade nos termos do SNC, e demais legislação aplicável, desde a receção dos documentos até à sua classificação, registo e arquivo;
- Efetuar as práticas de controlo interno;
- Efetuar o processamento dos salários, incluindo a emissão dos recibos de vencimento, e o seu registo contabilístico e o inerente apuramento de contribuições e impostos, bem como o preenchimento das respetivas declarações para a segurança social e para a autoridade tributária;

- Aplicar conhecimentos no processo de encerramento de contas e preparação das demonstrações financeiras e restantes documentos que compõem o *dossier* fiscal;
- Preparar a informação contabilística para relatórios e análise de gestão e informação periódica;
- Identificar e acompanhar a resolução de questões das entidades clientes da Fiscopax com o recurso aos serviços da segurança social e da autoridade tributária;
- Consolidar comportamentos éticos e deontológicos associados à profissão de TOC.

3.2 - Apresentação da Empresa

A empresa Fiscopax – Gabinete Técnico de Contabilidade, Lda., constitui uma empresa cujo objetivo social se destina à prestação de serviços de contabilidade, auditoria e consultoria fiscal, tendo em conta a Classificação de Atividade Económica (CAE) obtendo o código nº 69200. A respetiva empresa iniciou a sua atividade no ano de 1989 com a designação de Carlos, Manuel e Joaquim, Lda., apenas surgindo em 1991 a sua designação atual. Posteriormente no ano de 1997, a mesma altera a sua sede para a Rua Padre António Vieira, nº 16 em Beja.

Relativamente à sua forma jurídica, a Fiscopax encontra-se ao abrigo do artigo 197.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), apresentando-se como uma sociedade por quotas, com um capital social de 25.139.90 €, capital este distribuído por quatro sócios: Carlos Ventura e Joaquim Rodrigues (sócios maioritários), Rúben Ventura e Marco Rodrigues (sócios minoritários), sendo que os últimos representam 4% do capital social da empresa.

Apesar da atividade primordial da Fiscopax ser a prestação de serviços em contabilidade e fiscalidade, a mesma também se dedica à prestação de serviços nas áreas de assessoria.

A oferta de serviços equiparados aos prestados pela Fiscopax é muito elevada no concelho de Beja. Contudo, a mesma detém elementos face à restante concorrência, nomeadamente: uma imagem de prestígio, responsabilidade, competência e grande profissionalismo, preocupando-se continuamente com a prestação de um serviço de alta qualidade, o que lhe permitiu tornar-se numa empresa de grande referência na área geográfica onde atua.

3.3 - Atividades Realizadas no Estágio

O estágio curricular realizado na Fiscopax, teve como principal objetivo abordar a área da contabilidade e fiscalidade, permitindo assim colocar em prática os conhecimentos e competências adquiridas no decorrer do mestrado.

3.3.1 - Organização da Contabilidade nos Termos do SNC

Tratamento Contabilístico

Durante os seis meses de estágio, foi possível acompanhar as diferentes etapas do processo do tratamento contabilístico, procedendo-se à realização de diversas tarefas, tais como:

- **Etapa 1:** Entrega dos documentos por parte das empresas clientes e recolha da documentação contabilística por parte da Fiscopax;
- **Etapa 2:** Separação, ordenamento da documentação contabilística por séries cronológicas mensais e posterior arquivo no *dossier* de lançamento com o nome e número de cliente;
- **Etapa 3:** Classificação e numeração dos documentos de acordo com o tipo de atividade e plano de contas específico de cada cliente;
- **Etapa 4:** Processamento informático da documentação através do programa informático PMR (Petromilho, Magalhães e Ramalhte).

As etapas de tratamento contabilístico da documentação realizadas e acima mencionadas serão de seguida descritas mais pormenorizadamente em seguida:

Etapa 1 – Entrega e recolha de documentação: o processo de recolha de documentos com valor contabilístico é a fase primordial da atividade contabilística. O método de entrega/recolha da documentação é estipulado no contrato de prestação de serviços de cada cliente e pode ser feita mensalmente ou trimestralmente dependendo do regime de IVA correspondente a cada cliente. Após a receção ou recolha de documentos de uma determinada empresa cliente, estes ficam na posse do colaborador responsável pelo acompanhamento contabilístico da mesma. É importante referir que o colaborador responsável deve informar os clientes que devem ser respeitados os prazos estabelecidos pra a entrega da documentação, de modo a evitar problemas logísticos inerentes à atividade contabilística.

Etapa 2 - Separação, ordenamento da documentação contabilística arquivo no Dossier de Lançamento: após a devida separação e identificação dos documentos que necessitam de tratamento contabilístico, estes são arquivados e organizados nos devidos diários por ordem alfabética e por ordem cronológica mensal crescente, isto é, de janeiro a dezembro, de modo a facilitar a consulta da informação de um determinado cliente referente a cada mês do ano. Os documentos são arquivados no mês correspondente à sua emissão, sendo organizados por ordem crescente de acordo com respetiva data de emissão, de modo a que o último documento referente a um determinado cliente, seja sempre o que tem a data mais recente.

Etapa 3 - Classificação e numeração dos documentos: uma vez terminado o processo de arquivo dos documentos nos devidos diários, é realizada a classificação da documentação de acordo com o SNC. Esta tarefa impõe concentração, rigor e responsabilidade por parte de quem realiza esta tarefa para que a contabilidade transmita uma imagem verdadeira e apropriada da situação da empresa. A Fiscopax adaptou o plano de contas do SNC de modo a ser facilmente ajustável às necessidades de cada cliente de acordo com a sua atividade.

A classificação dos documentos contabilísticos é efetuada no próprio documento é identificado que a parte superior se refere às contas que ficam a débito e a parte inferior se refere às contas a crédito. Após a classificação de todos os documentos, estes são devidamente numerados no canto superior por ordem crescente e é-lhes atribuído um número sequencial de acordo com a sua ordem de arquivo, devendo corresponder à numeração de lançamento no sistema informático PMR. Esta numeração deverá ser reiniciada mensalmente para facilitar a consulta da documentação.

Etapa 4 - Processamento informático da documentação: é efetuado num programa informático específico para o lançamento de documentos contabilísticos, sendo esta a última fase do tratamento da documentação com valor contabilístico.

A Fiscopax, Lda., utiliza o *software* PMR que, foi criado em 1981, com representações em Lisboa, Leiria e no Porto, trata-se de uma empresa que se dedica ao desenvolvimento de produtos para a gestão administrativa na área dos micro e mini computadores.

Para iniciar o lançamento dos documentos no PMR é necessário a seleção da empresa em questão através da introdução do número/código do cliente e procede-se à escolha da rotina

aplicável. Posteriormente é feita a seleção da data onde se pretende efetuar os lançamentos e é selecionado o diário em que se pretende realizar os lançamentos da informação contabilística. Após o fim do lançamento dos dados contabilísticos, caso o total do débito seja equivalente ao total do crédito, o programa irá efetuar esse lançamento e será colocado manualmente um carimbo vermelho com o rótulo de “LANÇADO” no respetivo documento.

Importa ainda referir que qualquer lançamento tem que ter como suporte um documento, de acordo com o previsto nas alíneas a) e b) do nº 3 do artigo 115º do CIRC.

3.3.2 - Obrigações Fiscais e Legais

3.3.2.1 - Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é um imposto indireto sobre o consumo, plurifásico (incide sobre todas as fases do circuito económico, independentemente da sua extensão), proporcional e de pagamentos fracionados. A taxa de IVA é uma percentagem praticada sobre a base tributável dos bens e serviços disponibilizados ao adquirente, de acordo com o artigo 18º do CIVA (6%, 13% e 23% em Portugal continental).

O apuramento do IVA pode ser representado esquematicamente da seguinte forma:

Quadro 7 - Apuramento do IVA



Fonte: Apolinário (2011)

Para além de outras obrigações o artigo 29º do CIVA conjugado com o artigo 41º do mesmo código, determinam que os sujeitos passivos deste imposto devem enviar uma declaração periódica, com a seguinte periodicidade: até ao dia 10 do mês seguinte – regime mensal e até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao trimestre – regime trimestral, referente as operações efetuadas no exercício da sua atividade, com a indicação do imposto devido ou do crédito de imposto existente e dos valores que serviram de base ao respetivo cálculo, bem como o respetivo pagamento do imposto.

Na Fiscopax, o apuramento do IVA mensal ou trimestralmente, dependendo da situação tributária da empresa, é feito automaticamente pelo programa de contabilidade, contudo antes de proceder ao envio da declaração do IVA confere-se manualmente, utilizando o balancete analítico do mês ou trimestre. Esta tarefa consiste em confrontar os valores de base com os correspondentes valores do IVA, para verificar se o apuramento do IVA está certo, ou se existem correções a efetuar. Por norma, o sujeito passivo preenche o modelo B da declaração do IVA, caso exista alguma substituição ou for enviada fora do prazo legal, utiliza-se o modelo C.

Após os serviços das finanças efetuarem a devida validação da declaração periódica de IVA, é impressa a guia de pagamento que permite realizar a liquidação do imposto, sendo posteriormente entregue um comprovativo do pagamento. Em seguida é feita uma cópia dos documentos referidos para serem arquivados no *dossier* fiscal.

3.3.2.2 - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS)

O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares é um imposto direto, com caráter único e progressivo em consonância com a capacidade contributiva, tendo por base o princípio da tributação com intensidade crescente à medida que os rendimentos se elevam.

Segundo o artigo 1.º nº 1 do CIRS, o IRS incide sobre o valor anual dos rendimentos das seguintes categorias depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos.

Quadro 8 – Categorias do IRS

Categoria A	• Rendimentos do Trabalho Dependente
Categoria B	• Rendimentos Empresariais e Profissionais
Categoria E	• Rendimentos de Capitais
Categoria F	• Rendimentos Prediais
Categoria G	• Incrementos Patrimoniais
Categoria H	• Pensões

Fonte: Art.º 1.º N.º 1 do CIRS

Caso o sujeito passivo ou o agregado familiar auferir rendimentos de diferentes categorias, o rendimento coletável é o que resulta do englobamento dos vários rendimentos, depois de feitas as deduções e os abatimentos previsto no artigo 22º do CIRS.

O cálculo do IRS pode ser representado esquematicamente da seguinte forma:

Quadro 9 - Calculo do IRS

FÓRMULA DE CÁLCULO	BASE LEGAL
RENDIMENTO LIQUIDO	
(-) Dedução de perdas de qualquer categoria	Artigo 55º CIRS
(=) RENDIMENTO COLETÁVEL	
(÷) Quociente Conjugal	Artigo 69º, nº 1 do CIRS
(=) QUOCIENTE DO RENDIMENTO COLETÁVEL	
(x) Taxas gerais e sobretaxa extraordinária	Artigo 68º e 72º - A do CIRS
(x) Quociente conjugal	Artigo 69º, Nº 2 do CIRS
(=) COLETA DE IRS	
(-) Dedução à coleta	Artigo 78º a 87º do CIRS
(-) Benefícios fiscais	Artigo 88º do CIRS
(=) IMPOSTO LIQUIDADO	
(-) Retenções na fonte e/ou pagamentos por conta	Artigo 97º, nº 3 do CIRS
IRS A PAGAR OU IRS A RECUPERAR	

Fonte: Adaptado do CIRS

Os sujeitos passivos devem apresentar anualmente a declaração de modelo oficial (Modelo 3) e os respetivos anexos, referentes a todos rendimentos obtidos no ano anterior e outros elementos relevantes para a sua situação tributária (Artigo 57º do CIRS). Segundo o artigo 60.º do CIRS, caso a Modelo 3 for preenchido por via internet, deverá ser entregue até ao final do mês de Abril para os rendimentos obtidos pela categoria A e H e até ao final do mês de Maio para as restantes categorias.

Antes de entregar a declaração, o procedimento adotado na Fiscopax, Lda. passa fazer uma recolha de todos os documentos que contêm retenção na fonte; de seguida consultam-se na base de dados do respetivo cliente todas as retenções e honorários. Se as faturas fizerem referência a mão-de obra ou prestação de serviços e se respeitarem a fornecedores em nome individual também deverão ser considerados para a comunicação da Modelo 10 (destinada a declarar as retenções na fonte e os rendimentos sujeitos a imposto, auferidos por sujeitos passivos de IRS ou IRC residentes o território nacional). Deverá ser entregue através da plataforma *on-line* do portal da autoridade tributária, por entidades devedoras dos rendimentos sujeitos a IRS (Categorias A, B, E, F, G e H) até ao final do mês de fevereiro do ano seguinte ao que os rendimentos e retenções se referem. No que respeita a faturas de entidades limitadas, só serão comunicadas se provierem de rendas ou contenham retenção na fonte.

3.3.2.3 - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC)

O IRC é um imposto que incide sobre o lucro tributável das sociedades e os sujeitos passivos de imposto segundo o artigo 2.º do CIRC.

O IRC é assim devido por cada período de tributação, onde os rendimentos e os gastos, assim como outras componentes negativas ou positivas, devem ser imputados ao período de tributação em que ocorrem, independentemente do seu recebimento ou pagamento, respeitando o pressuposto de periodização económica, conforme definido no n.º 1 do Art.º 18 do CIRC.

Cálculo do IRC

A matéria coletável é apurada pelo próprio sujeito passivo, tal como determina o n.º 1 do Art.16 do CIRC, pois no IRC há lugar à autoliquidação.

E o lucro tributável segundo o nº 1 do artigo 17º do CIRC é obtido da soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste código.

O cálculo do IRS pode ser representado esquematicamente da seguinte forma:

Quadro 10 - Cálculo do IRC

FÓRMULA DE CÁLCULO	BASE LEGAL
Rendimentos (-) Gastos (=) RESULTADO CONTABILÍSTICO	Artigo 20º do CIRC Artigo 23º do CIRC Artigo 55º CIRC
(+) Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado (-) Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado (+) ou (-) Correções fiscais (=) LUCRO TRIBUTÁVEL	Artigo 21º do CIRC Artigo 24º do CIRC Artigo 45º a 51º e do 63º a 68º do CIRC
(-) Prejuízos fiscais (-) Benefícios fiscais (=) MATÉRIA COLETÁVEL	Artigo 52º do CIRC Artigo 15º nº1 al. a) 2) do CIRC Artigo 15º nº1 do CIRC
(x) Taxa (=) COLETA	Artigo 87º do CIRC
(-) Deduções à coleta (-) Retenções na fonte, PEC, PC (+) Derrama municipal (+) Derrama estadual (+) Tributações autónomas (=) IRC A PAGAR OU IRC A RECUPERAR	Artigo 91º do CIRC Artigo 93º a 98º e 104º nº2 e 3 do CIRC Artigo 14º da Lei nº 2/2007, de 15 jan. Artigo 87º do CIRC Artigo 88º do CIRC

Fonte: Adaptado do CIRS

Na Fiscopax, a declaração periódica de rendimentos (Modelo 22) de acordo com o artigo 120º do CIRC, é preenchida pelo técnico responsável pela contabilidade do sujeito passivo tendo por base os dados contabilísticos e efetuando as respetivas correções fiscais a que o CIRC obriga. Após o preenchimento provisório da Modelo 22, calculado o imposto a pagar e a supervisão do TOC, procede-se ao preenchimento e envio do modelo oficial através do portal da AT até ao dia 31 de maio do ano seguinte ao qual as informações contabilísticas dizem respeito. Em seguida extrai-se a guia de pagamento, a qual será enviada ao cliente, acordando com este a forma de efetuar o pagamento.

Informação Empresarial Simplificada (IES)

Segundo o artigo nº 1 e 2 do Decreto - Lei nº 8/2007, a IES consiste na prestação da informação de natureza fiscal, contabilística e estatística respeitante ao cumprimento das obrigações legais através de uma declaração única transmitida por via eletrónica. Os formulários, de acordo com a Portaria nº 271/2014, para a sua respetiva entrega estão disponíveis no portal das finanças e devem ser devidamente preenchidos e entregues pelos TOC's ou por outro representante legal da entidade em questão, até ao dia 15 de julho do ano civil seguinte ao exercício (artigo nº 6 do Decreto - Lei nº 292/2009).

Na empresa Fiscopax, em conformidade com a Portaria nº 370/2015, a IES é preenchida com recurso ao PMR, sendo exportada para o *site* das finanças a partir do qual é validada e submetida pelo TOC. Seguidamente procede-se à impressão do comprovativo, de envio e da informação disponibilizada, e do documento de pagamento, pagamento este que deve ser realizado no prazo de 5 dias uteis, conforme vem descrito na própria guia.

Remunerações

O processamento do salário de cada trabalhador das suas empresas clientes é realizado acordo com as políticas internas de cada empresa mensalmente através do PMR, na rotina “gestão pessoal”, na qual é atribuída uma codificação própria para cada trabalhador da empresa. Cada trabalhador tem também uma ficha de identificação individual que contém a informação referente à sua situação na empresa. Esta informação inclui os dados pessoais, as horas de trabalho, as horas extraordinárias, o subsídio de alimentação, as faltas, diuturnidades e outros tipos de situações que devem constar no processamento mensal.

Taxa Social Única (TSU) e Retenções na Fonte

A Segurança Social confere o direito à proteção social, incluindo situações de doença, acidentes de trabalho, doença profissionais, bem como situações de desemprego. Segundo o artigo 177º do CRCSPSS, os descontos para a segurança social são feitos pela entidade patronal através de contribuições para a TSU. O valor das contribuições, de acordo com o artigo 46º do CRCSPSS, é calculado com base na remuneração ilíquida do trabalhador, à qual se aplica uma taxa de 34,75 %, dos quais 11 % são por conta do trabalhador e 23,75 % são descontados pela entidade empregadora ao salário de cada trabalhador. No caso dos sócios gerentes, estes estão também sujeitos às mesmas taxas, ou seja, uma taxa de 34,75%, dos quais 11% são pela remuneração e 23,75% pela entidade patronal.

As entidades devedoras de rendimentos sujeitos a IRS são obrigadas a efetuar uma retenção de imposto no momento em que são pagos ou colocados à disposição tais rendimentos e respetivas retenções de imposto (artigo 98º do CIRS).

Na Fiscopax, os valores das contribuições para a TSU são entregues por via eletrónica através da plataforma *on-line* segurança social direta. Estas contribuições são efetuadas através do portal da segurança social até ao dia 10º de cada mês, e o respetivo pagamento deve ser realizado até ao dia 20 de cada mês (nº 3 do artigo 98º do CIRS).

A Declaração de Retenções na Fonte, segundo o artigo 119º do CIRS, é entregue à autoridade tributária com recurso ao seu portal. E as guias do pagamento das retenções na fonte de IRS são entregues, com recurso também ao portal das finanças, e liquidadas até ao dia 20 de cada mês seguinte ao qual as retenções se referem.

Fundos de Garantia Social

A Lei nº 70/2013, veio implementar os regimes jurídicos do Fundo de Compensação do Trabalho (FCT) e do Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho (FGCT).

Segundo o artigo nº 3 do Código do Trabalho (CT), estes mecanismos foram criados com o objetivo de assegurar ao trabalhador o pagamento de metade do valor da compensação devida, calculada nos termos do artigo 366º do CT, por cessão do contrato, quando esta não puder ser paga pela entidade patronal por motivo de insolvência ou caso se encontre num sistema de recuperação via extrajudicial (SIREVE).

A sua adesão é obrigatória, devendo assim a entidade patronal entregar mensalmente 0,925% para o FCT e 0,075% para o FGCT, da remuneração base de cada trabalhador entre o dia 10 e 20 do mês seguinte a que respeitem as remunerações (artigo 12º do CT).

Na Fiscopax, a adesão a estes fundos é realizada com o preenchimento da declaração que se encontra disponível no próprio *site* dos fundos. Em relação ao pagamento, os colaboradores do departamento de recursos humanos, extraem do *site* dos fundos as guias de pagamento e informam os clientes, junto com os restantes impostos, qual o valor a pagar, e acordam com os clientes a forma de pagamento.

Declaração mensal de remunerações (DMR)

A DMR, segundo a Portaria nº 15-A/2014, tem por base fornecer informações sobre os trabalhadores, o valor da remuneração que está sujeita a descontos, os tempos de trabalho e a taxa contributiva aplicável.

De acordo com o artigo 40 e 41 do CRCSPSS, na Fiscopax, a DMR é entregue através do portal da segurança social direta. Após obter a guia de pagamento, os clientes são informados do seu valor e é acordada a forma de pagamento com os mesmos. Sendo, o seu pagamento efetuado entre o dia 10 e 20 do mês seguinte àquele a que dizem respeito as remunerações (artigo 42º e 43º do CRCSPSS).

A declaração mensal de remunerações à autoridade tributária (AT) destina-se a declarar os rendimentos do trabalho dependente auferidos por sujeitos passivos, incluindo os rendimentos dispensados de retenção na fonte e os rendimentos isentos (Lei nº 66/2012).

Na Fiscopax e segundo o artigo nº 2 do Despacho Normativo nº 1-A/2013, assim com a entrega à segurança social, esta declaração é entregue até ao 10º dia subsequente ao mês/ano de referência, no respetivo *site* da AT.

3.3.3 - Operações de Fim de Exercício

Segundo Borges *et al.* (2014), o encerramento de contas é realizado no final de cada exercício económico e pode subdividir-se em dois grupos: o primeiro relativo com todas as operações e registos a efetuar e o segundo relativo a todos os mapas que se devem preencher. O seu principal objetivo para além do apuramento do lucro é demonstrar uma imagem clara da situação patrimonial e financeira em que a empresa se encontra no final de cada exercício económico.

De acordo com o artigo 18.º e o artigo 63.º do Código Comercial e com o artigo 65.º do Código das Sociedades Comerciais, todas as sociedades são obrigadas a elaborar a prestação de contas anual.

3.3.3.1 – Verificação e Regularização de Saldos

Conferência dos Meios Financeiros Líquidos

Segundo o nº 3 do artigo 63º da Lei Geral Tributária, os pagamentos respeitantes a faturas de valor igual ou superior a 1.000,00€ devem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respetivo destinatário, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto.

A reconciliação bancária consiste na conferência, comparação e estabelecimento de relação entre os movimentos bancários contabilizados e os movimentos existentes no extrato bancário fornecido pelo banco. Na realização da sua conferência é de ter em atenção que um débito bancário corresponde a um crédito contabilístico, ou seja, uma saída de dinheiro, enquanto o inverso corresponderá a uma entrada.

Costa (2010) indica que como forma de auxílio à realização da reconciliação bancária devem ser adotados os seguintes procedimentos:

- Criar uma listagem de controlo de todos os recebimentos por correspondência, com indicação do banco onde os mesmos foram depositados;
- Emitir de notas de liquidação para justificar qualquer pagamento que se efetue, com a indicação da entidade beneficiária, do meio de pagamento, dos documentos a pagamento e do respetivo valor.

Em relação à conta 11 – Caixa, Costa (2010) refere os seguintes procedimentos a adotar para executar a sua conferência:

- Manutenção de um sistema de fundo de caixa fixo;
- Adequada segregação de funções quanto à custódia física dos fundos de caixa, da função de autorização de pagamentos e da função de registo e controlo contabilístico;
- Realização de contagens independentes e sem aviso prévio.

As reconciliações bancárias e de caixa, na Fiscopax, são realizadas mensalmente com o principal objetivo de conferir as diferenças de valor de entradas e saídas dos meios monetários. Para tal, é necessário realizar a comparação entre os extratos bancários\ folhas de caixa e os extratos contabilísticos. Caso se verifiquem irregularidades, procede-se à respetiva

correção das contas de modo a que o valor registado na contabilidade da empresa seja igual ao valor registado no banco\caixa.

As reconciliações são essenciais para o controlo interno e são eficientes em todas as empresas, independentemente da sua dimensão. Por outras palavras, este método visa apurar e explicar as eventuais diferenças encontradas entre o saldo apresentado pelo banco\caixa e o apurado pela contabilidade relativamente ao mesmo período de tempo.

Análise das Contas a Receber\Pagar

Segundo Costa (2010), os procedimentos de controlo a destacar nesta área são:

- Circularização periódica dos extratos de clientes e outros devedores;
- Analisar com regularidade balancetes por antiguidade de saldos, dos clientes e outros devedores em situações de contencioso e adequação de imparidades calculadas.

Na Fiscopax, depois de efetuados os lançamentos contabilísticos mensais de uma entidade, deve-se retirar do programa PMR um extrato da conta de clientes\ fornecedores e analisar se o saldo de clientes\fornecedores está de acordo com o mapa de faturação\extratos conta corrente dos fornecedores.

Conferência de investimentos

Segundo Borges *et al.* (2014), investimentos são elementos patrimoniais ativos de uma entidade, tangíveis e intangíveis, utilizados com carácter duradouro, como meio de desenvolvimento e realização da sua atividade, não se destinando a serem vendidos nem transformados no decurso da mesma.

Segundo Costa (2010), os procedimentos a executar para conferir os investimentos são os seguintes:

- Realizar contagens físicas periódicas, incluindo o controlo das movimentações realizadas;
- Reconhecer mais ou menos valias resultantes de alienações;
- Identificar bens em estado obsoleto e em processo de abate;
- Criar um ficheiro individual para cada bem, ou conjunto de bens indissociáveis.

Na Fiscopax, o técnico de contabilidade elabora dois mapas, um de investimentos, onde é preenchida manualmente toda a informação sobre os bens adquiridos a registar nas contas

classe 4 – Investimentos. E um mapa de desinventários onde são lançados todos os bens que ao longo do ano aforam retirados da contabilidade por alienação, sinistro ou abate. A elaboração destes dois mapas visa proporcionar uma informação detalhada dos investimentos de cada empresa.

Conferência Inventários e Ativos Biológicos

Segundo Borges *et al.* (2014), inventários são todos os bens armazenáveis, que são adquiridos ou produzidos pela entidade, destinados à comercialização ou a serem incorporados na produção.

Existem dois sistemas distintos para inventariar os diversos elementos:

Sistema de Inventário Permanente: Os valores dos *stocks* em armazém são permanentemente atualizados sempre que haja movimentos de produtos em armazém.

Sistema de Inventário Intermitente: Os valores dos *stocks* em armazém só podem ser determinados através de contagens físicas periódicas, efetuadas diretamente no armazém.

Apesar de o Sistema de Inventário Permanente ser o sistema recomendado pela NCRF 18, verifica-se que a grande maioria das entidades, clientes da Fiscopax, que não estão obrigados a este sistema, optam pelo Sistema de Inventário Intermitente.

Segundo o parágrafo 9 da NCRF 18, que prescreve o tratamento para os inventários, estes devem ser mensurados pelo custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Segundo Costa (2010), os procedimentos de controlo a adotar nesta área são:

- Adequada segregação de funções nas diversas fases;
- Utilização de inventário permanente complementado de contagens físicas, cíclicas e anuais.

Depreciações e Amortizações

Segundo Borges *et al.* (2014), depreciar ou amortizar consiste em registar de forma sistemática a perda do valor de um ativo fixo, que têm caráter duradouro, ou de outra maneira, em repartir o seu custo pelos períodos económicos abrangidos pela sua vida útil ou duração económica.

Com a adoção do SNC, atribuíram-se termos diferentes consoantes se tratasse de um ativo fixos tangível, ou de um ativo intangível, assim:

Depreciação: é a imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo fixo tangível (parágrafo 6 da NCRF 7).

Amortização: consiste na imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo intangível (parágrafo 8 da NCRF 6).

Na Fiscopax, quanto um ativo é adquirido por um cliente, ao lançar esse ativo no programa informático de gestão de ativos, é-lhe atribuída uma vida útil, em consonância com o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

No final do exercício, é extraído do programa informático um mapa de depreciações e amortizações, onde constam todos os ativos, divididos por categorias, com a correspondente depreciação/amortização referentes ao período e as acumuladas de períodos anteriores. Com esses valores elabora-se uma nota de lançamento interna, que é lançada no diário de operações diversas e, segundo o disposto nos artigos 29.º a 34.º do CIRC, é realizado o preenchimento da modelo 32 (Mapa de Depreciações e Amortizações).

Imparidades e Provisões

Nos termos do parágrafo 14 da NCRF 12, perdas por imparidade é o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável, por outros termos podemos dizer que consiste numa desvalorização excecional de um ativo. Esse ativo pode ser dívidas a receber (de clientes ou outros), inventários, investimentos financeiros, ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, entre outros.

No que diz respeito às provisões, segundo o parágrafo 8 da NCRF 21, estas são um passivo de tempestividade ou quantia incerta, sendo fiscalmente aceites caso estejam de acordo com o artigo 39.º do CIRC.

No parágrafo 13 da NCRF 21 é determinado que uma provisão só deve ser reconhecida quando, cumulativamente:

- Uma entidade tenha uma obrigação presente resultante de um acontecimento passado;
- Seja provável que um exfluxo de recursos será necessário para liquidar a obrigação;
- Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação;

Quando não estiverem reunidas as três condições exigidas, pode-se estar perante um passivo contingente, que deverá apenas constar nas notas do anexo.

Seguindo os dispostos nos artigos 28.º, 35.º a 37.º, 39.º e 40.º do CIRC, na Fiscopax, o preenchimento do Mapa de Provisões, Perdas por Imparidade em créditos e Ajustamentos em Inventários (Modelo 30), os gastos são discriminados de acordo com a seguinte tipologia:

I - Perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários;

II - Provisões ou perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis;

III - Provisões fiscalmente dedutíveis.

Acréscimos e Diferimentos

Segundo o parágrafo 22 da Estrutura Conceptual do SNC, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime do acréscimo (ou periodização económica). Neste regime, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos no momento em que ocorrem, e não quando a caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos. Sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras nos períodos com os quais se relacionem.

Na Fiscopax, os gastos relativos a água, eletricidade e comunicações referentes a dezembro do ano N cuja emissão da fatura e o pagamento efetivo só ocorrem em janeiro de N+1 devem ser considerados acréscimos de gasto, no ano corrente, acrescer esse gasto, através da subconta 2722 – Credores por acréscimo de gastos.

3.3.3.2 – Apuramento de Resultados

De acordo com o SNC, o apuramento de resultados consiste na transferência dos saldos da classe 6 - Gastos e da classe 7 - Rendimentos para a conta 811 -Resultado antes de Impostos (RAI).

Quadro 11 – Apuramento de Resultados

Conta	Descrição	Débito	Crédito
7...	Rendimentos	Y	
811	Resultados Antes de impostos	X	Y
6...	Gastos		X

Fonte: Nogueira (2010:49)

Após estas transferências, as subcontas da classe 6 e da classe 7 apresentam um saldo nulo. Em relação à conta 811 – RAI, se apresentar um saldo devedor, quer dizer que os gastos foram superiores aos rendimentos e que o resultado é negativo, ou seja, resultou em prejuízo contabilístico, se apresentar um saldo credor, os rendimentos foram superiores aos gastos e o resultado é positivo, havendo lucro contabilístico.

Se o saldo for devedor, é transferido a débito da conta 818 – Resultado Líquido, podendo ser este o resultado líquido do período (caso não haja tributações autónomas).

Se o saldo for credor, é transferido a crédito da conta 818 – Resultado Líquido, seguindo-se o cálculo da estimativa do imposto a pagar, que se contabiliza a crédito na conta 8121 – Imposto Estimado para o Período e a débito da conta 818 – Resultado Líquido. Sendo então o resultado líquido do período o saldo que resultar na conta 818.

3.3.3.3 – Prestação de Contas

Periodicamente as empresas deveram proceder à prestação de contas aos stakeholders da informação financeira. Para a generalidade e sequência do trabalho de prestação de contas, obriga a que, até 31 de março do ano seguinte a que respeitam as demonstrações financeiras, haja lugar à discussão e votação em assembleia geral de acionistas\sócios dos seguintes documentos (Borges *et al.*, 2014).

- Relatório de Gestão
- Balanço
- Demonstração de Resultados (Por Naturezas e Funções)
- Demonstração dos Fluxos de Caixa
- Demonstrações do Capital Próprio
- Anexo

Relatório de Gestão

As entidades abrangidas pelo CSC estão sujeitas ao relatório de gestão. Trata-se de um documento fundamental para o utente onde consta a informação mais importante da empresa e resume a evolução da atividade, descrevendo também os objetivos que a empresa pretende atingir no futuro.

De acordo com o n.º1 do artigo 66.º do CSC, o relatório de gestão deve ser elaborado no final de cada exercício económico e deve ser apresentado aos sócios até ao final do terceiro mês após o término do exercício juntamente com as contas do exercício. Na Fiscopax, são elaborados pelos respetivos contabilistas certificado das sociedades, sendo então posteriormente assinados e lidos pelos sócios-gerentes e administradores de acordo com o n.º 3 do artigo mencionado acima.

Elaboração de Demonstrações Financeiras

Segundo o parágrafo 12 da Estrutura Conceptual do SNC, as demonstrações financeiras têm como objetivo proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade. Sendo útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas. A elaboração das demonstrações assenta em princípios fundamentais: continuidade, regime de periodização económica, consistência de apresentação, materialidade e agregação, compensação e informação comparativa.

Balanço

Segundo Borges *et al.* (2014), o balanço é um quadro alfanumérico no qual constam informações, reportadas a determinada data, a cerca dos recursos utilizados e da forma como estão a ser financiados. O balanço é composto pelo ativo, capital próprio e passivo.

Demonstração dos Resultados

A demonstração dos resultados proporciona informação respeitando ao desempenho de uma entidade, que é útil a fim de avaliar a performance e em particular a sua lucratividade; que é necessária a fim de conhecer e determinar as alterações potenciais nos recursos económicos que seja provável que ela controle no futuro (Borges *et al.*, 2014).

Demonstração de Fluxos de Caixa

A demonstração dos fluxos de caixa proporciona informação respeitante as alterações na posição financeira de uma entidade, que é útil a fim de avaliar as suas atividades de investimento, de financiamento e operacionais durante o período de relato (Borges *et al.*, 2014).

Demonstração das Alterações no Capital Próprio

Segundo Borges *et al.* (2014), a demonstração de alterações no capital próprio proporciona informação que é útil para conhecer pormenorizadamente as alterações ocorridas no capital próprio, designadamente, quais os resultados gerados e quais as reservas que são distribuídas.

Anexo

No anexo a informação é prevalentemente qualitativa, é apresentada sob uma forma narrativa e articula com as demais demonstrações financeiras por via de uma coluna que consta das demais demonstrações financeiras (Borges *et al.*, 2014)

Dossier Fiscal

O *dossier* fiscal foi criado com o objetivo de conceber uma documentação fiscal referente a cada período de tributação que as empresas devem elaborar até 15 de Julho, prazo coincidente com a IES. De acordo com o referido na Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de Fevereiro, e com o artigo 129.º do CIRS e artigo 130.º do CIRC, os sujeitos passivos tem a obrigatoriedade a constituir um processo de documentação fiscal que deve ser mantido por um período de 10 anos de acordo com os artigos 120º do CIRC.

Na Fiscopax, em conformidade com o anexo I da Portaria n.º 92-A/2011, de 28 Fevereiro, no *dossier* fiscal são agrupados os documentos relativos ao encerramento do período e que justificam as demonstrações financeiras à data de 31 de dezembro, designadamente como sugere o seguinte quadro:

Quadro 12 - Documentos do Dossier Fiscal

Documentos
• Acta da Reunião ou assembleia de aprovação de contas, quando legalmente exigida, ou declaração justificativa de não aprovação no prazo legal
• Anexo ao balanço e demonstração de resultados
• Balancetes Sintéticos antes e após o apuramento de resultados do exercício
• Contratos ou outros documentos que definam as condições estabelecidas para os pagamentos efectuados a não residentes
• Documentos comprovativos das retenções efectuadas ao sujeito passivo
• Documentos comprovativos dos créditos incobráveis
• Listagem dos donativos regulados pelo Estatuto dos Benefícios Fiscais
• Mapa do modelo oficial das mais e menos valias fiscais
• Mapa do modelo oficial relativo aos contratos de locação financeira
• Mapa de modelo oficial das depreciações e amortizações contabilizadas
• Mapa de modelo oficial do movimento das provisões
• Mapa demonstrativo da aplicação do artigo 19º do CIRC sobre obras de carácter plurianual
• Mapa de apuramento do Lucro tributável por regimes de tributação
• Mapa dos ajustamentos de consolidação
• Relatório e contas anuais de gerência e parecer do conselho fiscal ou do conselho geral e documento de certificação legal de contas, quando legalmente exigidos
• Identificação de operações de cobertura de activos financeiros
• Tratamento contabilístico e fiscal, dado a um imóvel transaccionado, no caso de existir uma diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo e o custo de aquisição ou de construção
• Outros documentos mencionados nos Códigos ou em legislação complementar cuja entrega esteja prevista conjuntamente com a declaração de rendimentos

Fonte: Nogueira (2010:54)

4. Análise Crítica

Neste capítulo é efetuada uma autoavaliação do estágio e procede-se a recomendações teóricas e praticas.

4.1 – Estágio

A realização do estágio curricular de mestrado foi considerada uma grande mais-valia, pois permitiu estar em contacto com a contabilidade no seu conceito prático, sendo cumprido o objetivo inicial de aplicar e consolidar os conhecimentos e competências adquiridas na área contabilística e fiscal em contexto real de trabalho.

Nada poderia ter tido maior valor acrescentado do que verificar, no terreno, o cumprimento das regras contabilísticas, a adoção de procedimentos e medidas, bem como os métodos utilizados de forma a melhor rentabilizar os recursos.

É de salientar o excelente acolhimento, a disponibilidade total e partilha de conhecimento que foi dispensada pelos colaboradores da Fiscopax. Assim como o sentimento de inclusão que transmitiram, o que viabilizou o sentimento de estar a contribuir para o alcance de um objetivo comum.

Posto isto, a realização do estágio curricular revelou ser uma enriquecedora opção, como referido anteriormente, visto que além de ter como vantagem a aplicabilidade da teoria à prática, trata-se também de um estágio reconhecido pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas o que *a posteriori*, irá ser uma mais-valia e um complemento a nível profissional, uma vez que caso seja oportuno e desejado, possibilitará o acesso à ordem.

4.2 – Recomendações Teóricas

Em relação à análise das contas a receber e a pagar, sugere-se a elaboração mensal de balancetes por antiguidade de saldos permitindo à secção de cobranças detetar os clientes que se atrasam no pagamento, à secção de tesouraria planear o fluxo dos recebimentos a curto prazo e à contabilidade calcular as perdas por imparidade.

Quanto aos gastos ambientais são aqueles tradicionalmente contabilizados ao longo do processo produtivo, os quais servem de base para a determinação do preço de venda dos produtos, como por exemplo, matérias-primas, mão-de-obra, depreciação de equipamentos, etc. A sua classificação é essencial para a execução do seu reconhecimento e respetiva quantificação. A apresentação de diferentes classificações, vem assim auxiliar a identificação de todas as operações ambientais que devam ser refletidas nas demonstrações financeiras de uma empresa.

Não obstante ao facto da NCRF 26 não referir nenhum tipo de subdivisão de contas, a utilização de centros de custos e a criação de subcontas para gastos, rendimentos, ativos e passivos é uma solução. A contabilidade analítica ou da utilização de contas refletidas também proporcionam informação sobre as matérias ambientais contudo, a NCRF em questão, sugere que o registo seja efetuado por domínios ambientais, pelo que na sua contabilização, estes devem ser tidos em conta. Cabe assim as empresas adequar o seu código

de contas de acordo com o seu perfil e informação desejada, e realizar de forma mais específica essas subdivisões.

Os gastos ambientais devem ser reconhecidos na classe 6 – Gastos. Sugerindo – se nas contas da classe 6 seja criada uma subconta para as matérias ambientais com o código “99” tal como sugere Eugénio (2011)

Quadro 13 – Código de Contas Ambiental (Exemplo)

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)

4.3 – Recomendações Práticas

Importa referir que os gestores enfrentam um crescente dilema no que toca a decisões de investimento no ambiente. Existem exigências regulamentares, normas internas e pressões do mercado que requerem, de uma forma contínua e crescente, bons desempenhos ambientais. A par destas premissas, a informação que é necessária para realizar uma resposta eficiente em termos de gastos, geralmente, não está ao alcance das empresas de uma forma atempada e consistente.

O presente tópico procura proporcionar à Fiscopax, em situações concretas, quais os procedimentos a efetuar para aplicar a contabilidade ambiental nos seus clientes.

Segundo os procedimentos teóricos, mencionados nas recomendações teóricas, e analisando uma situação real que ocorreu durante o estágio, em que um grupo empresarial do ramo da agricultura decidiu instalar nas suas herdades painéis solares, visando assim recorrer ao uso de energias renováveis na sua atividade, passo a discriminar os procedimentos suscetíveis de poderem vir a ser adotados.

Trabalhos Especializados

Para analisar viabilidade e custos da implementação dos painéis solares, estas sociedades tiveram de recorrer a consultores para a elaboração do projeto. Este gasto foi reconhecido como um trabalho especializado na conta – 6221, como todos os outros trabalhos especializado.

Almejando reconhecer estes trabalhos especializados de acordo com o código de contas sugerido por Eugénio (2011), o técnico de contabilidade deveria criar uma subconta da conta da 6221 – Trabalhos Especializados para estes trabalhos prestados relativos ao ambiente, assim como uma subconta da 221 – Fornecedores de Conta Corrente para os fornecedores de carácter ambiental e reconhecê-las da seguinte forma:

Quadro 14 - Reconhecimento de Trabalhos Especializados

Conta	Descrição	Débito	Crédito
622199	Trabalhos Especializados Relativos ao Ambiente	X	
2432	Iva Dedutível	X	
221199	Fornecedores de Carater Ambiental		X

Fonte: Adaptado de Eugénio (2011)

Remunerações dos Colaboradores

Após a decisão da implementação dos painéis solares e visando preparar os terrenos para a instalação dos mesmos, as sociedades recorreram aos seus colaboradores para desenvolver estas atividades.

Segundo Eugénio (2011), e de acordo com os parâmetros da contabilidade ambiental, o técnico responsável pela contabilidade destas sociedades deveria criar uma subconta da conta da 632 – Remunerações do Pessoal para estas remunerações relativas ao ambiente e reconhece-las da seguinte forma:

Quadro 15 - Reconhecimento de Remunerações

Conta	Descrição	Débito	Crédito
63299	Remunerações do Pessoal Relativas ao Ambiente	X	
242	Retenção de Imposto sobre Rendimentos		X
245	Contribuições para Segurança Social		X
23199	Remunerações a Pagar ao Pessoal Relativas ao Ambiente		X

Fonte: Adaptado de Eugénio (2011)

Ativos Fixos Tangíveis

Concluída a instalação dos painéis e da fatura ser rececionada na Fiscopax, estes foram reconhecidos como um ativos fixos tangíveis na conta 432 – Edifícios e Outras Construções em contra partida da conta 2711 – Fornecedores de Investimento.

Neste reconhecimento, sugeria que fosse criada uma subconta da conta 432 direcionada para os Edifícios e Outras Construções de Carater Ambiental (43299). Sugeria ainda a criação de uma subconta para os Fornecedores de Investimento de Carater Ambiental de acordo com o código de contas apresentado por Eugénio (2011) e apresentado no seguinte quadro:

Quadro 16 - Reconhecimento de Ativo Fixo Tangível

Conta	Descrição	Débito	Crédito
43299	Edif. e Outras Constr. de Carater Amb. – Painéis Solares	X	
2432	Iva Dedutível	X	
271199	Fornecedores de Investimento de Carater Ambiental		X

Fonte: Adaptado de Eugénio (2011)

Todas estas sugestões aplicadas seriam uma mais-valia tanto para a Fiscopax como para os seus clientes. E neste sentido, é minha convicção assumir a contabilidade ambiental como uma ferramenta imprescindível na obtenção de melhores resultados económicos e simultaneamente elevar o *status quo* de qualquer empresa relativamente às causas ambientais.

5. Conclusões

Este capítulo tem como finalidade descrever as conclusões tanto do estágio como da temática abordada no decorrer desta dissertação.

5.1 – Temática Abordada

No decorrer da revisão bibliográfica foi possível constatar que a contabilidade ambiental é considerada como uma área de crescente relevância, visto que segue as mesmas normas e princípios aplicados a contabilidade tradicional, tanto que não se separa uma da outra, a diferença está na contabilização em contas diferentes dentro do mesmo relatório. Contudo, é com recurso a esta que é possível mensurar o impacto da atividade da empresa no meio ambiente onde se insere. Conseguir prever e extrair dados de todos os setores e possuir a capacidade de os traduzir em informação, possibilita ao gestor um suporte para novos investimentos, redução de custos, diminuição nos gastos, previsões de retorno e uma projeção de lucros esperados. A previsão e mensuração de valores é mais difícil quando a empresa não recorre ao uso da contabilidade ambiental.

A contabilidade ambiental fornece também meios para planear projetos a ser implementados no futuro e consolida as bases da respetiva organização garantindo a sua continuidade. Além de que a divulgação destas informações contribuirá para a realização de um processo de controlo da qualidade ambiental, envolvendo e estimulando a sociedade para a preservação do meio ambiente.

Posto isto, verifica-se que contabilidade ambiental é uma ferramenta imprescindível a toda e qualquer empresa que almeje um desenvolvimento sustentável, auxiliado pela mensuração e controlo gerando informações para tomada de decisão em relação a questões sociais e ambientais que venham a ter impactos direta e indiretamente no meio em que estão inseridas, enaltecendo e reforçando o elo entre empresa, sociedade e ambiente.

5.2 – Contribuições do Estágio

A execução do estágio curricular permitiu contactar diretamente com a realidade de todos os processos contabilísticos que são realizados diariamente na Fiscopax.

No decorrer do estágio foram cumpridas todas atividades previstas, no plano de estágio curricular, na área da contabilidade e fiscalidade que permitiram ter uma percepção da verdadeira importância da atuação de um TOC em contexto profissional assim como dos

princípios código deontológico. Trata-se de uma experiência de aprendizagem extremamente importante e enriquecedora pois permite colocar em prática todos os conteúdos teóricos adquiridos previamente, o que proporcionou a troca de informação e conhecimentos com profissionais que já têm bastante experiência nesta área. Inicialmente foram encontradas algumas dificuldades, que ao longo do estágio foram completamente ultrapassadas com a ajuda dos profissionais da empresa que prontamente esclareceram todas as dúvidas que surgiram.

Em suma, a realização do estágio revelou-se bastante benéfica, sendo um verdadeiro complemento à formação académica pois permitiu contactar com o mercado de trabalho e com todas as atividades inerentes à contabilidade em contexto profissional.

Bibliografia

ALVES, G.; COSTA, C. (2014). Contabilidade Financeira, 9ª Edição, Editora: Rei dos Livros.

APOLINÁRIO, P. (2011). Relatório para a Obtenção do Diploma de Especialização Tecnológica – Técnico Especialista de Contabilidade, Instituto Politécnico da Guarda.

BONITO, M. (2015). Contabilidade Ambiental - Gastos ambientais em empresas certificadas pela ISO 14001 em Portugal, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Instituto Politécnico de Santarém.

BORGES, A.; RODRIGUES, A.; RODRIGUES, R. (2014). Elementos de Contabilidade Geral, 26.ª Edição, Editora: Áreas, Lisboa.

COSTA, C. (2010). Auditoria Financeira - Teoria & Prática, 9.ª Edição, Editora: Rei dos Livros.

EUGÉNIO, T. (2011). Contabilidade Ambiental, Editora: Verlag Dashofer, Lisboa.

FREITAS, C. (2007). A Materialidade, o Risco e a Amostragem em Auditoria.

GOMES, J.; PIRES, J. (2011). SNC – Sistema de Normalização Contabilística – Teoria e Prática, 4ª Edição, Editora: Vida Económica, Porto.

LOPES, I. (2013). Contabilidade Financeira – Preparação das Demonstrações Financeiras - A sua Divulgação e Análise, Editora: Escolar, Lisboa.

NOGUEIRA, M. (2010). Práticas de Contabilidade, Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão.

RIBEIRO, M. S. (2010). Contabilidade Ambiental, Editora: Saraiva, São Paulo.

SILVA, K.; SOUZA, C. (2011). Análise das Demonstrações Financeiras como Instrumento para Tomada de Decisões, 3º Volume, São Paulo.

Legislação

Código Comercial.

Código de Contas do Sistema de Normalização Contabilística.

Código do Imposto Rendimento pessoas Coletivas.

Código do Imposto Rendimento pessoas Singulares.

Código do Imposto Valor Acrescentado.

Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social.

Código das Sociedades Comerciais.

Código do Trabalho.

Decreto - Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro.

(http://www.unic.pt/images/stories/publicacoes200709/Decreto-Lei_8-2007.pdf) Ultimo Acesso: 18 de Abril de 2016.

Decreto - Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

(https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/5C3B66D5-5E7B-441E-BD5E-F43D0405853C/0/DL_158_2009.pdf)
Ultimo Acesso: 18 de Abril de 2016.

Decreto - Lei nº 292/2009, de 13 de Outubro.

(http://www.asf.com.pt/NR/rdonlyres/D63F5E44-1810-472D-8F2C748C61969A34/0/F28_Legisla%C3%A7%C3%A3o.pdf)
Ultimo Acesso: 18 de Abril de 2016.

Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

(https://sigarra.up.pt/fep/pt/legislacao_geral.ver_legislacao?p_nr=674) Ultimo Acesso: 18 de Abril de 2016.

Despacho Normativo nº 1-A/2013.

(<https://dre.tretas.org/dre/306028/>) Ultimo Acesso: 18 de Abril de 2016.

Estatuto dos Técnicos Oficiais de Contas.

(<http://www.occ.pt/pt/a-ordem/estatuto-e-codigo-deontologico/arquivo/estatuto-antigo/>) Ultimo Acesso: 18 de Abril de 2016.

Estrutura Concetual.

(<http://www.occ.pt/fotos/editor2/SNC%20-%20EstruturaConceptualDIS1409.pdf>) Ultimo Acesso: 18 de Abril de 2016.

Lei n.º 66/2012, de 31 de Dezembro, de 10 de Janeiro.

(https://sigarra.up.pt/fep/pt/legislacao_geral.ver_legislacao?p_nr=1146) Ultimo Acesso: 18 de Abril de 2016.

Lei nº 70/2013, de 30 de Agosto.

(http://www.servulo.com/xms/files/publicacoes/Updates_Artigos/LAB_PFM_MAF_Update_FundosCompensacaoTrabalho_17_10_2013.pdf) Ultimo Acesso: 18 de Abril de 2016.

Lei n.º 139/2015, de 7 de Setembro.

(<http://www.occ.pt/fotos/editor2/dr7setembroocc.pdf>) Ultimo Acesso: 18 de Abril de 2016.

Lei Geral Tributária.

(http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/index_lgt.htm) Ultimo Acesso: 18 de Abril de 2016.

Portaria nº 1011/2009, de 9 de Setembro.

(https://sigarra.up.pt/fep/pt/legislacao_geral.ver_legislacao?p_nr=666) Ultimo Acesso: 18 de Abril de 2016.

Portaria nº 92-A/2011, de 28 de Fevereiro.

(<http://www.pmeportugal.pt/COMUNIDADE-PME/Conhecimento-Plus/2010-e-segs/Legisla%C3%A7%C3%A3o-Nacional.aspx?M=News&PID=115801&NewsID=907>) Ultimo Acesso: 18 de Abril de 2016.

Portaria nº 271/2014, de 23 de Dezembro.

(http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/0EC05258-6296-4CF4-AD66-AB323EF8D91F/0/Portaria_271_2014.pdf) Ultimo Acesso: 18 de Abril de 2016.

Portaria nº 15-A/2014, de 24 de Janeiro.

(<http://www.homepagejuridica.net/destaques-do-diario-da-republica/4731-portaria-n-15-a-2014-de-24-de-janeiro.html>) Ultimo Acesso: 18 de Abril de 2016.

Portaria n.º 370/2015, de 20 de Outubro.

(<https://www.bportugal.pt/pt-PT/Legislacaoenormas/Documents/Port370ano2015.pdf>) Ultimo Acesso: 18 de Abril de 2016.

Regulamento (CE) nº 1606/2002 de 19 de Julho de 2002.

(http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/IAS_IFRS_UE/Reg_1606_02_IAS_pt.pdf) Ultimo Acesso: 18 de Abril de 2016.

Sistema de Normalização Contabilística.

(<http://www.cnc.min-financas.pt/snc2016.html>) Ultimo Acesso: 18 de Abril de 2016.