

Isa Miguel Duarte Martins Reis

**Contabilidade e Gestão Ambiental: um Passo
para a Sustentabilidade Empresarial**

Porto, 2006

Isa Miguel Duarte Martins Reis

**Contabilidade e Gestão Ambiental: um Passo
para a Sustentabilidade Empresarial**

Porto, 2006

Isa Miguel Duarte Martins Reis

**Contabilidade e Gestão Ambiental: um Passo
para a Sustentabilidade Empresarial**

Monografia apresentada à Universidade Fernando Pessoa como parte dos requisitos para a obtenção do grau de licenciada em Gestão.

Aos meus Pais

e

ao Jorge

Agradecimentos

Agradeço ao Doutor Raul Guimarães o apoio e disponibilidade prestada durante a elaboração da monografia.

Agradeço aos docentes da Faculdade de Ciências Humanas e Sociais da Universidade Fernando Pessoa pelo incentivo e ensino prestados durante a formação académica.

Resumo

O constante crescimento da população e o desenvolvimento económico constituem uma permanente ameaça ao meio ambiente, dado que, na maioria dos casos, todos utilizaram, e alguns ainda utilizam, o ambiente sem dimensionarem, a longo prazo, as consequências dos seus actos.

A degradação do meio ambiente, que tem vindo a ocorrer de forma crescente e assustadora, conduziu a uma consciencialização por parte das empresas. Por isso, as empresas sentem-se compelidas em proceder à incorporação das questões ambientais nos seus objectivos, até então, destinados exclusivamente à obtenção de lucros. Desta forma, assumem uma responsabilidade social que coordena o bem-estar da população e a integridade dos recursos.

A introdução das questões ambientais nos objectivos empresariais acaba por colocar o ambiente numa posição transversal a todas as áreas operacionais das empresas. Neste sentido, a contabilidade surge como um sistema de informação que deverá gerar informações no sentido de satisfazer esta nova perspectiva. O envolvimento destas duas áreas coloca, às empresas, um novo desafio. Este desafio consiste na execução de uma contabilidade adequada ao sistema ambiental, integrada e competitiva que, simultaneamente, combine aspectos económicos, operativos e ambientais.

ÍNDICE

	Pág.
ÍNDICE DE FIGURAS.....	iv
ÍNDICE DE TABELAS.....	v
ÍNDICE DE SIGLAS.....	vi

CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO

Introdução.....	1
-----------------	---

CAPÍTULO II – O MEIO AMBIENTE E O SEU ENQUADRAMENTO EMPRESARIAL

2.1. Nota introdutória.....	2
2.2. Meio ambiente um recurso escasso.....	2
2.3. Problemas e consequência ambientais.....	3
2.3.1. Principais tipos de poluição.....	4
2.3.2. Actividades poluentes.....	5
2.4. Acções de controlo e correcção.....	8
2.4.1. Tecnologias de tratamento.....	8
2.4.2. Gestão de resíduos.....	10
2.5. Contabilidade e ambiente novos conceitos.....	12
2.6. Nota conclusiva.....	14

CAPÍTULO III – ENQUADRAMENTO NORMATIVO

3.1. Nota introdutória.....	15
3.2. Enquadramento normativo Internacional.....	15
3.3. Enquadramento normativo na Europa.....	16
3.4. Enquadramento normativo em Portugal.....	17
3.5. Nota conclusiva.....	18

CAPÍTULO IV – RECONHECIMENTO DOS ACTIVOS E PASSIVOS DE CARÁCTER AMBIENTAL

4.1. Nota introdutória.....	19
4.2. Classificação dos custos e proveitos ambientais.....	19
4.2.1. Classificação de custos ambientais.....	19
4.2.2. Classificação de proveitos ambientais.....	24
4.3. Tratamento contabilístico.....	25
4.3.1. Dispêndios de carácter ambiental: custos e investimentos.....	25
4.3.2. Reconhecimento dos custos ambientais.....	27
4.4. Reconhecimento do activo ambiental.....	30
4.5. Reconhecimento de passivos de carácter ambiental e passivos contingentes.....	33
4.5.1. Passivos de carácter ambiental.....	33
4.5.2. Passivos contingentes.....	35
4.6. Nota conclusiva.....	37

CAPÍTULO V – DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E DIVULGAÇÃO DA INFORMAÇÃO AMBIENTAL

5.1. Nota introdutória.....	38
5.2. Desenvolvimento sustentável e contabilidade.....	38
5.3. Relatórios ambientais.....	40
5.3.1. Conceito.....	40
5.3.2. Recomendações para a elaboração de relatórios ambientais.....	41
5.4. Relatórios de sustentabilidade.....	43
5.5. Divulgação financeira da informação ambiental.....	47
5.5.1. Divulgações no Relatório de Gestão.....	47
5.5.2. Apresentação no Balanço.....	48
5.5.3. Divulgações no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.....	50
5.6. Novos mapas contabilísticos ambientais.....	51
5.7. Auditoria ambiental.....	54
5.8. Nota conclusiva.....	56

CAPÍTULO VI – CONCLUSÃO

Conclusão.....	57
Bibliografia.....	59

ÍNDICE DE FIGURAS

	Pág.
Figura 2.1. - Distribuição das categorias de resíduos industriais em Portugal para o ano de 2002.....	5
Figura 2.2. - Distribuição percentual de resíduos industriais banais por actividade económica.....	6
Figura 2.3. - Distribuição percentual de resíduos industriais perigosos por actividade económica.....	7
Figura 2.4. - Distribuição percentual de resíduos industriais não especificados por actividade económica.....	7
Figura 5.1. - Os princípios dos relatórios de sustentabilidade.....	45
Figura 5.2. - A fase dos trabalhos preparatórios.....	54
Figura 5.3. - Fase de execução da auditoria do local.....	55
Figura 5.4. - Fase dos trabalhos subsequentes.....	55

ÍNDICE DE TABELAS

	Pág.
Tabela 2.1. - Produção de resíduos industriais banais, perigosos e não especificados por actividade económica.....	6
Tabela 2.2. - Exemplos de tecnologias de tratamento consoante a forma de poluição.....	9
Tabela 2.3. - Exemplos de técnicas de gestão para o controlo de contaminação agrícola.....	10
Tabela 3.1. - Normas internacionais de contabilidade com referência a matérias ambientais.....	15
Tabela 4.1. - Custos ambientais externos e internos.....	20
Tabela 4.2. - Dispêndios de carácter ambiental.....	26
Tabela 5.1. - Características da informação ambiental a divulgar.....	41
Tabela 5.2. - Definição dos princípios propostos pelo GRI para a elaboração de relatórios de sustentabilidade.....	45

ÍNDICE DE SIGLAS

AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
CERES	Coalition for Environmental Responsible Economies
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CSC	Código das Sociedades Comerciais
EMAS	Eco-management and Audit Scheme
ETAR	Estação de Tratamento de Águas Residuais
GRI	Global Reporting Initiative
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standard Board
IASC	International Accounting Standards Committee
ICC	International Chamber of Commerce
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISAR	Intergovernmental Working Group of Experts in International Standards of Accounting and Reporting
ISO	International Organization for Standardization
ONU	Organização das Nações Unidas
POC	Plano Oficial de Contabilidade
SGA	Sistema de Gestão Ambiental
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development

CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO

Contabilidade e gestão ambiental, apesar de, no conjunto, serem uma temática recente, têm sido abordadas frequentemente nos últimos anos. A interligação de duas áreas aparentemente distintas resulta numa dinâmica e num contributo indispensáveis à sustentabilidade empresarial. A gestão ambiental poderia incluir alguns dos problemas mais amplos e gerais até aos mais ínfimos desta envolvente. No entanto, neste trabalho pretende-se focalizar a vertente empresarial, ou seja, os aspectos ambientais com os quais as empresas tenham de lidar no seu dia-a-dia.

A presente monografia está estruturada em seis capítulos. O primeiro diz respeito à introdução, enquanto que o Capítulo II intitulado – O meio ambiente e o seu enquadramento empresarial – tem por objectivo introduzir a importância das questões ambientais no seio empresarial, quase como uma justificação da necessidade de elevar estas matérias à área da contabilidade.

Destacam-se, no Capítulo III, as normas contabilísticas a nível internacional, europeu e nacional que fazem referência às questões ambientais. Saliente-se, no entanto, que não existe nenhum normativo internacional que se dedique exclusivamente a este assunto.

O reconhecimento dos activos e passivos de carácter ambiental fazem parte integrante do Capítulo IV. O seu desenvolvimento tem como referência a Directriz Contabilística n.º 29 – Matérias Ambientais, já que se trata do documento de primazia a nível nacional.

No Capítulo V enquadra-se a importância da contabilidade para o desenvolvimento sustentável. Contabilidade, esta que deve considerar informações ambientais pertinentes. Abordam-se os relatórios ambientais e os relatórios de sustentabilidade como meio de divulgação dessa informação, considerando ainda as indicações da Directriz nesse sentido. É ainda definido o conceito de auditoria ambiental como um instrumento de gestão indispensável à validação da referida informação.

Por último, no Capítulo VI tecem-se as principais conclusões e elações decorrentes da elaboração de todo o trabalho.

CAPÍTULO II – O MEIO AMBIENTE E O SEU ENQUADRAMENTO EMPRESARIAL

2.1. Nota introdutória

A Lei de Bases do Ambiente, Lei n.º 11/87, de 7 de Abril, que define as bases da política de ambiente em cumprimento do disposto nos artigos 9.º e 66.º da Constituição da República Portuguesa, apresenta a seguinte definição de ambiente:

“Ambiente é o conjunto dos sistemas físicos, químicos, biológicos e suas relações e dos factores económicos, sociais e culturais com efeito directo ou indirecto, mediato ou imediato, sobre os seres vivos e a qualidade de vida do homem”.

Dada a sua globalidade, o ambiente coloca em questão toda a Humanidade e o seu futuro existencial (José, 2005). Assim, as preocupações inerentes a esta matéria dimensionam-se já à escala mundial e reflectem-se, necessariamente, ao nível empresarial, mais concretamente, ao nível das relações económicas entre agentes e comunidades.

2.2. Meio ambiente um recurso escasso

O meio ambiente foi visto, durante muito tempo, como um recurso inesgotável, utilizado e explorado sem que se atende-se às consequências que poderiam advir desta incorrecta gestão. Actualmente, verificam-se algumas mudanças, essencialmente de mentalidades, que têm contribuído para a utilização dos recursos naturais de uma forma concertada, reunindo esforços para não exaurir estes recursos. Assim, é possível que gerações vindouras tenham também ao seu alcance oportunidades de utilização deste bem tão precioso.

Economicamente, o ambiente é um recurso escasso, sendo por isso necessário assegurar um desenvolvimento auto-sustentado (Eugénio, 2004). Desta forma, as infra-estruturas e as actividades humanas devem estar em consonância, ou seja, em harmonia com o ambiente, permitindo que a sua capacidade de regeneração seja superior à de aprovisionamento (AIMinho, 1998).

A gestão dos recursos naturais deve iniciar-se pela preservação da natureza e do ambiente (Eugénio, 2004). Ao nível empresarial é possível adoptar determinadas medidas neste sentido, como por exemplo (Tchobanoglous et al., 1993):

- Reduzir a utilização de recursos naturais;
- Utilizar matérias-primas mais abundantes, evitando o depauperamento dos recursos;
- Reduzir os resíduos na fonte
- Reciclar os resíduos;
- Promover a transformação dos resíduos (envolve a alteração física, química ou biológica dos resíduos);
- Deposição controlada em aterro sanitário.

Desta forma, as empresas têm um importante papel a desempenhar. Uma má gestão dos recursos reflecte-se, necessariamente, em maiores desperdícios, em maiores consequências e problemas, que acabam por necessitar de intervenções mais dispendiosas, isto quando ainda é possível intervir. Para não falar da responsabilidade social inerente aos danos ambientais, porque afinal os recursos naturais são de todos. Tem-se vindo a verificar que a problemática ambiental, cada vez mais, faz parte das tomadas de decisões diárias nas organizações (Marques, 2005).

2.3. Problemas e consequências ambientais

Desde a revolução industrial até aos nossos dias tem-se vindo a verificar um crescente domínio das leis naturais, por parte da humanidade, aumentando a esperança de vida e melhorando a qualidade de vida, por um lado. No entanto, por outro, aumentou os riscos de calamidades globais e riscos sobre a saúde humana. Os problemas ambientais actuais são fruto, na sua maioria, de uma produção industrial desajustada. Consequentemente, o resultado deste desajustamento originou dezenas de milhares de locais contaminados em quase todos os países do mundo. A reabilitação e remediação destes locais para níveis minimamente aceitáveis têm associados custos elevadíssimos e praticamente incomportáveis (Tchobanoglous et al., 1993).

2.3.1. Principais tipos de poluição

Antes de mais, considera-se poluição toda a deterioração das condições ambientais afectando, desta forma, a água, o ar e o solo, tornando-os inadequados para utilização. Os agentes responsáveis pela poluição podem ser de natureza química ou biológica, como também podem resultar de forças naturais, processos vitais de outras espécies ou da actividade humana. A maioria dos agentes poluentes naturais é incrementada pelos materiais provenientes da tecnologia industrial e da agricultura (McGhee, 1999). Assim, a superioridade da regeneração em relação ao aprovisionamento inverte-se.

De forma incisiva, os tipos de poluição podem-se subdividir em poluentes não degradáveis e em poluentes biodegradáveis.

No primeiro tipo incluem-se todos os materiais que não se degradam ou cuja degradação se processa muito lentamente. O mesmo será dizer que, perante estes poluentes, o ambiente não tem capacidade de os processar naturalmente expulsando-os. Outras características que agravam os efeitos destes poluentes consistem no facto de se acumularem e de se amplificarem biologicamente. Nesta categoria destacam-se como exemplos os sais de mercúrio, as embalagens de alumínio e as substâncias químicas fenólicas de cadeia longa (Odum, 1997).

Os poluentes biodegradáveis, o segundo tipo identificado, incluem todas as substâncias para as quais existem mecanismos naturais de tratamento. Por outras palavras, o ambiente é capaz de decompor ou dispersar ou eliminar naturalmente estas substâncias. No entanto, subsiste um problema inerente a esta capacidade natural de degradação que se revela quando a entrada no ambiente, de poluentes biodegradáveis, é superior à sua capacidade de regeneração. Um exemplo que se enquadra nesta categoria de poluentes é o efluente doméstico, que pode ser rapidamente decomposto por processos naturais como por sistemas de engenharia – estação de tratamento de águas residuais – ETAR (Odum, 1997).

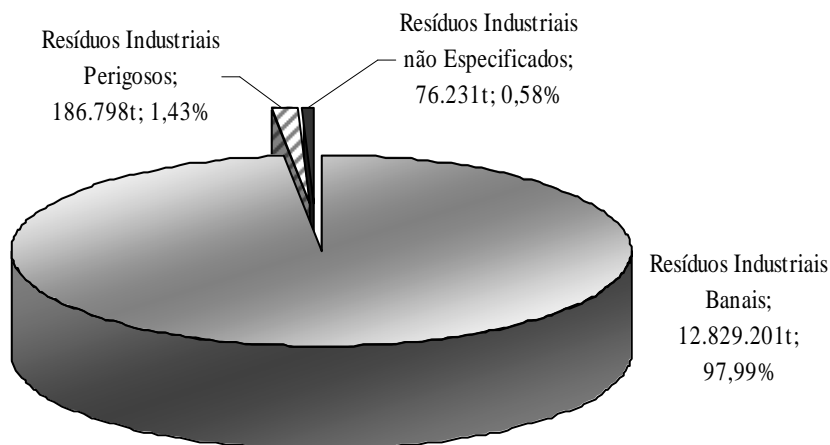
Segundo Denis-Lempereur (*cit. in* Eugénio, 2004) a maioria dos poluentes são de origem industrial e anualmente totalizam, em todo o mundo, mais de dois milhões de toneladas de resíduos sólidos e 350 milhões de toneladas de resíduos perigosos.

2.3.2. Actividades poluentes

Da actividade humana são gerados diversos tipos de resíduos, no entanto, as actividades produtoras de resíduos industriais são as que contribuem em maior número para as estatísticas actuais. As principais actividades industriais, de acordo com o Instituto dos Resíduos, responsáveis pela produção destes resíduos são (http://www.inresiduos.pt/portal/page?_pageid=33,64036&_dad=portal&_schema=PORTAL&docs_residuos=56001911591&cboui=56001911591): a indústria extractiva, a indústria transformadora, a indústria da produção e distribuição de electricidade, gás e água e a indústria da restauração (*catering*).

Os resíduos industriais podem ser classificados em resíduos industriais banais e em resíduos industriais perigosos. Segundo o Instituto dos Resíduos no ano de 2002 produziram-se 13.092.230 toneladas de resíduos industriais em Portugal, que se subdividem pelas diferentes categorias conforme ilustra a Figura 2.1.

Figura 2.1. – Distribuição das categorias de resíduos industriais em Portugal para o ano de 2002.



Fonte: <http://www.inresiduos.pt>.

A produção de resíduos industriais banais, perigosos e não especificados distribuem-se pelas diferentes indústrias de acordo com a Tabela 2.1. Saliente-se que é a indústria transformadora aquela que tem maior peso e a indústria de alojamento e restauração o menor na produção dos referidos resíduos em todas as categorias apresentadas.

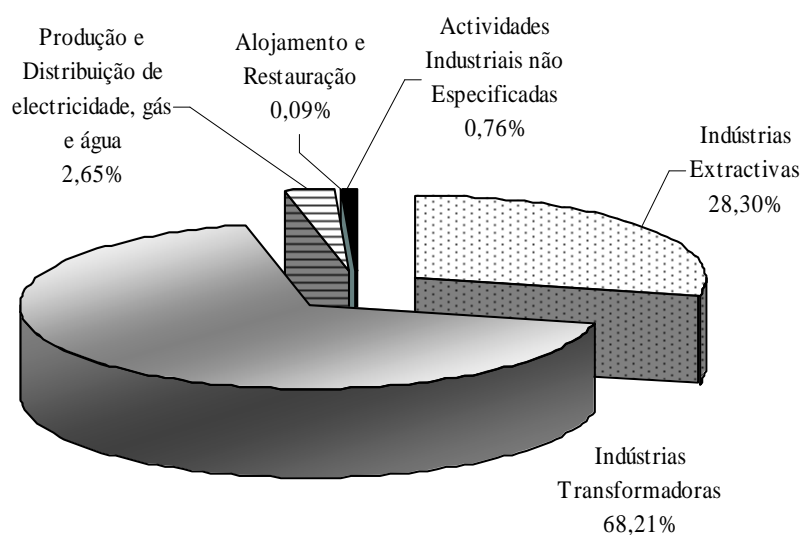
Tabela 2.1. – Produção de resíduos industriais banais, perigosos e não especificados por actividade económica.

	2002			
	Resíduos Industriais Banais	Resíduos Industriais Perigosos	Resíduos não Especificados	Total
Indústrias Extractivas	3.630.065	3.563	533	3.634.160
Indústrias Transformadoras	8.750.431	170.642	55.615	8.976.687
Produção e Distribuição de electricidade, gás e água	339.353	9.935	20.081	369.368
Alojamento e Restauração	11.422	1	3	11.425
Actividades Industriais não Especificadas	97.929	2.658	0	100.587
TOTAL	12.829.201	186.798	76.231	13.092.230

Valores: em toneladas

Fonte: <http://www.inresiduos.pt>.

Das 12.829.201 toneladas de resíduos industriais banais 68,21% são da responsabilidade das indústrias transformadoras, observe-se a Figura 2.2. Sendo que as indústrias extractivas também contribuem, significativamente, para a produção deste tipo de resíduos (28,30%). As restantes indústrias concorrem em menor peso.

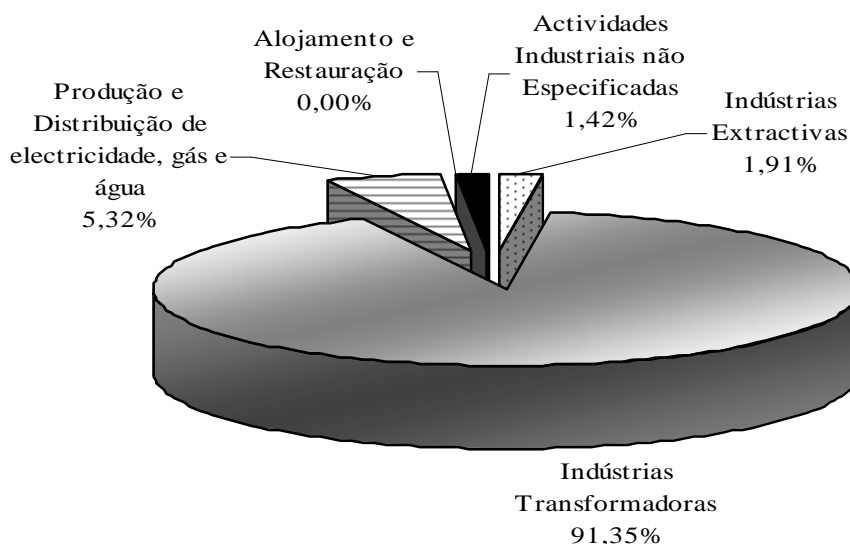
Figura 2.2. – Distribuição percentual de resíduos industriais banais por actividade económica.

Fonte: a autora.

As indústrias transformadoras, tal como se verificou para os resíduos industriais banais, são as maiores produtoras de resíduos industriais perigosos, contribuindo com um peso percentual de

91,35%, conforme representado na Figura 2.3. Mas é a indústria da produção e distribuição de electricidade, gás e água que aparece em segundo lugar com 5,32%.

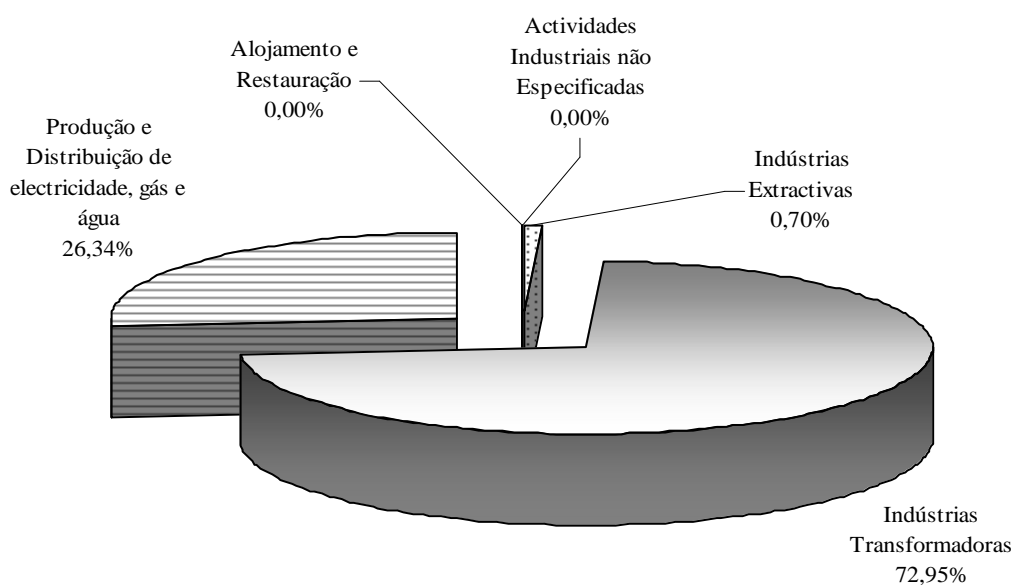
Figura 2.3. – Distribuição percentual de resíduos industriais perigosos por actividade económica.



Fonte: a autora.

Dos resíduos industriais não especificados mais uma vez salienta-se o elevado contributo das indústrias transformadoras (73%) seguindo-se as indústrias de produção e distribuição de electricidade, gás e água com 26%, conforme o representado na Figura 2.4.

Figura 2.4. – Distribuição percentual de resíduos industriais não especificados por actividade económica.



Fonte: a autora.

A produção de resíduos industriais é uma matéria de carácter primordial na qual a necessidade de intervenção é urgente. Parte desta urgência justifica-se pelos dados estatísticos apresentados e uma outra parte prende-se com a necessidade de aumentar a qualidade de vida e melhorar o ambiente em geral. Como não poderia deixar de ser estas matérias fazem parte dos objectivos definidos para o sexto programa comunitário em matéria de ambiente – “Ambiente 2010: O nosso futuro, a nossa escolha” (Abrantes, 2006).

2.4. Acções de controlo e correcção

Para Abrantes (2006), apesar de se ter atribuído maior distinção aos resíduos industriais, a produção de resíduos não é a única preocupação em termos ambientais, mas é responsável por uma parte substancial da poluição ambiental. No entanto, fazem também parte desta preocupação a poluição do ar (partículas em suspensão e poluentes gasosos), a poluição da água e a poluição decorrente de contaminação agrícola. Nas diversas áreas e mediante as indústrias ou actividades em causa existem diferentes tecnologias de tratamento a implementar com o objectivo de reduzir os efeitos decorrentes dessas actividades no ambiente.

2.4.1. Tecnologias de tratamento

A implementação de tecnologias de tratamento deverá considerar, em simultâneo, a redução da poluição e a sua eficiência em termos de custos. Brandt e Martin (2000) consideram que a maioria das medidas que têm sido implementadas, nos últimos anos, respeitam esta simultaneidade, sendo que a tentativa de melhorias adicionais são cada vez mais dispendiosas e os benefícios resultantes mais reduzidos. Assim, é imperativo pensar e agir preventivamente em decréscimo do recurso a acções correctivas.

Na Tabela 2.2. apresentam-se algumas tecnologias ou tipos de tratamento de acordo com a forma de poluição em questão.

A contaminação agrícola reveste-se de particularidade, uma vez que é extremamente variável consoante as práticas agrícolas realizadas, clima, topografia, estratificação e propriedades do

solo. Assim, são somente apresentadas, na Tabela 2.3., práticas de gestão que permitam controlar este tipo de contaminação.

Tabela 2.2. – Exemplos de tecnologias de tratamento consoante a forma de poluição.

Forma de Poluição	Tecnologia de Tratamento	Descrição
Partículas em suspensão	Sedimentação gravítica	Adequado para a remoção de partículas com diâmetro superior a 10 µm.
	Precipitadores electrostáticos	Removem eficientemente partículas com diâmetros entre 0,05 a 100 µm.
	Separadores por filtração	Removem eficientemente partículas com diâmetros entre 0,01 a 100 µm.
	Lavadores	Removem partículas com diâmetros no intervalo 0,1 a 20 µm.
	Separadores centrífugos	São capazes de remover partículas com diâmetro inferior a 5 µm.
Poluentes gasosos	Absorção	Envolve um contacto entre o ar poluído e um líquido que absorve os poluentes.
	Combustão	Utilizada para a remoção de vários gases poluentes combustíveis.
	Conversão catalítica	É normalmente utilizada apenas para a remoção de óxidos de azoto.
	Conversão não-catalítica	É normalmente utilizada apenas para a remoção de óxidos de azoto.
	Biofiltros	Utilizados para pequenas quantidades de gases.
Águas residuais	Tratamento físico-químico	Gradagem.
		Desarenação.
		Neutralização.
		Sedimentação (gravítica ou coagulação-sedimentação).
		Precipitação.
		Filtração.
		Flotação (gravítica ou pressurizada).
		Adsorção.
		Permuta-iónica (leito fixo, móvel ou fluidizado).
		Separação em membranas (microfiltração, ultrafiltração, nanofiltração ou osmose inversa).
	Extracção por solventes.	
	Tratamento biológico	Oxidação (reagentes de Fenton, ozono, cloro e derivados ou electrólitos).
		Aeróbio (processo de lamas ac, processo de biofilme ou lagunagem).
		Anaeróbio (sistema de leito fixo, fluidizado, ou de lamas de fluxo ascendente).
Lamas decorrentes do tratamento das águas residuais	Espessamento	Gravítico, por flotação ou centrífugo.
	Desidratação	Filtro de vácuo, filtro-prensa, filtro de banda ou centrífuga.
	Tratamento biológico	Digestão aeróbio ou anaeróbia.
	Compostagem	Decomposição biológica controlada.
	Incineração	Secagem das lamas desidratadas e depois combustão completa da matéria orgânica.

Adaptado de: Kiely, 1999; McGhee, 1999 e Abrantes, 2006.

Poderia de cada técnica de tratamento ser apresentado um levantamento exaustivo da sua descrição, no entanto, essa focalização iria desviar-se do objectivo central do presente trabalho.

Tabela 2.3. – Exemplos de técnicas de gestão para o controlo de contaminação agrícola.

Forma de Poluição	Técnicas de gestão	Descrição
Contaminação agrícola	Taxas correctas de aplicação de nutrientes	Aplicar nutrientes de acordo com as recomendações e ensaios realizados para solos específicos.
	Duração adequada para o uso de nutrientes	O uso dos nutrientes deve corresponder, o mais possível, às necessidades das plantas.
	Método apropriado de aplicação dos nutrientes	Recorrer a métodos que permitam uma utilização eficaz dos nutrientes.
	Práticas de cultivo reduzidas	Seleccionar técnicas de cultivo que sejam compatíveis com as propriedades do solo, topografia, clima e com todo o sistema agrícola no conjunto.
	Rotação de cultivos	Permite reduzir o risco de erosão, reduz a filtração e melhora a estrutura do solo.
	Cultivo coberto	Utilizado apenas onde o clima o permita. Pode reduzir a necessidade de incrementos de nutrientes.
	Cultivo de relevo	É levado a cabo por controlo da terra, reduzindo fugas e perdas de nutrientes.

Adaptado de: Kiely, 1999.

De acordo com o apresentado nas Tabelas 2.2. e 2.3. são diversas as tecnologias de tratamento e as técnicas de gestão que poderão ser implementadas com o objectivo de controlar e minimizar os efeitos da poluição. Contudo, o recurso a estas técnicas deve ser efectuado, conjuntamente, com o desenvolvimento de práticas que visem minimizar potenciais danos ambientais, de forma a diminuir as responsabilidades financeiras das empresas (pelo cumprimento do princípio do poluidor pagador) e aumentar as responsabilidades sociais e ambientais, bem como a imagem das próprias empresas (Casaleiro, 2002 e Pernas, 2002).

2.4.2. Gestão de resíduos

A gestão de resíduos apresenta-se, actualmente, como uma componente fundamental e imprescindível para a tomada de decisões ao nível empresarial. Para além dos benefícios ambientais destaca-se a possibilidade de poupança económica, decorrente da correcta implementação de um sistema de gestão de resíduos, e o conseqüente aumento dos lucros das empresas (Abrantes, 2006).

Desde 1965 que os Estados Unidos promovem, através da Lei de Eliminação de Resíduos Sólidos, a gestão integrada destes resíduos. A gestão integrada de resíduos sólidos pode ser definida como a selecção e aplicação de técnicas apropriadas, tecnologias e programas de gestão que visem alcançar objectivos e metas específicos na gestão dos resíduos (Kiely, 1999).

A ênfase deve centrar-se na fabricação de produtos com o mínimo de resíduos possível, já que a prioridade da gestão de resíduos é a redução da quantidade destes (Kiely, 1999). Assim, segundo Tchobanoglous et al. (1993), na gestão integrada dos resíduos deverá atender-se a uma hierarquia das medidas de actuação:

1. Redução na fonte;
2. Reciclagem (após redução máxima na fonte);
3. Transformação de resíduos (após reciclagem máxima);
4. Aterro.

Em matéria de gestão de resíduos não se poderá adoptar uma estratégia óptima, já que se deverá atender a factores como: tipo de resíduo e suas características físicas, químicas e/ou biológicas (Abrantes, 2006). A redução na fonte envolve a redução da quantidade e/ou toxicidade dos resíduos. É a forma mais efectiva de diminuir a quantidade dos resíduos, o custo associado ao manuseamento dos mesmos e os impactes ambientais. A redução inclui a concepção, transformação e empacotamento de resíduos com o mínimo teor tóxico possível, volume mínimo e vida útil mais longa (Tchobanoglous et al., 1993).

A reciclagem inclui a separação e recolha de materiais de resíduos, a preparação destes para reutilização, reprocessamento e transformação (Tchobanoglous et al., 1993). É uma medida que permite reduzir as quantidades de materiais a colocar em aterro e obter benefícios económicos, como por exemplo, menores consumos energéticos e menores custos de aquisição de matérias-primas (Abrantes, 2006).

A transformação dos resíduos envolve a alteração física, química ou biológica de resíduos. Estas transformações permitem aumentar a eficiência das operações e sistemas de gestão de resíduos, facilitam a recuperação de materiais reutilizáveis e recicláveis e facilitam a

recuperação de produtos de conversão e energia (calor/biogás). Exemplos de processos de transformação: combustão, incineração e compostagem (Tchobanoglous et al., 1993 e Abrantes, 2006).

Aquando da obtenção de resíduos que não possam ser reciclados ou de matéria residual que permanece após a recuperação de produtos de conversão ou energia, ou seja, que não tenham qualquer aproveitamento, o destino possível é a deposição controlada em aterro sanitário. Este tipo de deposição final é o método mais comum (Tchobanoglous et al., 1993).

Pelo grande número de resíduos produzidos anualmente, em todo o mundo, torna-se determinante que as organizações adotem as medidas necessárias e adequadas aos seus processos com vista a diminuir e a minimizar os impactes decorrentes da sua geração. A conciliação e o reconhecimento destas medidas devem fazer parte dos procedimentos estratégicos a todos os níveis da empresa.

2.5. Contabilidade e ambiente novos conceitos

As preocupações ambientais dimensionam-se já à escala planetária e compõem uma importante fracção de um todo organizativo, da qual as empresas não se podem excluir, sob pena de incorrerem em violações legislativas e lesarem a sua imagem. Neste sentido, a responsabilidade social e ambiental impulsiona as empresas à promoção de boas práticas de gestão (Bandeira, 2005).

A implementação de um Sistema de Gestão Ambiental (SGA) é utilizada, por muitas unidades empresariais, como o primeiro passo para demonstrar à sociedade a forma como os seus negócios são conduzidos em simultâneo com o respeito pelo ambiente. Um SGA visa auxiliar as empresas a controlarem, eliminando ou minimizando, o efeito de potenciais impactes ambientais através do planeamento das suas actividades (Tinoco e Kraemer, 2004 e Abrantes, 2006).

A norma ISO 14001:2004 estabelece os requisitos e linhas de orientação, a nível internacional, para a execução e utilização de um SGA. Esta norma visa a melhoria em contínuo do desempenho ambiental, contudo a sua implementação não é obrigatória, mas apenas e somente facultativa.

A nível europeu refira-se o regulamento EMAS, sendo que o seu objectivo central é a avaliação e a melhoria do comportamento ambiental das organizações, como também é declarada a necessidade de gerar e prestar informações relevantes ao público e a outras partes interessadas.

Desta forma, um SGA conduz à necessidade de gerar informação financeira que inclua matérias ambientais nas contas das empresas, tal como reconhecimento de custos, proveitos, activos e passivos de natureza ambiental, cabendo à contabilidade a preparação desta informação (Abrantes, 2006).

Esta informação contabilística de carácter ambiental em diversa literatura tem surgindo, nos últimos anos, com diferentes designações, como por exemplo, contabilidade ambiental, contabilidade de gestão ambiental, contabilidade financeira ambiental, contabilidade verde e contabilidade do meio ambiente. No entanto, dever-se-á ter em consideração que em nenhuma das situações se trata de uma contabilidade à margem ou separada da contabilidade dita normal que as empresas executam. Ferreira (2005) considera mesmo impossível, ou pelo menos, artificioso o desdobramento das actuais demonstrações financeiras, com o objectivo de obter, por um lado, elementos e valores considerados ambientais e por outro, elementos e valores não ambientais.

Diversos conceitos têm sido apresentados para explicar o significado de contabilidade ambiental. Destes salienta-se o apresentado por Bergamini (*cit. in* Eugénio, 2004):

“a contabilidade financeira ambiental tem o objectivo de registar as transacções das empresas que têm impacto no meio ambiente e os seus efeitos na posição económica e financeira da empresa que reporta tais transacções”.

Seja qual for a designação utilizada, a verdade é que a informação contabilística de carácter ambiental reveste-se de inúmeras vantagens para as empresas, quer a nível interno, quer externo. Internamente é possível, de acordo com Eugénio (2004) e Abrantes (2006), revelar categorias de custos escondidos, potenciando a sua racionalização; inovar perspectivando sobre o processo produtivo; determinar correctamente custos de produção e preços de comercialização e incluir a componente ambiental no processo global de gestão da empresa. Ao nível externo destaca-se a capacidade de proporcionar informações de carácter financeiro e ambiental úteis à população interessada, demonstrando o desempenho da empresa.

Assim, a introdução de questões ambientais na contabilidade das empresas proporciona a construção e o desenvolvimento de práticas que correlacionam áreas que habitualmente se consideravam distintas potenciando, desta forma, o desenvolvimento sustentável das empresas e do ambiente.

2.6. Nota conclusiva

A escassez dos recursos naturais torna imperativa a necessidade de mudança nas atitudes e nas actividades produtivas à escala mundial, sob pena de esgotamento desses mesmos recursos no meio ambiente. O ambiente tem aguentado os mais diversos tipos de poluentes, sendo certo que, as piores situações são aquelas em que a capacidade de regeneração do ambiente é ultrapassada e quando se verifica o efeito de amplificação biológica. A maior parte destes poluentes são produzidos pelas indústrias, por tal, são consideradas as principais actividades poluentes. Destacam-se as indústrias transformadoras, extractivas e de produção e distribuição de electricidade, gás e água.

Assim, é crucial que as indústrias actuem de forma pró-activa, considerando as questões ambientais aquando da tomada de decisões estratégicas. Desta forma, torna-se relevante a inclusão destas matérias na geração das informações contabilísticas das organizações.

Com efeito, e apesar da temática contabilidade – ambiente ser recente, é possível evidenciar os normativos já existentes sobre este assunto, muito embora destaque-se, desde já, que não existe, a nível internacional, nenhuma norma contabilística que verse exclusivamente matérias ambientais.

CAPÍTULO III – ENQUADRAMENTO NORMATIVO

3.1. Nota introdutória

Nos últimos anos foram publicadas normas e documentos sobre a contabilidade e o ambiente a nível internacional, europeu e nacional, com o objectivo de divulgar informação financeira de carácter ambiental.

A Directriz Contabilística n.º 29 – Matérias Ambientais, refere no § 7 o seguinte:

“O IASC publicou diversas Normas Internacionais de Contabilidade que estabelecem disposições e princípios contabilísticos aplicáveis ao tratamento de matérias ambientais. No entanto, não há muita orientação directamente relacionada com estas matérias e não existe qualquer norma internacional de contabilidade que vise exclusivamente matérias ambientais”.

3.2. Enquadramento normativo Internacional

O IASB, *International Accounting Standard Board*, é o organismo responsável pelo desenvolvimento de normas internacionais de contabilidade, ou seja, pela produção das IAS – *International Accounting Standards*, sendo que actualmente estas normas são designadas por *International Financial Reporting Standards (IFRS)*.

No normativo internacional é possível encontrar algumas normas, identificadas na Tabela 3.1., que referenciam matérias ambientais de forma explícita.

Tabela 3.1. – Normas internacionais de contabilidade com referência a matérias ambientais.

Norma	Título	Referência Ambiental
IAS 1	<i>Apresentação de demonstrações financeiras</i>	Faz referência no § 9 à elaboração de um relatório, fora das demonstrações financeiras, no qual se inclua uma explicação sobre alterações no ambiente e a forma como a empresa responde a essas alterações.
IAS 16	<i>Activos fixos tangíveis</i>	No § 11 é referido que um activo fixo tangível pode ser adquirido por razões de segurança ou por exigências ambientais.
IAS 34	<i>Relato financeiro intercalar</i>	No apêndice C são abordadas as provisões para custos ambientais, tendo por finalidade a aplicação das normas ajudando a clarificar o seu sentido.

Norma	Título	Referência Ambiental
IAS 36	<i>Imparidade dos activos</i>	Perdas de valor que se verifiquem por questões ambientais. Exemplo: reposição paisagística na exploração de uma mina (§ 78).
IAS 37	<i>Provisões, passivos contingentes e activos contingentes</i>	No § 19 é feita uma alusão aos danos ambientais: os custos associados à correcção destes danos podem dar origem à constituição de provisões, desde que se reportem a acções passadas. No § 21 é, ainda, salientado que um acontecimento (dano ambiental) pode não dar origem a uma obrigação imediata, mas sim posteriormente (obrigação construtiva) através de nova legislação ou pelo facto da empresa assumir a responsabilidade de rectificação.
IAS 38	<i>Activos intangíveis</i>	A empresa pode deter alguns activos intangíveis relacionados com questões ambientais derivados da utilização de recursos (§§ 9 e 10).

Fonte: a autora.

Para além das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) destaca-se a declaração da ONU (IWGE-ISAR) de Março de 1998 intitulada por “Contabilização e Relato Financeiro de Custos e Passivos Ambientais”.

3.3. Enquadramento normativo na Europa

Ao nível europeu salienta-se um conjunto de documentos de elevado interesse em matéria de contabilidade e gestão ambiental:

- Directiva Europeia sobre Responsabilidade Ambiental, 2004;
- Recomendação da Comissão de 30 de Maio de 2001 (2001/453/CE), respeitante ao reconhecimento, à valorimetria e à prestação de informações sobre questões ambientais nas contas e no relatório de gestão das sociedades. O objectivo desta Recomendação (§ 10) é assegurar que os utilizadores das contas das empresas recebam informações comparáveis, nas quais se incluam questões ambientais. Com estas orientações a Comissão reforça as iniciativas comunitárias em matéria de protecção do ambiente;
- Documento XV/6004/94 do Fórum Consultivo da Contabilidade sobre *Questões Ambientais no Relato Financeiro*, de Novembro de 1995;
- Directiva n.º 78/660/CEE, relativa às contas anuais de certas formas de sociedades e a Directiva n.º 83/349/CEE, relativa às contas consolidadas, que correspondem à 4ª e 7ª

Directivas, respectivamente. Com as necessárias alterações decorrentes da transposição para o direito interno da Directiva n.º 2003/51/CE, pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro (menciona a introdução de informações de carácter ambiental aquando da elaboração do relatório de gestão).

3.4. Enquadramento normativo em Portugal

Em Portugal, a Directriz Contabilística n.º 29 – Matérias Ambientais foi aprovada pelo Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) na sua reunião de 5 de Junho de 2002, sendo o único enquadramento existente a nível nacional.

A referida Directriz, apenas foi publicada em Diário da República no dia 18 de Abril de 2005. Nesta data, o texto publicado mantinha a data de entrada em vigor (1 de Janeiro de 2003) prevista aquando da aprovação pela CNC. Esta discrepância suscitou inúmeras dúvidas da data a partir da qual a directriz vigorava. Com o objectivo de clarificar esta situação, em 5 de Dezembro de 2005, o secretário de Estado dos Assuntos Fiscais emitiu um despacho (n.º 1339/2006 – 2ª série, 19 de Janeiro) no qual se esclarece que a Directriz aplica-se aos exercícios a iniciar em/ou após 1 de Janeiro de 2006 (Abrantes, 2006; Eugénio, 2006).

A DC n.º 29 tem as suas raízes assentes na declaração sobre o relato financeiro preparada pela ONU, em diversas Normas Internacionais de Contabilidade e adopta a Recomendação da Comissão Europeia de 30 de Maio de 2001. Com o objectivo da harmonização europeia no domínio contabilístico pretende, ainda, apresentar as orientações necessárias ao cumprimento do disposto nas 4ª e 7ª Directivas, no que respeita às matérias ambientais.

De acordo com os §§ 4 e 5, a Directriz é aplicável a todas as empresas abrangidas pelo Plano Oficial de Contas, tratando-se quer de contas individuais, quer de contas consolidadas e na elaboração das informações a prestar no Relatório e Contas, no que diz respeito a questões ambientais. Saliente-se que, segundo o § 3, as orientações estabelecidas nesta Directriz não têm por finalidade a obtenção de relatórios com fins específicos, como por exemplo, relatórios ambientais.

Os seus objectivos passam pela definição de critérios para o reconhecimento, mensuração e divulgação relativos aos dispêndios de carácter ambiental, aos passivos e riscos ambientais e

aos activos com eles relacionados. Bem como, identificar a informação ambiental apropriada para divulgação.

3.5. Nota conclusiva

Diversas são já as normas contabilísticas, a nível internacional, europeu e nacional, que demonstram a crescente preocupação pelas questões ambientais. A articulação destas matérias é essencial no combate ao esgotamento e deterioração dos recursos naturais. Destacam-se a Recomendação da Comissão Europeia de 30 de Maio de 2001, as Normas Internacionais de Contabilidade 36 – Imparidade de Activos, 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes e a 38 – Activos Incorpóreos, a declaração sobre o relato financeiro da ONU e a Directriz Contabilística n.º 29.

A disponibilidade de informação é um factor que condiciona, em grande medida, as tomadas de decisões ao nível empresarial. Assim, o reconhecimento de dispêndios de carácter ambiental vêm clarificar e tornar mais evidente as contas das empresas. Só assim, é possível que as organizações disponham de informações consistentes e correctamente obtidas, uma vez que estas são a chave para o sucesso.

CAPÍTULO IV – RECONHECIMENTO DOS ACTIVOS E PASSIVOS DE CARÁCTER AMBIENTAL

4.1. Nota introdutória

Na contabilidade, a qualidade da informação, obtida a partir das demonstrações financeiras, é determinada pela relevância, fiabilidade e comparabilidade. Que conjuntamente com os princípios e normas contabilísticas, permitem obter uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do resultado das operações da empresa (POC). Assim, a valorização e registo dos factos patrimoniais deverá, também, incluir a forma como as empresas interagem com o meio ambiente, nomeadamente quanto aos investimentos realizados, despesas e obrigações assumidas em benefício daquele (Bandeira, 2005). Esta valorização e registo deverão ocorrer sempre que as questões ambientais sejam materialmente relevantes para avaliar o desempenho financeiro ou a posição financeira da empresa (Abrantes, 2006).

4.2. Classificação dos custos e proveitos ambientais

A classificação de questões ambientais como custos ou proveitos não segue uma fórmula pré-definida, já que os produtos e serviços provenientes da actividade empresarial são distintos, como também são distintas as próprias estruturas organizacionais, as tecnologias e os recursos humanos. A opção por uma determinada classificação em detrimento de outra deverá atender às especificidades e particularidades de cada empresa.

4.2.1. Classificação de custos ambientais

Os dispêndios ambientais incluem os custos com as medidas que visem evitar, reduzir ou reparar os danos de carácter ambiental consequentes das actividades industriais. A título exemplificativo, nesta categoria, podem-se incluir os custos associados à eliminação de resíduos e/ou a iniciativas destinadas a evitar a sua formação, à protecção dos solos e das águas superficiais e subterrâneas, à preservação do ar e das condições climatéricas, à redução do ruído e à protecção da biodiversidade (Bernardo, 2003).

No que concerne à identificação de custos ambientais verifica-se, na bibliografia consultada, diversas classificações correspondentes a diferentes perspectivas de diferentes autores. Dada a importância do reconhecimento destes custos propõe-se a análise de cinco classificações.

a) Classificação proposta por Soler, em 1997, subdividindo os custos ambientais em quatro categorias diferentes (*cit. in* Eugénio, 2004):

- Directos – estes custos incluem todos os relacionados com o transporte, tratamento e eliminação de resíduos;
- Ocultos – compreende os custos derivados de notificações, análises, declarações, medidas de segurança, etiquetagem e seguros de acidentes;
- Intangíveis – englobam a qualidade do produto, impacto ambiental, imagem da empresa e higiene;
- Futuros – relacionam-se com os custos derivados da responsabilidade de recuperação paisagística, substituição de recursos, causas civis e criminais e danos sanitários.

b) Em 1998, a Federación Internacional de Contadores através do Comité de Contabilidad Financiera y Gerencial propôs uma classificação que subdivide os custos ambientais em custos externos e internos. Nestes últimos ainda há lugar à distinção de directos e indirectos, contingentes e intangíveis, conforme se esquematiza na Tabela 4.1.

Tabela 4.1. – Custos ambientais externos e internos.

Custos Ambientais Externos	
<ul style="list-style-type: none"> - Esgotamento de recursos naturais; - Danos e impactos causados à natureza; - Efluentes líquidos; - Deposição de resíduos a longo prazo; - Efeitos na saúde não compensados; - Compensação na qualidade de vida local. 	
Custos Ambientais Internos	
Directos e Indirectos	Contingentes e Intangíveis
<ul style="list-style-type: none"> - Gestão de resíduos; - Custos ou obrigações de prevenção; - Custos de cumprimento; - Honorários; - Treinamento ambiental; - Manutenção relacionada com o meio ambiente; - Custos e multas legais; - Certificação ambiental; - Entradas de recursos naturais; - Manutenção de registos e apresentação de relatórios. 	<ul style="list-style-type: none"> - Custos de prevenção ou compensação futura incerta; - Qualidade do produto; - Saúde e satisfação dos empregados; - Activos de carácter ambiental; - Sustentabilidade de entradas de matérias-primas; - Risco de activos deteriorados; - Percepção do público/cliente.

Fonte: Tinoco e Kraemer, 2004.

c) Feliú (*cit. in* Eugénio, 2004), no mesmo ano – 1998 – propôs uma classificação baseando-se no princípio da sustentabilidade:

- Custos ambientais implícitos – relacionam-se com a produção de danos irreparáveis no meio ambiente que, conseqüentemente, representam um elevado custo para a sociedade;
- Custos derivados de investimentos – incluem os custos efectuados com o propósito de adoptar processos produtivos considerados, ambientalmente, mais correctos. Como por exemplo, recurso a tecnologias limpas, modificação do processo produtivo de forma a melhorar a qualidade do produto e a gerar menos impactes no ambiente e aquisição de equipamentos fim de linha com a finalidade de diminuir a acção perniciososa sobre o ambiente;
- Custos de produção – abrangem todos custos incorridos para tornar as actividades menos poluentes e menos dissipadoras de recursos. A título de exemplo salienta-se a contratação de mão-de-obra qualificada e sua formação sobre processos mais limpos, custos derivados da gestão de resíduos e dotação para provisões ambientais para cobertura de riscos a longo prazo decorrente das actividades da empresa.
- Custos sociais – estes custos abarcam os referentes a impostos, sanções, multas, seguros, de uma forma geral, a todos os que se enquadrem no princípio do poluidor pagador.

d) Muralha (2002) apresenta uma outra classificação que permite distinguir custos ecológicos de custos ambientais:

- Custos ecológicos – são de fácil determinação e a sua contabilização não levanta grandes problemas ou dúvidas. Relacionam-se com a prevenção, ou seja, evitar e prevenir os efeitos nefastos sobre o ambiente; com a pesquisa e desenvolvimento ou ciclos produtivos, de distribuição e de aprovisionamento e relacionam-se, ainda, com os sistemas de controlo e informação;
- Custos ambientais – a sua determinação pode ser problemática, uma vez que inclui custos externos, nomeadamente indemnizações pagas ou a pagar a terceiros, custos relacionados com a reposição do ambiente afectado pelo desenvolvimento da actividade da empresa e outros prejuízos causados à população em geral.

e) Por último, salienta-se a classificação apresentada por AECA, que subdivide os custos ambientais em correntes e não correntes (Guimarães, 2002; Muralha, 2002 e Eugénio, 2004):

1) Custos ambientais correntes:

- Custos derivados da obtenção de informação ambiental – custos gerais da obtenção da informação, quotas relacionadas com associações ambientais, ajudas a organizações ambientais e custos de participação em sistemas ambientais como eco-auditoria, eco-gestão e eco-etiquetagem;
- Custos provenientes de um plano de gestão ambiental – diagnósticos e estudos de impacte ambiental, análise de riscos ambientais, estudo de planos de emergência internos e externos, custos internos de formação ambiental, custos de análises laboratoriais, perdas incorridas em investigação e desenvolvimento ambiental e prémios de seguros;
- Custos derivados da adaptação tecnológica ambiental – *royalties* pelo uso de tecnologia ambiental, amortizações de activos ambientais de equipamentos para a gestão ambiental, dotação para fundos de reconversão e custos de restauração e recuperação de recursos naturais;
- Custos derivados da gestão de resíduos, emissões e efluentes – tratamento prévio, transporte, armazenamento, manipulação de substâncias contaminantes e de embalagens retornáveis e verificações por parte dos gestores autorizados;
- Custos derivados da gestão do produto – publicidade ecológica, marketing ambiental, análise do ciclo de vida do produto, peritagens profissionais externas, certificações e medições ambientais e dotações e provisões por obsolescência de existências;
- Custos derivados de exigências administrativas – licenças, relatórios periódicos emitidos à administração, consumíveis de análises e de laboratório, tributos e impostos ecológicos e multas e sanções administrativas;
- Custos derivados de auditorias ambientais.

2) Custos ambientais não correntes:

- Custos derivados de sistemas de informação e prevenção ambiental – custos de prevenção da contaminação, custos derivados dos sistemas de informação para a direcção e gestão ambiental, custos dos sistemas de detecção e informação sobre contaminação e custos de investigação e desenvolvimento;
- Custos derivados de investimentos e instalações – custos financeiros, custos de investimentos em instalações de depuração, sistemas de reciclagem, de recuperação, de depósito e reutilização de resíduos, odores e emissões atmosféricas;
- Custos plurianuais de conservação e manutenção – inspecção, limpeza, lubrificação, conservação e reparação de peças, limpeza geral da fábrica, incineradoras e instalações para deposição de resíduos;
- Custos derivados da interrupção do processo de fabrico – custos de paragem técnica e atrasos, custos de arranque e custos de interrupção da produção;
- Custos derivados de acidentes – custos de acidentes propriamente ditos, custos de amortização dos efeitos incorridos e custos de compensação e indemnização dos danos;
- Custos derivados de novas exigências do meio envolvente – custos de instalações novas ou reformadas, custos de transporte pela adopção de normativas ou acordos com clientes e diminuição de custos em matérias-primas, devido à redução de desperdícios;
- Custos derivados da melhoria da imagem ambiental da empresa – patrocínio de actividades ambientais, custos da criação e manutenção de mercados ecológicos, custos da criação de novos produtos, custos de resposta a solicitações externas de informações ambientais e custos incorridos com prémios em concursos, doações, fundações, etc;
- Custos dos sistemas de controlo e medição;
- Custos não desembolsáveis – custos repercutidos por actuação externa (externalidades), custos de fuga e danos paisagísticos e de culturas;
- Custos jurídicos – advogados, emolumentos e penalizações;

- Outros custos de carácter científico – custos de implementação de um plano de gestão ambiental, contratação de pessoal específico para o ambiente, provisões para activos por perda permanente de valor, produtos invendáveis.

Após se clarificar a ideia de como classificar os custos ambientais, colocam-se outras questões de carácter pertinente: todos os custos apresentados devem, ou não, ser incorporados no produto final? E nas situações em que o dano ambiental é provocado por mais do que um agente, como repartir a responsabilidade? (Guimarães, 2002 e Pinto, 2002). A resposta a estas questões pode, na maioria dos casos, ser difícil e é, certamente, dependente de um conjunto de variáveis que se apresentam em constante mudança e que nem sempre estão ao alcance do desempenho e actuação por parte da empresa.

As questões de carácter ambiental, para além de incorporarem custos, também incorporam proveitos ambientais cuja relevância não pode ser negligenciada, já que permitem obter reduções de custos e melhorias nos processos de gestão.

4.2.2. Classificação de proveitos ambientais

No que concerne à classificação de proveitos ambientais destaca-se a proposta por Muralha (2002):

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

A classificação dos custos e dos proveitos de carácter ambiental têm como objectivo auxiliar as empresas a identificar, com a maior precisão possível, todas as acções e operações ambientais que devam ser reflectidas no Balanço e na Demonstração dos Resultados da empresa. Conjuntamente com a classificação deverá atender-se aos princípios e normas contabilísticas de forma a obter uma correcta contabilização das referidas operações de carácter ambiental.

4.3. Tratamento contabilístico

A Directriz Contabilística n.º 29, doravante designada DC n.º 29 ou Directriz ou simplesmente DC, sugere orientações para o tratamento contabilístico dos dispêndios e dos passivos de carácter ambiental. Assim, seguir-se-á estas orientações dado se tratar do documento de supremacia, a nível nacional, que versa matérias ambientais. No entanto, verifica-se que a Directriz é omissa quanto ao tratamento contabilístico de proveitos ambientais. Eugénio (2004), sugere que estes proveitos tenham igual tratamento em relação aos custos ambientais, com as necessárias adaptações.

4.3.1. Dispêndios de carácter ambiental: custos e investimentos

No § 11 da DC os dispêndios de carácter ambiental são definidos como sendo os que

“...incluem os custos das medidas tomadas por uma entidade ou, em seu nome, por outras entidades, para evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental decorrentes das suas actividades”.

Saliente-se, ainda a este respeito, o § 1 do apêndice IX

“Os dispêndios de carácter ambiental decorrem de acções e actividades cujo principal objectivo é a prevenção, redução e eliminação da poluição e de outras degradações do ambiente”.

Desta forma, e pelas definições apresentadas, os dispêndios de carácter ambiental incluem custos e investimentos que se relacionam, directamente, com questões ambientais e que se prevê que tenham influência nas demonstrações financeiras das empresas.

A DC n.º 29 esclarece, do § 11 ao 14, quais os custos a incluir e excluir do conceito de dispêndios de carácter ambiental. Na Tabela 4.2. resumem-se esses custos.

Tabela 4.2. – Dispêndios de carácter ambiental.

Incluir	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Eliminação de resíduos ou iniciativas destinadas a evitar a sua formação; ▪ Protecção dos solos e das águas superficiais e subterrâneas; ▪ Preservação do ar puro e das condições climáticas; ▪ Redução do ruído; ▪ Protecção da biodiversidade e da paisagem; ▪ Custos adicionais com o objectivo de evitar, reduzir ou reparar danos ambientais.
Excluir	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Custos incorridos com o objectivo de dar resposta a outras necessidades, apesar de se reconhecerem efeitos benéficos para ambiente: <ul style="list-style-type: none"> ○ Aumento da rentabilidade; ○ Sanidade e segurança nos locais de trabalho; ○ Segurança na utilização de produtos da entidade; ○ Eficiência produtiva; ▪ Custos incorridos na consequência de multas ou outras penalidades pelo não cumprimento da regulamentação ambiental; ▪ Custos incorridos em consequência de indemnizações a terceiros por perdas ou danos provocados por poluição ambiental no passado.

Adaptado de: Directriz Contabilística n.º 29 e Eugénio, 2004.

A exclusão de determinados custos da noção de dispêndios ambientais deve-se ao facto de esses custos não evitarem, reduzirem ou repararem danos ambientais, mesmo que possam, por outras vias, reflectirem benefícios no ambiente.

No que respeita à divulgação de informação de carácter ambiental, nomeadamente a contida no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados é apresentado no apêndice da DC um conjunto de definições de dispêndios por domínio ambiental, com o objectivo de harmonizar conceitos e critérios de reconhecimento e mensuração (Eugénio, 2006). Assim, os domínios referenciados são: emissões atmosféricas, águas residuais, gestão de resíduos, protecção dos solos e das águas subterrâneas, diminuição do ruído e vibrações e protecção da natureza (§ 3 do apêndice IX da DC).

Posto isto, interessa agora perceber como proceder ao reconhecimento destes dispêndios de carácter ambiental e como mensurar esses gastos. Pelas orientações da DC e considerando os princípios contabilísticos geralmente aceites estes dispêndios deverão ser tratados como custos do exercício também designados por custos correntes, dispêndios capitalizados no activo do balanço (§ 4 do apêndice IX da DC) e passivos de carácter ambiental ou passivos contingentes (Eugénio, 2004).

4.3.2. Reconhecimento dos custos ambientais

Tanto para Eugénio (2004), como para Tinoco e Kraemer (2004), e ainda de acordo com o § 27 da DC os custos ambientais, regra geral, são reconhecidos no momento de ocorrência do facto que lhe deu origem. No entanto, poderão não sê-los se satisfizerem os critérios para serem reconhecidos como um activo (§ 27 da DC). No § 28 da Directriz ressalva-se, ainda, que os dispêndios de carácter ambiental relacionados com danos que ocorreram num exercício anterior deverão ser registados como gastos do exercício corrente, ou seja, do exercício durante o qual foram reconhecidos, respeitando-se, assim, o princípio da especialização ou do acréscimo.

Para a valorização dos dispêndios de carácter ambiental, os critérios mais utilizados são o custo de aquisição e o de reposição. Muito embora, diversos autores considerem que o custo de reposição é o critério de valorimetria mais adequado, no entanto, em Portugal ainda não é o mais utilizado (Carvalho e Monteiro, *cit. in* Eugénio, 2004). De acordo com os critérios de valorimetria estabelecidos no POC, o custo de aquisição de um bem é definido pela soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados, directa ou indirectamente, para o colocar no seu estado actual e no local de armazenagem. E o custo de reposição é definido como o custo que a empresa teria que suportar para substituir um bem nas mesmas condições, qualidade, quantidade e locais de aquisição e utilização.

Quando os dispêndios de carácter ambiental não proporcionam benefícios económicos futuros deverão ser imputados a resultados, especificamente na classe 6 – Custos e Perdas. Alguns exemplos desta situação são (§ 32 da DC):

- Tratamento de resíduos;
- Custos de depuração relacionados com actividades operacionais;
- Reparação de danos verificados em exercícios anteriores;
- Custos ambientais de natureza administrativa;
- Auditorias ambientais.

Ainda a respeito do lançamento dos dispêndios de carácter ambiental nas contas das empresas destaca-se o § 3 do capítulo 4 da Recomendação da União Europeia que salvaguarda a

possibilidade de subdividir pormenorizadamente determinadas rubricas (as previstas nos artigos 9º, 10º e 23º a 26º da Quarta Directiva) para efeitos da apresentação dos custos ambientais no Balanço e na Demonstração dos Resultados, desde que seja respeitada a estrutura dos esquemas.

No seguimento desta possibilidade, da Recomendação da União Europeia, sugere-se a seguinte proposta para a subdivisão das contas das classes 6 e 7:

Classe 6 – Custos e perdas

(...)

- 6 2 9 Outros fornecimentos e serviços externos
 - 6 2 9 1 Fornecimentos e serviços ambientais
 - 6 2 9 1 1 Honorários a auditores ambientais
 - 6 2 9 1 2 Contencioso e notariado por questões ambientais
 - 6 2 9 1 3 Conservação e reparação de equipamento ambiental
 - 6 2 9 1 4 Publicidade e propaganda ambiental
 - 6 2 9 1 5 Trabalhos especializados relacionados com o ambiente
 - 6 2 9 1 5 1 Auditorias ambientais
 - 6 2 9 1 5 2 Consultadoria ambiental
 -
 - 6 2 9 1 5 9 Outros trabalhos especializados ambientais
 - 6 2 9 2 Outros fornecimentos e serviços, n.e.

- 6 3 9 Outros impostos
 - 6 3 9 1 Impostos verdes
 - 6 3 9 2 Outros impostos, n.e.

- 6 4 9 Custos com pessoal afectos a tarefas de carácter ambiental
 - 6 4 9 1 Remuneração do pessoal
 -
 - 6 4 9 9 Outros custos com pessoal afecto a tarefas ambientais
 - 6 4 9 9 1 Formação sobre ambiente

6 5 9 Outros

6 5 9 1 Outros custos e perdas operacionais relacionadas com experimentos ambientais

6 5 9 1 1 Quotizações de associações de defesa do ambiente

6 5 9 2 Outros custos e perdas operacionais, n.e.

6 6 9 Outras amortizações do exercício

6 6 9 1 Amortizações do exercício – imobilizado ambiental

6 6 9 2 Outras amortizações do exercício, n.e.

6 7 9 Outras provisões do exercício

6 7 9 1 Provisões para riscos e encargos ambientais

6 7 9 1 1 Impostos ambientais

6 7 9 1 2 Processos judiciais em curso devido a questões ambientais

6 7 9 1 3 Acidentes de trabalho e doenças profissionais por questões ambientais

... ..

6 7 9 1 9 Outros riscos e encargos ambientais

6 7 9 2 Outras provisões do exercício, n.e.

6 8 9 Custos e perdas financeiras ambientais

6 8 9 1 Juros suportados

6 8 9 1 1 Empréstimos bancários para fazer face a gastos ambientais

6 8 9 Outros custos e perdas extraordinárias ambientais

6 8 9 1 Donativos para instituições de protecção do ambiente

6 8 9 2 Perdas em existências provocadas por danos ambientais

6 8 9 3 Perdas na alienação de imobilizações por danos ambientais

6 8 9 4 Multas e penalidades por motivos ambientais

(...)

Classe 7 – Proveitos e ganhos

- 7 1 9 Outros proveitos e ganhos
- 7 1 9 1 Proveitos ambientais
- 7 1 9 1 1 Vendas de produtos ambientais
- (...)
- 7 3 9 Outros proveitos suplementares
- 7 3 9 1 Proveitos suplementares ambientais
- 7 3 9 1 1 Aluguer de equipamento ambiental
- 7 3 9 1 2 Estudos e projectos ambientais
- 7 3 9 1 3 *Royalties* pelo uso de tecnologia ambiental
- (...)
- 7 9 9 Outros proveitos e ganhos extraordinários ambientais
- 7 9 9 1 Restituição de impostos
- 7 9 9 2 Ganhos na alienação de imobilizações ambientais
- 7 9 9 3 Redução de amortizações e provisões por questões ambientais
- 7 9 9 4 Correccões relativas a exercícios anteriores por questões ambientais
- 7 9 9 5 Outros proveitos e ganhos ambientais
- 7 9 9 5 1 Em subsídios para investimentos ambientais
- 7 9 9 2 Outros proveitos e ganhos extraordinários, n.e.

Outras subcontas podem ser criadas com o intuito da relevação de aspectos relacionados com o ambiente, desde que adequadas às especificidades de cada empresa.

Os dispêndios de carácter ambiental não se resumem a custos, como já anteriormente foi referido, pelo que é também necessário proceder ao seu reconhecimento enquanto activos e por isso se justifica o desenvolvimento do ponto seguinte.

4.4. Reconhecimento do activo ambiental

Os dispêndios de carácter ambiental são considerados activos, podendo ser capitalizados, se o seu objectivo for o de evitar ou reduzir danos ambientais futuros ou preservar recursos e se se

destinarem a servir, de forma durável, a actividade da empresa (§ 29 da DC). Sendo, no entanto, ainda necessário que se verifique uma das seguintes condições (§ 30 da DC):

- Os dispêndios deverão relacionar-se com benefícios económicos que se espera que venham a fluir para a entidade e que permitam prolongar a vida, aumentar a capacidade ou melhorar a segurança ou eficiência de outros activos já detidos pela entidade; ou
- Os dispêndios deverão permitir reduzir ou evitar uma potencial contaminação ambiental decorrente de actividades futuras da empresa.

Se os critérios, que permitem o reconhecimento como activo, estiverem satisfeitos, então os dispêndios de carácter ambiental devem ser capitalizados e amortizados no período corrente e durante um período futuro apropriado, o mesmo será dizer, de forma sistemática ao longo da vida económica útil esperada (§ 31 da DC).

Posto isto, poder-se-á colocar em questão qual a diferença entre um investimento ambiental e um investimento necessário ao desenvolvimento da actividade normal da empresa. Segundo Eugénio (2004), a distinção deverá basear-se na intenção de aquisição, ou seja, se a intenção for evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental, então os activos resultantes deverão ser considerados activos ambientais. Caso contrário, deverão ser considerados, simplesmente, activos.

Nos §§ 33 e 34 da DC n.º 29 são dados alguns exemplos de activos ambientais: instalações técnicas de controlo ou prevenção da poluição adquiridas para dar cumprimento às leis ou regulamentos ambientais, patentes, licenças, autorizações de poluição e direitos de emissão que tenham sido adquiridos por motivos associados ao impacto das actividades da empresa no ambiente e adquiridos a título oneroso.

Quando um dispêndio de carácter ambiental não proporciona benefícios económicos futuros por si só, mas proporciona-os afectos a um outro activo utilizado na actividade operacional da empresa, então, o primeiro, depois de reconhecido como activo, deverá ser considerado parte integrante do segundo e não reconhecido separadamente (§ 34 da DC). Este conceito designa-se por activos conjuntos.

Podem ocorrer situações que origem imparidade (perda de valor) de um imobilizado, como por exemplo, contaminação de um local. Na IAS n.º 36 – *Imparidade de Activos* – é exigido, de acordo com Bernardo (2003), que seja reconhecida e estimada a perda por imparidade, quando a quantia escriturada de um activo exceda a sua quantia recuperável. Este ajustamento aparece, claramente, identificado no § 36 da DC, no qual ainda se acrescenta o carácter de permanência desta situação.

Posto isto, interessa agora perceber como deverão ser contabilizados os activos ambientais. Eles devem ser divulgados na classe 4 – Imobilizações. Assim, propõem-se a seguinte individualização.

Classe 4 – Imobilizações

(...)

4 1 9 Outros investimentos financeiros

4 1 9 1 Investimentos financeiros ambientais

(...)

4 2 9 Outras imobilizações corpóreas

4 2 9 1 Imobilizações corpóreas ambientais

4 2 9 2 Outras imobilizações corpóreas, n.e.

4 3 9 Outras imobilizações incorpóreas

4 3 9 1 Imobilizações incorpóreas ambientais

4 3 9 2 Outras imobilizações incorpóreas, n.e.

(...)

4 8 9 De outras imobilizações

4 8 9 1 Amortizações acumuladas referentes a imobilizados ambientais

4 8 9 1 1 De imobilizações corpóreas ambientais

4 8 9 1 2 De imobilizações incorpóreas ambientais

4 8 9 2 Amortizações acumuladas referentes a outros imobilizados, n.e.

Após o reconhecimento e tratamento contabilístico dos custos ambientais e do activo ambiental acresce a necessidade de tratamento dos passivos de carácter ambiental que se impõem pela sua natureza de obrigação.

4.5. Reconhecimento de passivos de carácter ambiental e passivos contingentes

Os custos ambientais futuros, resultantes de acontecimentos certos ou incertos, podem ser tratados, respectivamente, como passivos de carácter ambiental ou passivos contingentes (Eugénio, 2004).

4.5.1. Passivos de carácter ambiental

Segundo Ribeiro e Lisboa (*cit. in* Tinoco e Kraemer, 2004) os passivos de carácter ambiental podem ter na sua origem qualquer ocorrência, na qual é evidenciada uma interacção entre a empresa e o meio ambiente, que resulta no sacrifício dos recursos económicos reflectidos no futuro, como por exemplo:

- Aquisição de activos para contenção de impactos ambientais (chaminés, depuradores de água);
- Aquisição de consumíveis a inserir no processo produtivo, de forma a gerar resíduos menos tóxicos;
- Despesas de manutenção e operação do departamento de gestão ambiental;
- Gastos para recuperação e tratamento de áreas contaminadas (máquinas, equipamentos, etc.);
- Pagamento de multas por infracções ambientais;
- Gastos para reparar danos irreversíveis, como os relacionados com o desgaste da imagem da empresa perante a opinião pública.

No § 16 da DC refere-se que o reconhecimento de um passivo de carácter ambiental deverá efectuar-se:

“...quando seja provável que uma saída de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente de carácter ambiental, que tenha surgido em consequência de acontecimentos passados e se a quantia pela qual se fará essa liquidação puder ser mensurada de forma fiável”.

A presente obrigação pode ser de dois tipos: legal ou contratual e construtiva. A primeira é decorrente de uma obrigação legal ou contratual para evitar, reduzir ou reparar danos

ambientais. A segunda é resultante da actuação da empresa pelo seu comprometimento de evitar, reduzir ou reparar danos ambientais e em virtude de ter assumido publicamente tal responsabilidade.

No entanto, Tinoco e Kraemer (2004), referem três tipos de obrigações decorrentes do passivo ambiental, a saber legais ou implícitas, construtivas e justas. As legais decorrem de contrato, legislação ou outros instrumento de lei, quando a empresa tem uma obrigação presente em consequência de um evento passado, pelo uso do meio ambiente. As implícitas surgem quando a empresa cria expectativas a terceiros de assumir um compromisso, derivado de práticas do passado, políticas divulgadas ou de declarações efectuadas. As construtivas resultam da proposta, por parte da empresa, em cumprir, espontaneamente, a responsabilidade de evitar, reduzir e reparar os danos ambientais, excedendo as exigências legais. Por fim, a obrigação justa reflecte a consciência de responsabilidade social, em suma, o cumprimento deriva de factores éticos e morais.

É decorrente da definição de passivos de carácter ambiental a mensuração destes de forma fiável para que sejam reconhecidos. Mesmo que a quantia ou a data sejam incertas, mas seja possível uma estimativa fiável da obrigação, deverá constituir-se uma provisão (§ 19 da DC). Caso a estimativa não seja fiável não haverá lugar à constituição de provisão, mas apenas a sua divulgação no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, recaindo no âmbito de passivos contingentes (§§ 20 e 21 da DC). Nos casos em que sobre uma qualquer entidade não se imponha nenhuma obrigação legal, contratual ou construtiva de reparação de danos ambientais não pode ser considerado passivo de carácter ambiental, podendo apenas ser passivo contingente de carácter ambiental a divulgar no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados (§18 da DC).

A mensuração de passivos ambientais deverá respeitar as seguintes regras, de acordo com o expresso nos §§ 40 e 42 da Directriz:

- De entre as diferentes quantias possíveis para mensurar um passivo ambiental, deverá ser considerada a melhor estimativa. A estimativa deverá ter por base a situação existente e a evolução futura da técnica e da legislação, na medida em que seja provável a sua ocorrência;
- Nos casos em que não seja possível proceder a uma estimativa fiável (extremamente raro), o passivo é considerado um passivo contingente e deverá ser divulgado no

Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, como anteriormente já foi referido, acrescentando ainda a indicação das razões que não permitiram realizar uma estimativa fiável.

Em consonância com o § 43 da DC, para mensurar um passivo ambiental é necessário ter em conta o seguinte:

- Custos incrementais directos do esforço de reparação;
- Custo das remunerações e prestações pagas aos trabalhadores, que se espera que venham a dedicar uma parte significativa do seu tempo directamente ao processo de restauração;
- Obrigações de controlo após a reparação dos danos;
- Progresso tecnológico na medida em que seja provável que as autoridades públicas recomendem a utilização de novas tecnologias.

Após o reconhecimento e mensuração dos passivos de carácter ambiental é necessário especificar subcontas para proceder à sua contabilização. Assim, propõem-se as seguintes:

Classe 2 – Terceiros

(...)

2 9 9 Outras provisões para riscos e encargos

2 9 9 1 Provisões para riscos e encargos ambientais

2 9 9 1 1 Impostos ambientais

2 9 9 1 2 Processos judiciais em curso devido a questões ambientais

2 9 9 1 3 Acidentes de trabalho e doenças profissionais por questões ambientais

... ..

2 9 9 1 9 Outros riscos e encargos ambientais

Para além dos passivos de carácter ambiental, a reconhecer no Balanço, destacam-se os passivos contingentes que devem ser referenciados no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.

4.5.2. Passivos contingentes

De acordo com o § 10 da IAS 37 – *Provisões, Passivos e Activos Contingentes* – o termo contingência significa:

“Activo/passivo possível que surja, proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente dentro do controlo da empresa”.

Segundo o § 9 da DC um passivo contingente:

“a) é uma possível obrigação que provenha de eventos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente dentro do controlo da entidade; ou

b) uma obrigação presente que surja proveniente de eventos passados mas que não é reconhecida porque:

i) não é provável que uma saída de recursos incorporando benefícios económicos será exigida para liquidar a obrigação; ou

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

Pela interpretação das definições apresentadas é possível concluir que poder-se-á contabilizar as contingências como custos, mas terá que se atender à probabilidade e à temporalidade da sua ocorrência, à fiabilidade da sua quantificação e à definição da sua natureza (Bernardo, 2003).

Assim, quanto à sua natureza os passivos contingentes podem decorrer das seguintes características (Tinoco e Kraemer, 2004):

- Cumprimento de exigências legais – atende a imposições legais ou a penalidades, como por exemplo recuperação ambiental e multa por infracção legal;
- Indemnização a terceiros por prejuízos causados – verifica-se em situações de deposição de resíduos ou produtos tóxicos no meio ambiente;
- Prevenção em relação a elementos inesperados – relacionam-se com a actuação interna das empresas consideradas poluentes. Propõem medidas de prevenção antecipando, assim, reclamação de terceiros e dispõem das medidas necessárias à reparação das consequências negativas.

Os passivos contingentes não devem ser reconhecidos no Balanço, mas divulgados no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, reforçando mais uma vez a ideia anteriormente

referida. Aquando da divulgação dos passivos contingentes é importante mencionar: a natureza da contingência, os efeitos financeiros que poderão provocar, as incertezas relacionadas com o montante, o momento da saída dos recursos e a possibilidade de reembolso (Eugénio, 2004).

4.6. Nota conclusiva

Com o objectivo de dar cumprimento ao disposto na Directriz Contabilística n.º 29 – Matérias Ambientais analisaram-se possibilidades de reconhecimento e tratamento contabilístico de dispêndios de carácter ambiental, como custos ou como activos, e passivos ambientais. Fundamentalmente, importa que as empresas interpretem e apliquem a DC de forma a integrar a, tão necessária, harmonização contabilística.

O reconhecimento e a mensuração dos dispêndios de carácter ambiental e dos passivos ambientais objectivam-se para uma posterior apresentação e divulgação desta informação.

CAPÍTULO V – DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E DIVULGAÇÃO DA INFORMAÇÃO AMBIENTAL

5.1. Nota introdutória

Segundo Pinto (1998), o ambiente pode ser comparado aos diversos factores de produção e como tal deverá ser-lhe associado um valor e um custo. Daí a importância do seu reconhecimento e enquadramento no desenvolvimento sustentável.

A disponibilidade de informação, quantitativa e qualitativa, apresenta-se como um factor crítico para a tomada de decisões tanto ao nível empresarial como político, bem como para a mudança de atitudes e mentalidades das pessoas perante o meio ambiente. A relevação das questões ambientais nas contas das empresas reveste um carácter primordial no âmbito do desenvolvimento sustentável, na medida em que este requer, por parte das empresas, a obtenção de eco-eficiência. Sendo que, esta eco-eficiência apenas poderá ser medida através da correcta produção de informação sobre custos, proveitos e desempenho ambiental (Duarte e Sarmiento, 2004).

5.2. Desenvolvimento sustentável e contabilidade

Em 1987, o Acto Único Europeu, que constituiu a primeira grande revisão geral do Tratado de Roma (1957 – instituiu a Comunidade Económica Europeia) aditou, a este Tratado, o artigo 130ºR, tendo sido atribuída, pela primeira vez, competências em matéria de protecção do ambiente à Comunidade (Medeiros, 2003). Segundo o n.º 1 do artigo 130ºR estas competências assentavam em três objectivos basilares:

“A acção da Comunidade em matéria de ambiente tem por objectivo:

- preservar, proteger e melhorar a qualidade do ambiente;*
- contribuir para a protecção da saúde das pessoas;*
- assegurar uma utilização prudente e racional dos recursos naturais”.*

Este último objectivo poderia ser considerado como precursor da ideia de desenvolvimento sustentável, que surgiu no Tratado apenas seis anos mais tarde (Canotilho, 1998).

O Tratado da União Europeia veio introduzir algumas alterações à redacção do artigo 130ºR, nomeadamente no n.º1, passando a acção da Comunidade a designar-se por política da Comunidade e tendo sido adicionado mais um objectivo:

“A política da Comunidade no domínio do ambiente contribuirá para a prossecução dos seguintes objectivos:

- *a preservação, a protecção e a melhoria da qualidade do ambiente;*
- *a protecção da saúde das pessoas;*
- *a utilização prudente e racional dos recursos naturais;*
- *a promoção, no plano internacional, de medidas destinadas a enfrentar os problemas regionais e mundiais do ambiente”.*

No entanto, as alterações introduzidas pelo Tratado da União Europeia não se restringiram, exclusivamente, ao artigo 130ºR. Verificaram-se, também, alterações profundas ao nível dos objectivos da Comunidade:

“A Comunidade tem como missão, (...), promover, em toda a Comunidade, o desenvolvimento harmonioso e equilibrado das actividades económicas, um crescimento sustentável e não inflacionista que respeite o ambiente, (...)”.

Similarmente, a União Europeia definiu como seu primeiro objectivo “a promoção de um progresso económico e social equilibrado e sustentável”. Poder-se-ia, aqui, colocar em questão qual a noção de progresso económico sustentável. Segundo Canotilho (1998), a noção de desenvolvimento sustentável surgiu para contrapor a de crescimento económico, uma vez que esta contabiliza a riqueza nacional, não atendendo à existência e à conservação dos recursos naturais. Assim, o que se tem vindo a verificar é que os métodos contabilísticos tradicionais permitem aferir apenas quanto à riqueza da Nação.

Dada a percepção dos limites surge, então, a noção de crescimento sustentável colmatando as lacunas da noção clássica de crescimento económico (Canotilho, 1998). No quinto programa comunitário de acção em matéria de ambiente, de Maio de 1993, o desenvolvimento sustentável é definido como:

“uma política e estratégia de desenvolvimento económico e social contínuo, sem prejuízo do ambiente e dos recursos naturais, de cuja qualidade depende a continuidade da actividade humana e do desenvolvimento”.

Assim, e dada a necessidade de convergência no sentido da sustentabilidade, a contabilização dos factos ambientais é um primeiro passo positivo, mas não único. É preciso que a informação seja pertinente e adequadamente disponibilizada a terceiros. A divulgação da informação contabilística de carácter ambiental pode evidenciar-se em diferentes documentos. Em 2003, num estudo realizado por Carvalho e Monteiro (*cit. in* Eugénio, 2006), conclui-se que 76% das empresas portuguesas certificadas pela ISO 14001 optam pelo Relatório de Gestão para divulgação da informação ambiental. No entanto, no final de 2002, num outro estudo, realizado por Rodrigues et al., conclui-se que, de uma forma geral, as empresas portuguesas divulgam apenas informação positiva relativamente à temática ambiental.

5.3. Relatórios ambientais

Os relatórios ambientais, socioambientais ou simplesmente suplementos ambientais, conforme expressam Tinoco e Kraemer (2004), são os meios utilizados pelas empresas para divulgar informações relativas ao seu desempenho ambiental. Esta informação compreende os eventos e os impactes das suas actividades no meio ambiente.

5.3.1. Conceito

A noção de relatório ambiental não é, ainda, unânime. Determinados autores consideram-no parte integrante do relatório de gestão, evidenciado num capítulo autónomo. Para outros é tido como um relatório independente com o intuito de obter certificação ambiental pelas normas ISO 14001 ou pelo EMAS. E, por último, pode ainda significar um relatório cuja estrutura é definida e aceite internacionalmente por entidades como CERES (*Coalition for Environmental Responsible Economies*), ICC (*International Chamber of Commerce*) ou ISAR (*Intergovernmental Working Group of Experts in International Standards of Accounting and Reporting*). No entanto, o mais comum é a sua inclusão no relatório de gestão (Eugénio, 2004 e Tinoco e Kraemer, 2004).

Independente da forma de apresentação, importa salientar o seu conteúdo, ou seja, o tipo de informação a ser abordada e evidenciada. De acordo com Tinoco e Kraemer (2004), o objectivo desta evidenciação é o de divulgar, genericamente, informações acerca do desempenho económico, financeiro, ambiental e social às partes interessadas.

5.3.2. Recomendação para a elaboração de relatórios ambientais

A divulgação da informação ambiental deverá atender a características qualitativas, como as apresentadas na Tabela 5.1.

Tabela 5.1. – Características da informação ambiental a divulgar.

Relevância – deve conter os aspectos mais relevantes. Os utilizadores da informação não estão apenas interessados nos detalhes e políticas ambientais, mas se a empresa está a gerir correctamente as suas obrigações e responsabilidades ambientais.
Consistência – deve haver coerência na informação ambiental sem tentar manipular os dados.
Equilíbrio – é importante apresentar o aspecto ambiental segundo uma perspectiva tática e estratégica, evidenciando, não só os efeitos de curto prazo mas também os efeitos de longo prazo em termos de resultados e fluxos de tesouraria.
Credibilidade – as reclamações e projectos ambientais devem ser examinados de uma forma crítica como outros aspectos da gestão que podem ter sérias influências para a posição da empresa no mercado. Só assim a informação será credível.
Comparabilidade – a informação ambiental deve ser comparável no tempo e no espaço.
Ainda se poderia acrescentar outras características como: fiabilidade, compreensibilidade, neutralidade, verificabilidade, plenitude e prudência.

Fonte: Eugénio, 2004.

O facto de não existir uma uniformização quanto aos conteúdos de carácter ambiental a divulgar dificulta a comparação entre relatórios e coloca em questão a credibilidade de tal informação. No entanto, a auditoria ambiental parece surgir como uma ferramenta com vista a minimizar tal efeito (Marques, 2005).

Das diversas recomendações existentes para a execução de relatórios ambientais destaque-se a elaborada pela *United Nations Conference on Trade and Development* (UNCTAD) para a ISAR e que apresenta a seguinte estrutura.

Relatório do Presidente ou do Conselho de Administração

- Compromisso da empresa em melhorar de forma contínua os aspectos relacionados com a *performance* ambiental. Deverão verificar-se melhorias significativas em relação ao último relatório.

Informação Ambiental Segmentada

- Informação ambiental das diversas áreas chave da organização, incluindo as melhorias nessas mesmas áreas em relação ao relatório anterior.

Revisão Ambiental

- Âmbito da revisão efectuada;
- Declaração sobre a política ambiental da organização;
- Indicação da extensão da aplicação da política ambiental ao nível local, regional e internacional;
- Questões ambientais chave aos quais a organização está exposta;
- Responsabilidade organizacional;
- Descrição do sistema de gestão ambiental utilizado pela empresa e as normas internacionais seguidas (exemplo: ISO 14001; EMAS; ICC; etc.);
- Informação detalhada sobre o desempenho ambiental, tal como: utilização de energia, de materiais, emissões (CO, CO₂, NO_x, SO₂, CFC's, etc.) e gestão de resíduos;
- Dados específicos do sector de actividade da empresa, incluindo indicadores de desempenho ambiental (os de eco-eficiência);
- Informação financeira em termos de custos ambientais (energia, resíduos, custos com pessoal, reparações, custos extraordinários, multas, penalizações, impostos, investimento de capital, etc.);
- Estimativas financeiras de recursos e benefícios provenientes de esforços para com o meio ambiente;
- Referências cruzadas com outros relatórios ambientais;
- Relatório de auditoria independente.

Revisão financeira e operacional

- Questões chave de natureza ambiental que a organização terá que enfrentar no curto e médio prazos e os planos para os resolver;
- Alterações previsíveis na legislação e forma de as ultrapassar;
- Custos reais e estimados de natureza ambiental;
- Problemas legais pendentes.

Relatório da Directoria

- Declaração da política ambiental (se não apresentada noutra relatório).

Políticas Contabilísticas

- Estimativa das provisões e contingências;
- Política de capitalização;
- Política de *impairment* (imparidade de activos);
- Política de reparação e descontaminação de locais contaminados;
- Política de amortização dos imobilizados.

Demonstração dos Resultados

- Custos ambientais extraordinários;
- Outros custos e proveitos ambientais.

Balanço

- Provisões para perdas de natureza ambiental;
- Outros custos e benefícios ambientais;
- Recuperações expectáveis.

Anexo

- Explicações sobre passivos ambientais contingentes;
- Outras informações consideradas pertinentes e relevantes no contexto ambiental.

Adaptado de: Tinoco e Kraemer, 2004 e Eugénio, 2005.

Para Abrantes (2006), os relatórios ambientais não são o único instrumento que permite divulgar informações de carácter ambiental, também o permitem os relatórios de sustentabilidade cuja importância crescente se tem vindo a verificar desde 2000.

5.4. Relatórios de sustentabilidade

Transversalmente, os relatórios têm como objectivo primordial prestar um conjunto de informações, e os relatórios de sustentabilidade não se distanciam deste propósito. Assim, segundo Duarte e Sarmiento (2005), o relatório de sustentabilidade deverá ser considerado uma ferramenta informativa do desempenho de uma empresa para os vários *stakeholders* interessados. Dentro destes enquadram-se, a título exemplificativo, trabalhadores, clientes, consumidores, fornecedores, concorrentes, Estado, credores, investidores e população vizinha.

De acordo com a *Global Reporting Initiative - GRI* (2002), são inúmeros os benefícios derivados da execução de relatórios de sustentabilidade, muito embora, alguns não sejam directamente perceptíveis pelas empresas. Salientem-se os seguintes:

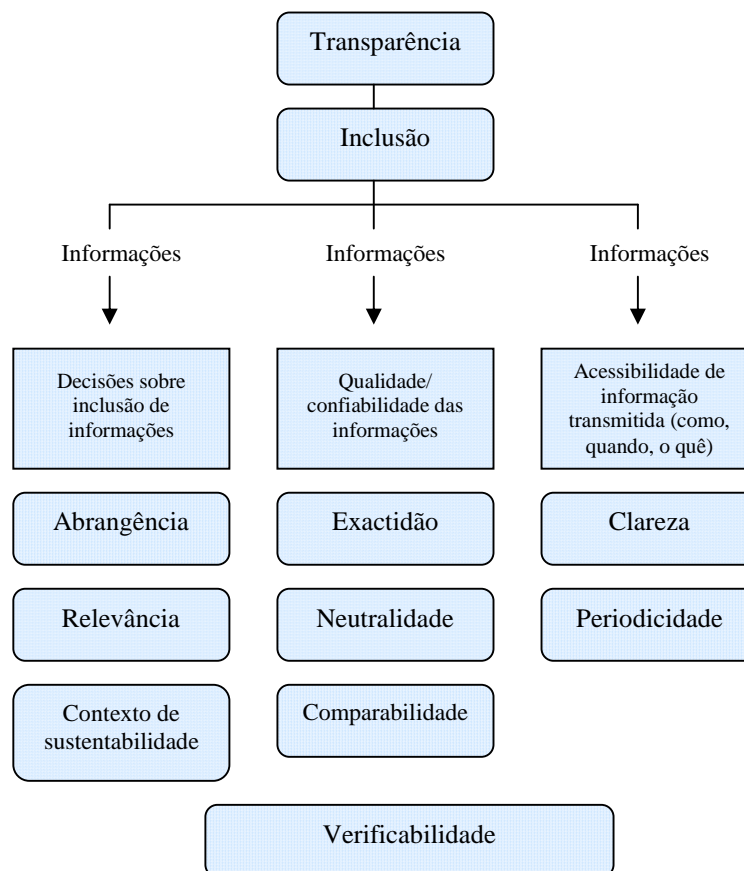
- Actualmente, a informação circula à velocidade da Internet, logo a gestão da informação pró-activa é indispensável, uma vez que a avaliação do desempenho passado e presente é uma constante;
- A execução do relatório contribui, em larga medida, para a construção, manutenção e redefinição do diálogo a estabelecer entre empresa e *stakeholders*. Através dos relatórios a comunicação de oportunidades e desafios económicos, sociais e ambientais é processada de forma mais eficiente;

- Permite enfatizar o diálogo, a transparência e as prioridades junto de parceiros externos aumentando, assim, os níveis de confiança;
- O relatório de sustentabilidade permite articular e criar relação entre funções que comumente surgem na empresa isoladamente, destaque-se finanças, marketing e investigação e desenvolvimento;
- O processo de elaboração dos relatórios de sustentabilidade pode ser o veículo detector de potenciais problemas, como também de identificação de oportunidades;
- Os gestores das empresas, através destes relatórios, podem avaliar a contribuição da empresa para o capital humano, natural e social. Esta avaliação não é realizável pela utilização de relatórios financeiros convencionais;
- A sua elaboração permite reduzir a incerteza ao nível dos preços das acções de empresas cotadas em bolsa, devido à disponibilização da informação de interesse.

Autores como Duarte e Sarmiento (2005) e Abrantes (2006), consideram que a execução de um relatório de sustentabilidade demonstra, por parte das empresas, o assumir responsabilidades sociais e ambientais. Desta forma, o nível de confiança dos interessados aumenta, a empresa transpõe credibilidade e melhora a sua imagem.

Segundo a GRI (2002), a estrutura do relatório de sustentabilidade deve atender ao desempenho económico, ambiental e social, cuja estrutura é designada por *triple bottom line* ou tripla linha de base. O objectivo é alcançar a sustentabilidade com base no equilíbrio das complexas relações entre as necessidades económicas, ambientais e sociais, não comprometendo, simultaneamente, as necessidades futuras.

Neste sentido e, ainda, segundo a GRI a execução dos relatórios de sustentabilidade deverão atender a 11 princípios fundamentais, são eles: transparência, inclusão, auditabilidade, abrangência, relevância, contexto de sustentabilidade, exactidão, neutralidade, comparabilidade, clareza e periodicidade. Sendo que os dois primeiros princípios – o da transparência e o da inclusão – são o ponto de partida e estão na base da criação de todos os outros princípios, conforme expressa a Figura 5.1.

Figura 5.1. – Os princípios dos relatórios de sustentabilidade.

Fonte: GRI, 2002.

Na Tabela 5.2. apresenta-se, sistemática e resumidamente, a definição de cada um dos princípios identificados na Figura anterior.

Tabela 5.2. – Definição dos princípios propostos pelo GRI para a elaboração de relatórios de sustentabilidade.

Princípio	Definição
Transparência	A transparência na execução do relatório é de elevado nível de responsabilidade, dado definir a credibilidade do mesmo.
Inclusão	Baseia-se na premissa de que a visão dos <i>stakeholders</i> deverá ser incorporada na realização do relatório, com o intuito de reflectir as necessidades destes utilizadores.
Auditabilidade	O sistema de gestão da informação deverá ser suficientemente organizado, para que a informação gerada seja compilada e guardada, possibilitando a realização de auditorias internas ou externas, com o objectivo de comprovar a fidedignidade da informação.
Abrangência	A informação constante no relatório deverá ser a necessária à avaliação, por parte dos interessados, do desempenho económico, ambiental e social.
Relevância	É o grau de importância de um determinado aspecto ou informação. Nos relatórios de sustentabilidade é a importância que determinada informação tem no processo de decisão do utilizador. Desta forma, é essencial considerar as necessidades dos utilizadores, para gerar informação relevante.
Contexto de sustentabilidade	Uma empresa, aquando da elaboração do relatório, poderá realizar uma análise do seu desempenho num âmbito mais alargado, quer ao nível económico, ambiental, social ou de outra natureza, se tal procedimento adicionar significado à informação relatada.

Princípio	Definição
Exactidão	A execução do relatório deverá pautar-se por um elevado padrão de exactidão, com uma margem de erro mínima para que as tomadas de decisões dos utilizadores, assentes na informação, sejam realizadas com elevado grau de confiança.
Neutralidade	A selecção e apresentação da informação presente no relatório deverão estar livres de distorções, para que a transmissão da informação sobre o desempenho da organização seja equilibrada.
Comparabilidade	A execução de diferentes relatórios numa empresa deverá respeitar uma estrutura consistente, de forma a facilitar a leitura, alterações e rectificações.
Clareza	O relato da informação deverá atender aos diferentes níveis de conhecimento das partes interessadas. Simultaneamente, deverá garantir um nível adequado de pormenor.
Periodicidade	A periodicidade de execução dos relatórios deverá ser a necessária para satisfazer as necessidades de informação das partes interessadas e de acordo com a natureza da própria informação.

Adaptado de: GRI, 2002; Duarte e Sarmento, 2005 e Abrantes, 2006.

Para além dos princípios, as directrizes para a elaboração dos relatórios de sustentabilidade elaboradas pela GRI, sugerem ainda uma estrutura composta por cinco partes (GRI, 2002, Tinoco e Kraemer, 2004 e Abrantes, 2006):

1. Visão e estratégia – declaração da visão da organização e descrição da sua estratégia de sustentabilidade, inclusão de uma declaração do Conselho de Administração ou do presidente.
2. Perfil – apresentação geral da estrutura e das operações da empresa relatora e apresentação do âmbito do relatório.
3. Estrutura de governação e sistemas de gestão – descrição da estrutura, políticas e sistemas de gestão adoptados para a implementação da visão de sustentabilidade da empresa.
4. Índice – tabela que identifica a localização de cada elemento do relatório da GRI, facilitando a avaliação por parte do utilizador na determinação do respeito ou não pelas directrizes.
5. Indicadores de desempenho – enumeração dos indicadores de desempenho essenciais e complementares. Medição do impacte da organização utilizando indicadores de desempenho integrado, económico, ambiental e social.

Contudo e apesar das referências à elaboração de relatórios ambientais e de relatórios de sustentabilidade, a DC n.º 29 também dedica um capítulo à apresentação e divulgação de

informação de carácter ambiental, nomeadamente divulgações no Relatório de Gestão, apresentação no Balanço e divulgações no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.

5.5. Divulgação financeira da informação ambiental

Segundo o § 3 da DC, como anteriormente referido, as empresas deverão divulgar a informação de carácter ambiental nas Demonstrações Financeiras Anuais e no Relatório de Gestão, uma vez que o objectivo desta Directriz não passa pela elaboração de relatórios ambientais autónomos. No entanto é, ainda, mencionado que se estes existirem deverão ser articulados com os demais documentos afim de assegurar coerência entre as diversas informações. Assim, a divulgação das matérias ambientais deverão ser reduzidas às necessárias e relevantes para proceder à avaliação do desempenho financeiro da entidade (§ 52 da DC).

5.5.1. Divulgações no Relatório de Gestão

Em conformidade com o disposto no § 53 da DC deverão encontrar-se no Relatório de Gestão informações acerca das seguintes referências:

- Política e programas que inclui uma descrição da política adoptada pela empresa no que respeita a medidas de protecção ambiental, bem como dos programas de prevenção da poluição;
- Medidas de protecção ambiental implementadas ou em curso para cumprimento legislativo ou como antecipação de futura alteração legal prevista;
- Melhorias efectuadas em áreas chave da protecção ambiental;
- Considerando a natureza e dimensão da actividade, assim como os principais tipos de problemas ambientais associados a essa mesma actividade deverá ser disponibilizada informação sobre consumo de energia, de matérias-primas e de água, emissões e remoção de resíduos;
- No caso de existir um relatório ambiental autónomo deverá ser feita referência ao mesmo nas situações de informação pormenorizada e de informação adicional quantitativa ou qualitativa. Deverá ainda ser mencionado se tal relatório foi sujeito a

um processo de verificação externa (auditoria) como forma de validação da informação. A data deste relatório autónomo deverá coincidir com a do Relatório de Gestão.

O conteúdo do Relatório de Gestão está consagrado no artigo 66.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC). No entanto, o Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro definiu-lhe nova redacção. Esta saliente-se apenas o n.º 3:

“ (...)

3 - Na medida do necessário à compreensão da evolução dos negócios, do desempenho ou da posição da sociedade, a análise prevista no número anterior deve abranger tanto os aspectos financeiros como, quando adequado, referências de desempenho não financeiros relevantes para as actividades específicas da sociedade, incluindo informações sobre questões ambientais e questões relativas aos trabalhadores (...) ”.

Assim, com vista ao cumprimento do n.º 3 do artigo 66.º do CSC as empresas devem proceder à divulgação de informação de carácter ambiental no Relatório de Gestão, em conformidade com o § 53 da DC.

5.5.2. Apresentação no Balanço

A DC, no que respeita à apresentação no Balanço, apenas faz referência, no seu § 54, que as provisões de carácter ambiental devem ser apresentadas no Balanço sob a rubrica “Outras provisões para riscos e encargos”. No entanto, pela entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 35/2005 esta rubrica passou a designar-se somente por “Outras provisões”.

Apesar da reduzida referência quanto à apresentação no Balanço, se for considerado o referido no § 55, alínea i), é importante que a empresa identifique os seus dispêndios de carácter ambiental capitalizáveis, ou seja, activos ambientais.

Assim, Eugénio (2003 e 2004), sugere algumas alterações nas rubricas ao balanço:

ACTIVO

Imobilizado Corpóreo:

- Registrar todos os bens que são afectados por questões ambientais (ex: terrenos contaminados);
- Registrar todos os bens adquiridos com o objectivo de melhorias ambientais (ex: transporte menos poluentes).

Imobilizado Incorpóreo:

- Identificar despesas de investigação e desenvolvimento relacionadas com a implementação de tecnologias mais limpas ou desenvolvimento de processos produtivos menos poluentes;
- Identificação de patentes, licenças ou marcas ambientais (sujeitas a registo);
- Identificação de *software* específico criado para gerir questões ambientais.

Investimentos Financeiros:

- Investimentos financeiros com objectivos estratégicos fundados na nova política ambiental;
- Desvalorizações decorrentes de auditorias ambientais (é necessário ajustar o preço ao valor real e criar as correspondentes provisões).

Amortizações e Depreciações:

- Amortizações aceleradas por questões ambientais (reflectir as alterações na vida útil dos bens);
- Ajustamento do valor dos bens.

Existências:

- Stock obsoleto por imposição legal;
- Surgimento de matérias-primas menos poluentes ou alteração do imobilizado que exija outro tipo de materiais;
- Aumento do valor das embalagens pela utilização de embalagens recicláveis ou reutilizáveis.

Clientes:

- Clientes cujas dificuldades financeiras se devam a riscos ambientais poderá ser necessário ajustar as suas contas.

CAPITAL PRÓPRIO

Capital:

- Redução do valor das acções por factores ambientais.

Reversas:

- Constituição de reservas para catástrofes relacionadas com o ambiente.

Resultados:

- Acréscimo dos custos e possível redução das vendas por consequências nefastas no ambiente;
- Acréscimo de proveitos e redução dos custos pela via da optimização do processo produtivo.

PASSIVO

Provisões:

- Constituição de provisões para riscos ambientais.

Empréstimos:

- Empréstimos contraídos para, por exemplo, investir em tecnologias mais limpas.

Outros Credores:

- Reparação de danos, multas e penalizações.

Para além das alterações ao Balanço existem responsabilidades cujo enquadramento recai fora deste como, por exemplo, a continuidade do negócio, reestruturações necessárias, descontinuidade de operações e passivos não reconhecidos (Eugénio, 2003).

Na DC não existe qualquer referência à divulgação de informação de carácter ambiental na Demonstração dos Resultados, no entanto, nas alíneas j) e k) do § 55 refere, respectivamente, o dever de divulgar a quantia dos dispêndios de carácter ambiental imputados a resultados e de custos incorridos com multas e outras penalizações pelo incumprimento de disposições legais ambientais e de indemnizações. Desta forma, Eugénio (2006) conclui verificar-se a necessidade de identificar e separar tais custos, muito embora não tenham expressão na Demonstração dos Resultados. Mas, tal facto, facilitaria a produção da informação a divulgar no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.

5.5.3. Divulgações no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados

O Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados tem por objectivo comentar e desenvolver valores apresentados no Balanço e na Demonstração dos Resultados e/ou divulgar outras informações, não suficientemente relevantes para constarem daquelas demonstrações financeiras, mas importantes a terceiros, que contribuem para a tomada de decisões.

No § 55 da DC é referido que as informações de carácter ambiental deverão surgir nas notas 48 (Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados) e 50 (Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados consolidados), nas quais se deverá incluir informações respeitantes a:

- Critérios de valorimetria adoptados e métodos utilizados;
- Incentivos públicos, condições de concessão do incentivo e respectivo tratamento contabilístico;
- Informações pormenorizadas sobre as provisões de carácter ambiental;
- Descrição da natureza e indicação do calendário e das condições de liquidação de cada passivo de carácter ambiental, materialmente relevante. Bem como a explicação dos danos e das leis ou regulamentos que exigem a sua reparação;

-
- Descrição do tratamento contabilístico adoptado para custos de longo prazo referentes ao restauro dos locais, encerramento e desmantelamento. Caso se opte pela criação gradual de provisão, indicar o seu montante;
 - Quando se trata de passivos contingentes de carácter ambiental, a informação deverá ser suficientemente pormenorizada para que seja entendido enquanto tal. Caso se opte pela criação gradual de provisão, indicar o seu montante;
 - Descrição da natureza e do montante dos activos ambientais, se possível de acordo com o domínio ambiental;
 - Descrição da natureza, montante e bases de cálculo para o valor dos custos ambientais, se possível de acordo com o domínio ambiental;
 - Custos incorridos com multas e outras penalizações devem ser apresentados separadamente, uma vez que não têm por objectivo prevenir, reduzir ou reparar danos ambientais;
 - Dispêndios de carácter ambiental extraordinários imputados a resultados.

Estas são as referências que a DC sugere para que as informações ambientais relevantes sejam incluídas nas demonstrações financeiras. No entanto, alguns autores sugerem a construção de mapas contabilísticos especialmente concebidos para divulgar informação de carácter ambiental.

5.6. Novos mapas contabilísticos ambientais

Uma das formas de disponibilizar informação ambiental é a construção de mapas contabilísticos como é o caso dos “balanços ambientais” ou “balanço ecológico” ou “eco-balanços” como é referido por Muralha (2002). No entanto, o autor salvaguarda que este tipo de mapa não se relaciona com os balanços tradicionalmente conhecidos da contabilidade, já que as partidas dobradas não são respeitadas. Contudo, tais mapas deverão respeitar as seguintes características:

- Quantitativos: os valores apresentados deverão resultar de medidas ou de cálculos;
- Objectivos: as medidas ou cálculos deverão ser verificáveis, reproduzíveis e independentes do analista que os executa;

- **Exaustivos:** deverão ser considerados todos os produtos em todos os estados do ciclo de vida e todos os impactos ambientais;
- **Critério múltiplo:** não existe nenhum critério de ponderação que permita somar grandezas diferentes para obter um só valor que determine o impacto ambiental.

Desta forma, poderá esboçar-se um conjunto de quadros que permitam recolher dados relevantes e reclassificá-los, com o objectivo de medir o impacto da fabricação de um dado produto no ambiente, ao longo do seu ciclo de vida. Funcionando, segundo Pinto (1998), como uma importante ferramenta de gestão, cuja estrutura de pode observar de seguida.

ENTRADAS

1. Matérias-primas renováveis (MPR)

	MPR1	MPRn	TOTAL
11 - Extracção de matérias-primas			
12 - Transformação			
13 - Produção			
14 - Distribuição			
15 - Utilização/Consumo/Manutenção			
16 - Reutilização, reciclagem			
17 - Eliminação final			
18 - Transportes			
19 - TOTAL			

2. Matérias-primas não renováveis (MPNR)

	MPNR1	MPNRn	TOTAL
21 - Extracção de matérias-primas			
...			
28 - Transportes			
29 - TOTAL			

3. Consumo de água (quantidade)

	Quantidade
31 - Extracção de matérias-primas	
...	
38 - Transportes	
39 - TOTAL	

4. Consumo de energia

Conforme o balancete de energia

SAÍDAS

5. Emissões no ar (EA)

	EA1	EAn	TOTAL	IND. GLOBAL
51 - Extracção de matérias-primas				
...				
58 - Transportes				
59 - TOTAL				

6. Detritos na água (DA)

	DA1	DAn	TOTAL	IND. GLOBAL
61 - Extracção de matérias-primas				
...				
68 - Transportes				
69 - TOTAL				

7. Resíduos sólidos (RS)

	RS1 (Quant.)	RS1 (Tx.REC)	RSn	TOTAL
71 - Extracção de matérias-primas				
...				
78 - Transportes				
79 - TOTAL				

8. Produtos consumíveis

	Quantidade
81 - Quantidade produzida P1	
...	
8n - Quantidade produzida Pn	
89 - TOTAL	

PESO TOTAL DAS ENTRADAS = PESO TOTAL DAS SAÍDAS
--

Fonte: Pinto, 1998.

Independente da forma como a informação ambiental é estruturada e apresentada, é fundamental que a mesma seja submetida a um processo de validação externa, como aliás já foi referido, de forma a garantir credibilidade e fiabilidade por parte de quem a consulta. Procedimentos deste tipo são, actualmente, muito frequentes no que diz respeito às contas anuais das empresas, bem como a processos de certificação.

5.7. Auditoria ambiental

Auditoria, segundo a norma ISO 14010 (*cit. in Marques, 2005*), é definida como um

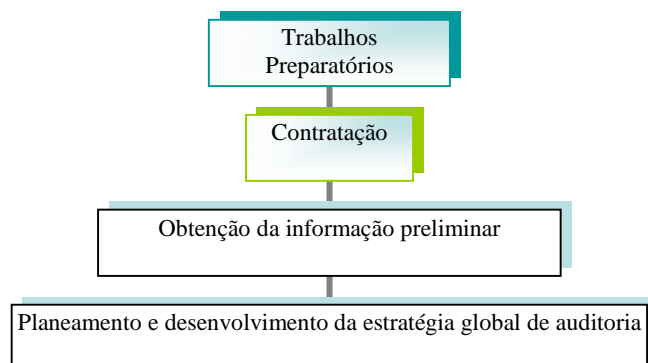
“Processo de verificação sistemática e documentada permitindo obter e avaliar de maneira objectiva as provas da auditoria, tendo em vista determinar se as actividades, acontecimentos, condições, sistemas de gestão relativos ao ambiente e as informações e aferições, são conformes com os critérios da auditoria, tendo em vista comunicar os resultados deste processo ao requerente”.

De acordo com Caseirão (1998), a auditoria ambiental é um tipo particular de auditoria pouco conhecido e divulgado em todo o mundo. No entanto, nos últimos anos, tem-se imposto como consequência do aumento dos relatórios de desempenho ambiental. A auditoria ambiental pode ser realizada em duas grandes vertentes: operacional e de conformidade e contabilístico-financeira. A primeira é focalizada no Regulamento Comunitário EMAS, contudo a segunda é a mais direccionada à natureza do trabalho em questão.

A auditoria ambiental na vertente contabilístico-financeira permite aferir se as operações que envolvem activos, passivos, custos e proveitos de natureza ambiental foram adequadamente relevados e divulgados nas demonstrações financeiras. Segundo o mesmo autor este tipo de auditoria deverá ser realizado em três fases. Em primeiro lugar refiram-se os trabalhos preparatórios, seguindo-se a execução da auditoria do local e por último o acompanhamento subsequente.

A fase dos trabalhos preparatórios inclui as negociações necessárias, com o órgão de gestão, para realizar a auditoria, a recolha de informação e o desenvolvimento de estratégias com vista ao alcance dos objectivos propostos. Estas sub-fases podem-se visualizar, esquematicamente, na Figura 5.2.

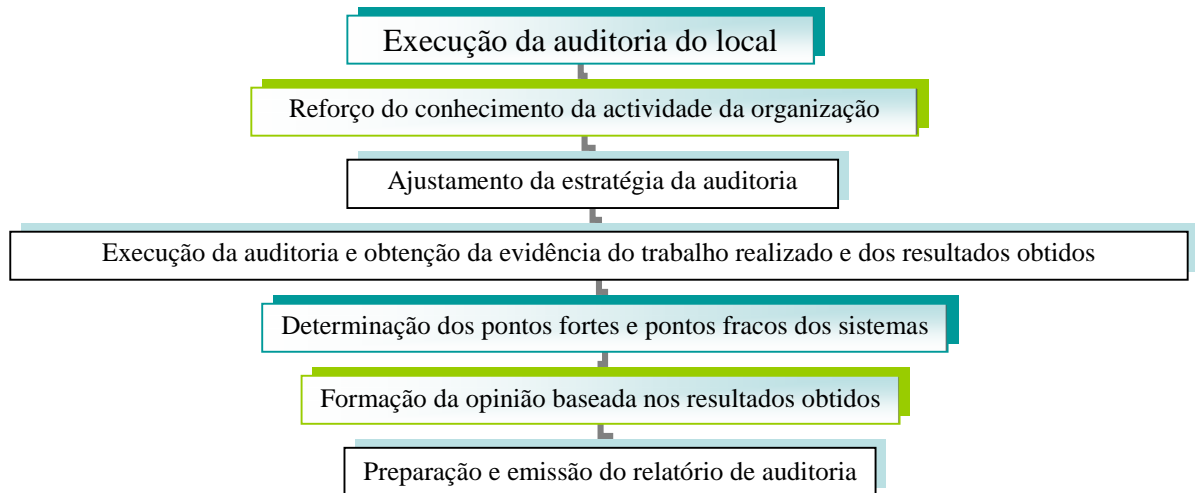
Figura 5.2. – A fase dos trabalhos preparatórios.



Fonte: Caseirão, 1998.

A fase de execução da auditoria do local, a segunda acima referida, pode ser efectuada, de forma simplificada, de acordo com a estrutura da Figura 5.3.

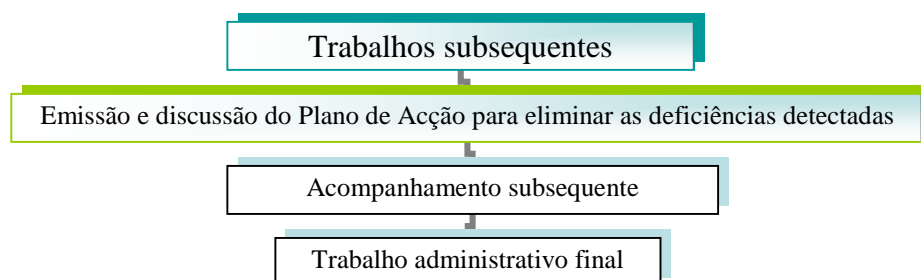
Figura 5.3. – Fase de execução da auditoria do local.



Fonte: Caseirão, 1998.

Por fim, a fase dos trabalhos subsequentes, conforme representado na Figura 5.4., consiste na preparação de planos de acção que permitam promover melhorias, revisar questões pendentes, finalizar trabalhos de natureza administrativa e preparar os dossiers conclusivos da auditoria.

Figura 5.4. – Fase dos trabalhos subsequentes.



Fonte: Caseirão, 1998.

Por intermédio da realização de auditorias ambientais, as empresas obtêm importantes benefícios, como por exemplo (Caseirão, 1998 e Marques, 2005):

- Melhoria do rendimento dos recursos da empresa incrementando, conseqüentemente, a poupança;

- Informação rigorosa de apoio a tomadas de decisões ao nível de novas estratégias ambientais;
- Facilita a troca de informações entre os diversos sectores produtivos;
- Aumento da credibilidade dos utilizadores da informação;
- Melhoria da imagem pública da empresa junto a terceiros;
- Redução da exposição ao risco, assente na melhoria da actuação derivada do rigor da informação;
- Maior transparência e abertura a diversos actores (clientes, fornecedores, grupos ambientalistas, etc.).

Dada a sua importância e os benefícios que proporciona é crucial que as empresas recorram a este instrumentos de gestão com maior frequência, tal como o fazem para outras áreas que não a relevação e divulgação de informação de carácter ambiental.

5.8. Nota conclusiva

Qualquer organização independentemente do seu tamanho, sector e actividade deverá actuar no sentido da responsabilidade e bem-estar dos agentes que a rodeiam, contribuindo para o seu desenvolvimento económico, de forma a satisfazer as necessidades presentes sem, com isto, comprometer a capacidade das gerações futuras satisfazerem as suas próprias necessidades.

Um dos factores que contribui para o alcance da referida sustentabilidade é o reconhecimento, relevação e divulgação de informação de carácter ambiental. A informação ambiental a divulgar nas demonstrações financeiras deverá ser apenas a relevante e deverá seguir os indicativos de divulgação presentes na Directriz Contabilística n.º 29. Outro tipo de mapas, que não os tradicionais, poderá ser construído, mas apenas com o intuito de facilitar o tratamento da informação ambiental.

Dado o crescente aparecimento deste tipo de informação torna-se imprescindível a validação externa dessa mesma informação, com o objectivo de assegurar a sua credibilidade.

CAPÍTULO VI – CONCLUSÃO

A exploração do ambiente e de todos os seus recursos, por parte do Homem ao longo das últimas décadas, constituem, presentemente, uma ameaça à sua própria existência e ao seu delicado equilíbrio. Neste contexto, é imprescindível a definição de novas estratégias que alterem o quadro de mentalidades e valores até aqui enraizados.

É, actualmente, indiscutível o papel das empresas como agentes sociais no processo de desenvolvimento económico e na preservação ambiental. Dentro do ramo empresarial, as indústrias são as que mais contribuem para a degradação do ambiente. Acresce, desta forma, o nível de responsabilidade que deverão assumir, em termos ambientais, aquando da tomada de decisões.

Assim, a contabilidade enquanto sistema de informação, no que respeita à situação e evolução patrimonial, económica e financeira da empresa, deve incluir informações de carácter ambiental, facilitando o acesso a esta informação, normalmente, pouco divulgada, e auxiliando terceiros no processo de decisão.

É possível evidenciar algumas orientações acerca da divulgação e publicação de informação de carácter ambiental em documentos e normas contabilísticas a nível internacional, europeu e nacional. Tais documentos vêm contribuir para que, cada vez mais, as empresas se apercebam da importância das questões ambientais e as insiram nas suas actividades e processos, entendendo a organização como um todo.

Em Portugal, como linha de orientação para as empresas, salienta-se a Directriz Contabilística n.º 29 – Matérias Ambientais. As suas recomendações incidem, essencialmente, no reconhecimento de passivos e de dispêndios de carácter ambiental, na mensuração de passivos ambientais e na apresentação e divulgação da informação ambiental.

Os dispêndios de carácter ambiental são todos os custos que visem evitar, reduzir ou reparar danos ambientais, incluem, portanto, custos propriamente ditos e investimentos. Os dispêndios que não visem aquele objectivo não são considerados dispêndios de carácter ambiental, mesmo que possam traduzir-se em benefícios ambientais.

O reconhecimento e a divulgação de informação de carácter ambiental conferem dinamismo empresarial, já que obrigam a uma actuação pró-activa e permitem uma responsabilização em termos de preservação dos recursos naturais. Assim, é premente a necessidade deste tipo de actuação como contributo imprescindível ao desenvolvimento sustentado.

A divulgação da informação ambiental pode adoptar diversas formas, utilizam-se relatórios ambientais e relatórios de sustentabilidade. No entanto, a DC refere a divulgação no Relatório de Gestão e no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, cuja apresentação é efectuada no Balanço.

Contudo, a geração de informação ambiental, por si só, não é suficiente, requer a sua validação externa. Este requisito permite que terceiros definam esta informação como credível e fiável, assegurando, de certa forma, a tomada de decisão.

Bibliografia

Abrantes, I. (Coord.) (2006). *Manual prático para a gestão ambiental*. 5ª Actualização, Lisboa, Verlag Dashöfer.

AIMinho – Associação Industrial do Minho (1998). *Manual sobre ambiente e energia*. Braga, Edição AIMinho.

Bandeira, A.M.A. (2005). A contabilidade num contexto de responsabilidade social e ambiental. *Revista de Contabilidade e Finanças*, n.º 80, Jan./Mar., pp.19-22.

Bernardo, J.M. (2003). Questões ambientais e suas implicações nas demonstrações financeiras das organizações. *Revista TOC*, n.º 41, Agosto, pp.26-33.

Brandt, J. e Martin, D.E. (2000). O princípio de precaução. *Revista Tecnologias do Ambiente*, n.º 38, Nov./Dez., pp.18-20.

Canotilho, J.J.G. (1998). *Introdução ao direito do ambiente*. Lisboa, Universidade Aberta.

Caseirão, M.R. (1998). Auditoria ambiental. *VII Jornadas de Contabilidade e Auditoria – Século XXI: Os novos contextos da globalização*. Actas do congresso. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Comissão de Normalização Contabilística (2002). Directriz Contabilística n.º 29 – Matérias Ambientais.

Casaleiro, C. (2002). Dossier ambiente. *Revista Opção Q*, n.º 22, Jul., pp.25-28.

Duarte, M. e Sarmiento, M. (2004). A contabilidade financeira na avaliação dos sistemas de informação ambiental. *Revista de Contabilidade e Finanças*, n.º 35, Jul./Set., pp.19-21.

Duarte, M. e Sarmiento, M. (2005). Relatório de sustentabilidade versus relatório financeiro. *Revista TOC*, n.º 68, Novembro, pp.54-59.

Eugénio, T. (2003). Informação ambiental no balanço e demonstração dos resultados. *Revista TOC*, n.º 44, Novembro, pp.29-32.

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

Eugénio, T. (2005). Divulgação das matérias ambientais e normalização contabilística. *Revista Indústria e Ambiente*, n.º 39, Novembro, pp.23-26.

Eugénio, T. (2006). DC n.º 29 – Que implicações na apresentação de informação no relatório e contas? *Revista TOC*, n.º 74, Maio, pp.45-50.

Ferreira, R.F. (2005). Contabilidade ambiental. *Revista TOC*, n.º 66, Setembro, pp.38-39.

GRI (2002). *Directrizes para a elaboração dos relatórios de sustentabilidade*. Global Reporting Initiative.

Guimarães, R.A. (2002). A contabilidade ambiental é só uma questão de nome? *II Simpósio Internacional de Contabilidade: Contabilidade de Gestão*. Porto, Universidade Fernando Pessoa, pp.713-734.

José, R.S.L. (2005). Impacte ambiental – benefícios da contabilidade de gestão ambiental. *Revista TOC*, n.º 58, Janeiro, pp.45-52.

Kiely, G. (1999). *Ingeniería ambiental: fundamentos, entornos, tecnologías y sistemas de gestión*. McGraw-Hill.

Lei n.º 11/87, de 7 de Abril – Lei de Bases do Ambiente.

Marques, M.C.C. (2005). A auditoria ambiental no reforço das organizações. *Revista Revisores & Empresas*, n.º 28, Jan./Mar, pp.

McGhee, T.J. (1999). *Ingeniería ambiental. Abastecimiento de agua y alcantarillado*. 6ª Edición, McGraw-Hill.

Medeiros, E.R. (2003). *Economia Internacional*. 7ª Edição, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas.

Muralha, J.A. (2002). O ambiente – contabilização e relato. *Revista TOC*, n.º 27, Junho, pp.43-50.

Odum, E.P. (1997). *Fundamentos de ecologia*. 5ª Edição. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian.

Página do Instituto dos Resíduos [Em linha]. Disponível em <http://www.inresiduos.pt/portal/page?_pageid=33,64036&_dad=portal&_schema=PORTAL&docs_residuos=56001911591&cboui=56001911591>. [Consultado em 09.06.2006].

Pernas, G.T. (2002). Boas práticas de responsabilidade social: uma oportunidade competitiva para as empresas. *Revista Opção Q*, n.º 23, Nov., pp.78-79.

Pinto, M.S. (1998). Contributo para o estudo da “Contabilidade Ambiental”. *Revista de Contabilidade e Finanças*, n.º 12, Out./Dez., pp.8-13.

Pinto, M.S. (2002). Reflexões sobre os custos e a informação ambientais. *II Simpósio Internacional de Contabilidade: Contabilidade de Gestão*. Porto, Universidade Fernando Pessoa, pp.735-748.

Rodrigues, L.L., Oliveira, L. e Menezes, C. (2002). *Financial Reporting of Environmental Performance: The Portuguese Case*. Núcleo de Estudos em Gestão da Universidade do Minho.

Tchobanoglous, G., Theisen, H. e Vigil, S.A. (1993). *Integrated solid waste management: engineering principles and management issues*. McGraw-Hill International Editions.

Tinoco, J.E.P. e Kraemer, M.E.P. (2004). *Contabilidade e gestão ambiental*. São Paulo, Editora Atlas.