

A CONTABILIDADE AMBIENTAL COMO UM NOVO PARADIGMA

Sidalina Santos Gonçalves

Doutora em Controlo Financeiro pelo ISCAL
Professora do Instituto Politécnico de Setúbal – Portugal
E-mail: sgoncalves@esce.ips.pt

Paula Alexandra Heliodoro

Doutora em Organização e Gestão de Empresas pela Universidade Moderna
Professora do Instituto Politécnico de Setúbal – Portugal
E-mail: pvalerio@esce.ips.pt

RESUMO

É um imperativo crescente a preocupação social por questões ambientais a que não deve ser alheio o desenvolvimento económico. Desenvolvimento económico e qualidade ambiental não são factores antagónicos e há que os compatibilizar. E é às empresas que cabe uma importante parcela dessa responsabilidade. Há que promover o desenvolvimento sustentável, garantindo que a exploração dos recursos, a boa gestão dos investimentos, a orientação tecnológica e a mudança institucional formem um todo articulado e consistente com as necessidades presentes e os desafios futuros. A aplicação de políticas ambientais que preconizam um conjunto de planos de acção das empresas em matéria de ambiente tem revelado vantagens para as empresas “verdes”. É à Contabilidade que compete a divulgação de informação sobre os custos e os benefícios económicos e estratégicos da adopção de políticas ambientais. Perante as limitações da Contabilidade Financeira é à Contabilidade Ambiental que compete tratar todos os fenómenos que resultam da influência ambiental da empresa. Quais as normas de Contabilidade que regem as matérias ambientais em Portugal? Quais as dificuldades na mensuração dos fenómenos ambientais? Estas são algumas das questões que assolam e que suscitam interesse a estudiosos da Contabilidade Ambiental como um novo paradigma dos novos tempos.

Palavras-chave: Políticas ambientais. Contabilidade ambiental. Normas de Contabilidade.

ABSTRACT

A growing social concern over environmental questions should not ignore economic development. Economic development and environmental quality are not opposing factors and one has to make them compatible. A great responsibility for this has to be attributed to companies. Sustainable development has to be promoted, guaranteeing that resources exploration, investments good management, the technological orientation and institutional change form a well-articulated unity, consistent with present needs and future challenges. Application of environmental policies that enhance a set of plans of action of the companies, regarding the environment, has revealed advantages for the ‘green’ companies. Accounting has the role of divulging information on costs and economic and strategic benefits of the adoption of environmental policies. As a consequence of the Financial Accounting limitations, it is the Environmental Accounting that has the responsibility of dealing with all the phenomena resulting from the company’s environmental influence. What are the accounting norms that govern the environmental matters in Portugal? What are the difficulties

in measuring environmental phenomena? These are some of the questions that trouble and interest scholars of the Environmental Accounting as a new paradigm of the new times.

Keywords: Environmental policies. Environmental accounting. Accounting norms.

1 INTRODUÇÃO

Este artigo pretende analisar o papel da Contabilidade nas matérias ambientais. Em Portugal, a Comissão de Normalização Contabilística emitiu a Directriz Contabilística (DC) n.º 29, com o objectivo de regulamentar as matérias ambientais. A DC n.º 29 – Matérias Ambientais, resulta de uma Recomendação da Comissão da União Europeia, de 30 de maio de 2001, e não sendo uma transposição das Normas Internacionais de Contabilidade/Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIC/NIRF), uma vez que, por enquanto não existe nenhuma Norma Internacional de Contabilidade sobre esta temática, presume-se que tal não virá a acontecer dada a existência de múltiplos interesses. É importante salientar que a DC 29 não vincula de forma obrigatória as empresas portuguesas. A DC 29 estabelece as regras de reconhecimento, de valorimetria e de prestação de informações sobre questões ambientais nos Relatórios e Contas anuais.

Mais especificamente, procura-se com este trabalho realizar uma análise exploratória que pretende seguir os itens seguintes:

- a) enquadrar o papel da Contabilidade no âmbito da temática ambiental;
- b) evidenciar a importância crescente do ambiente como variável social e estratégica;
- c) analisar o tratamento contabilístico ao nível do reconhecimento, da mensuração e da divulgação de Informação Ambiental de acordo com as Normas Contabilísticas nacionais (Directriz Contabilística n.º 29).

2 O PAPEL SOCIAL E AMBIENTAL DA CONTABILIDADE

2.1 A evolução da empresa até aos nossos dias com a preocupação crescente dos stakeholders por temáticas ambientais

A Contabilidade é parte integrante das ciências mais antigas do mundo e desde o seu início que tem como finalidade a quantificação do património da empresa. Ao longo dos anos a Contabilidade tem se modificado e adaptado às mudanças ocorridas na sociedade. No seguimento desta linha de pensamento a Contabilidade Ambiental surgiu na década de 70 como resultado da preocupação das empresas em prestarem mais atenção aos problemas do meio ambiente.

A consciencialização em nível mundial ficou ainda mais reforçada quando um grupo formado por cientistas de todo o mundo preocupado com o meio ambiente, denominado “Clube de Roma”, divulgou o relatório “Limites de Crescimento”, onde chamava a atenção para o facto das empresas terem que começar a se preocuparem com os aspectos ecológicos, correndo o risco do mundo ficar seriamente ameaçado.

A Contabilidade não pode ignorar os problemas ambientais, uma vez que é ela o elo existente entre as empresas e a comunidade. A Contabilidade desperta o interesse em questões ambientais ao auxiliar as empresas a gerir a variável ambiental, não só como fazendo parte da legislação, mas também por razões de consciencialização ecológica.

Desta forma, as empresas têm como preocupação crescente um desempenho satisfatório em relação a matérias relacionadas com o meio ambiente, uma vez que o crescimento constante da população e o desenvolvimento económico estão permanentemente

a ameaçar o ambiente, o que faz com que as empresas tenham que descobrir novas áreas de actividade relacionadas com a produção de artigos que preservem a natureza e a ecologia.

Portanto, a necessidade de preservar-se o meio ambiente deixou de ser preocupação isolada de grupos ambientalistas e de organizações governamentais e não governamentais para passar a ser uma preocupação da humanidade, uma vez que já se tomou consciência de que a sobrevivência de todos depende da preservação do meio ambiente.

2.2 A responsabilidade social da empresa

A responsabilidade social das empresas não pode ser ignorada pelas empresas que pretendem vencer nos mercados e economias modernas, sendo considerada actualmente como parte integrante da estratégia empresarial. Segundo Sucupira (2000), é fundamental que as empresas assumam não só o papel de produtoras de bens e serviços, mas também se preocupem e se responsabilizem pelo bem-estar dos seus colaboradores.

A responsabilidade social implica um sentido de obrigação para com a sociedade. Para Donaire (1999), esta responsabilidade assume diversas formas entre as quais a protecção ambiental, projectos educacionais, planeamento da comunidade e serviços sociais no geral.

Este reconhecimento da responsabilidade social pelas empresas para com o meio ambiente não tem sido tarefa fácil e tem sofrido alguma resistência por parte das empresas devido nomeadamente a:

- a) altos custos – os custos para a aquisição de novas tecnologias para a redução e eliminação dos resíduos tóxicos, bem como todo o processo tecnológico são elevados, o que tem originado grandes repercussões ao nível financeiro das empresas;
- b) inexistência de legislação apropriada ao nível ambiental – a legislação existente é bastante recente, sendo que as penalidades existentes eram obsoletas neste âmbito.

2.3 O ambiente como variável estratégica da empresa.

As estratégias ambientais das empresas têm vindo a acompanhar a evolução da política de ambiente e as pressões da sociedade. Assim sendo, desde a década de 70 tem ocorrido uma evolução na atitude das empresas face ao ambiente, passando-se de uma situação de ausência de preparação, para estratégias que envolvem uma crescente integração dos aspectos ambientais e do conceito de sustentabilidade na cultura e gestão empresarial.

Esta evolução tem sofrido várias fases:

- a) sem preparação – inicialmente as empresas não se encontravam minimamente preparadas para responder às novas solicitações impostas pela legislação ambiental. Como consequência imediata muitas empresas reagiram negativamente e adoptaram uma atitude de recusa, alegando que as exigências ambientais se convertiam em custos adicionais que poderiam por em risco as empresas;
- b) cumprimento da legislação – as empresas sentiam-se ameaçadas à medida que a estrutura institucional se desenvolveu em torno desta temática, passando deste modo a adoptar uma posição mais reactiva no sentido de responder às exigências ambientais;
- c) prevenção de riscos ambientais – reconhecimento por parte das empresas no que concerne às vantagens competitivas em antecipar a legislação ambiental. As empresas adoptam deste modo, uma atitude proactiva em relação à política ambiental;
- d) eco-eficiência – nesta fase já faz parte da cultura da empresa as questões relacionadas com o ambiente e a gestão ambiental começa a ser encarada como um

“centro de proveitos” e o ambiente é encarado como uma oportunidade de negócios com vantagens competitivas;

- e) sustentabilidade das empresas – cada vez mais as empresas tendem a assumir um papel determinante na sociedade influenciando os mais diversos sectores da sociedade, como clientes, fornecedores, organizações governamentais e não governamentais.

Deste modo, em nível estratégico, segundo Wernke (2001), a variável ambiente pode ser utilizada pelas empresas como uma ferramenta que permite destacar-se das empresas, suas concorrentes, e ganhar quota de mercado, nomeadamente recorrendo ao uso de materiais recicláveis e financiamento de programas de preservação do meio ambiente.

3 CONTABILIDADE AMBIENTAL

3.1 Conceito e características

A Contabilidade Ambiental é a Contabilidade dos benefícios e prejuízos que o desenvolvimento de um produto pode originar no meio ambiente. É um conjunto de acções pensadas com vista ao desenvolvimento de um projecto, tendo em conta a preservação do meio ambiente.

Desde a última década que o tema da Contabilidade Ambiental tem vindo a ter um interesse crescente. Deste modo, a Contabilidade Ambiental tem tido efeitos nomeadamente no:

- a) nível macroeconómico – utilizada para a expansão e reorientação das Contas Nacionais ao nível do crescimento e desenvolvimento de um país;
- b) nível microeconómico – aplicação quer como componente da Contabilidade Financeira quer como ferramenta de gestão empresarial;
- c) nível interno da empresa – Contabilização de custos e proveitos decorrentes da actividade da empresa, ou seja, a avaliação dos impactos ambientais da actividade da empresa.

A Contabilidade Ambiental pode desta forma auxiliar os gestores na medida que é utilizada para demonstrar a responsabilidade ambiental da empresa, através da utilização ambiental da empresa, através da utilização dos relatórios contabilísticos onde devem ser evidenciados de forma fidedigna e transparente os gastos com o controlo ambiental.

Actualmente, os cuidados a ter com o meio ambiente são parte integrante das preocupações dos gestores, consequentemente a Contabilidade tende para uma mudança onde se assume competitiva e integra aspectos económicos operacionais e ambientais.

3.2 Objectivos da Contabilidade Ambiental

A Contabilidade Ambiental pode assumir um papel estratégico na medida em que a adopção de políticas proactivas podem tornar-se mais evidentes quando se dispõe de um sistema desta natureza.

O desenvolvimento de sistemas de Contabilidade Ambiental numa empresa deve-se, segundo Schaltegger e Burritt (2000), a dois factores:

- a) a pressão exercida pelos *stakeholders* - a existência deste sistema permite um maior controlo e clarificação de responsabilidades no desempenho ambiental da empresa;
- b) a importância económica dos custos ambientais - aumento significativo resultante da evolução da política ambiental e do conhecimento científico na área do ambiente.

Assim sendo, um sistema de Contabilidade Ambiental pode ser considerado um importante instrumento de gestão, uma vez que facilita a integração dos aspectos ambientais na estratégia da empresa e na cadeia de decisão operacional.

A principal contribuição da Contabilidade Ambiental é promover a transparência e oferecer mais informações aos investidores. Desta forma facilita as decisões relativas à atitude ambiental da empresa, a partir da selecção de indicadores e da avaliação das informações relativamente ao desempenho ambiental da empresa.

3.2.1 Numa óptica financeira

Numa óptica financeira, sob o ponto de vista dos activos e passivos da empresa, facilita as seguintes decisões:

- dar resposta à necessidade crescente do mundo empresarial e dos diversos *stakeholders* no que concerne à evolução das estratégias ambientais e financeiras;
- avaliação das oportunidades decorrentes do mercado afim de determinar novas tecnologias, produtos ou cadeias de valor.

3.2.2 Numa óptica de custos

Como ferramenta de gestão numa óptica de custos, de relação custos *versus* benefícios, a Contabilidade Ambiental contribui para o melhoramento do desempenho ambiental e económico da empresa para:

- identificar custos ambientais que estejam eventualmente escondidos nos custos gerais;
- dar cumprimento a exigências crescentes e recomendações legislativas;
- apoiar o desenvolvimento e operação de um sistema de gestão ambiental;
- identificar oportunidades de compensar os custos ambientais com os custos decorrentes da venda de resíduos valorizáveis, de tecnologias limpas ou outros produtos ou serviços com o mercado;
- identificar oportunidades de redução/eliminação de custos, ao nível de decisões de gestão ou através da adopção de estratégias eco-eficientes.

Os accionistas, o mercado financeiro, colaboradores e outros *stakeholders* diversos, devem ser contemplados no relatório de informação. Este relatório de informação poderá incluir, entre outros, o relatório de contas e de gestão, bem como o relatório ambiental.

As inovações trazidas pela Contabilidade Ambiental estão intimamente relacionadas com novos conceitos:

- custo ambiental - são um subconjunto de uma série de custos necessários para uma correcta tomada de decisão. Assim sendo, os custos ambientais são os custos externos e internos relacionados com a defesa ambiental nos quais estão incluídos os custos de prevenção, planeamento, controlo, etc;

Segundo a Divisão para o Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas (ONU, 2001), o cálculo dos custos ambientais é efetuado conforme consta no Quadro 1.

	Custos de salvaguarda ambiental
+	Custo dos materiais desperdiçados
+	Custo das perdas de capital e trabalho
=	Custos ambientais totais da empresa

Quadro 1 - Cálculo dos custos ambientais

Fonte: ONU (2001).

- b) passivo ambiental - os passivos ambientais estão relacionados com financiamentos específicos relativos ao meio ambiente. Representam todas as obrigações a curto/longo prazo com o propósito de financiar investimentos em acções relacionadas com a preservação do meio ambiente. Várias têm sido as definições de passivo ambiental defendidas por diferentes autores. Para Sprouse e Moonitz, (apud KRAEMER, 2000), passivos ambientais são obrigações que exigem a entrega de activos ou prestação de serviços num momento futuro como consequência de acções presentes ou futuras. Segundo Martins e De Luca (1994), passivos ambientais são benefícios económicos que serão utilizados em função de obrigações contraídas com terceiros para a preservação do meio ambiente. Na opinião de Bergamini Júnior (1999), um passivo ambiental é definido como sendo uma obrigação presente que surgiu de ocorrências passadas;
- c) activo ambiental - um activo ambiental é um recurso que a empresa controla de ocorrências passadas e dos quais é esperado benefícios futuros económicos directos ou indirectos. Os activos ambientais podem ser identificados como peças, acessórios utilizados no processo de eliminação ou redução dos níveis de poluição, os investimentos em máquinas, equipamentos, instalações obtidos/produzidos com a finalidade de atenuar os impactos no meio ambiente. Os gastos com pesquisas, com o intuito de desenvolver tecnologias modernas de médio/longo prazo, de modo a obter benefícios que se irão repercutir nos exercícios seguintes são também considerados activos ambientais.

Assim sendo, os activos ambientais são bens adquiridos pelas empresas para controlar, preservar e recuperar o meio ambiente. As características dos activos ambientais são diferentes de empresa para empresa, pois os processos produtivos e os bens utilizados no processo, controlo e conservação e preservação do meio ambiente variam consoante a empresa. Portanto, cada vez mais estão a ser feitos esforços no sentido de proteger o meio ambiente, reduzir, prevenir os efeitos da poluição.

Tendo como consequência imediata a divulgação por parte das empresas de informações sobre a sua política ambiental, a gestão ambiental e qual o impacto que o desenvolvimento ambiental da empresa tem ao nível económico e financeiro. As informações futuras a nível ambiental da empresa poderão ser utilizadas como veículo de desenvolvimento de operações defensivas de redução de resíduos, através do melhoramento da produção e distribuição. Logo o controlo de custos poderá ser usado como instrumento para prevenir futuros impactos ambientais.

4 NORMAS DE CONTABILIDADE SOBRE MATÉRIAS AMBIENTAIS

A temática ambiental está regulamentada, em Portugal, pela Directriz Contabilística nº 29 da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), complementada pela Norma Internacional de Contabilidade 36 e 37 do IASB (*International Accounting Standard Board*). Uma breve análise às Normas Nacionais e Internacionais de Contabilidade salientam as dificuldades na contabilização dos efeitos ambientais, a difícil captação ou inventariação dos efeitos a processar, a complexa repartição da responsabilidade por aqueles efeitos e a sua mensuração.

De seguida, analisa-se alguns pontos fundamentais das Normas Nacionais e Internacionais supracitadas.

4.1 Directriz Contabilística nº 29

De acordo com a Directriz Contabilística nº 29, de Portugal, os gastos ambientais podem ser tratados de três formas distintas, nomeadamente podem ser reconhecidos como custos, capitalizados (como activos) e tratados como contingências.

É reconhecido como um *custo* quando a sua ocorrência for considerada acidental, se não aumentar o valor do bem e a sua vida útil e se tiver como objectivo a manutenção da operacionalidade do bem.

Um gasto ambiental será reconhecido como um *activo* se tiver como objectivo servir de uma forma duradoura à actividade da empresa e se verificar de uma forma cumulativa o aumento da vida útil/capacidade do bem ou melhorar a sua eficiência ou segurança ou ainda se permitir a redução ou a prevenção de contaminações ambientais que possam ocorrer como resultado de operações futuras.

Em relação ao *passivo* esta DC preconiza que:

caso sejam significativos, convém que os passivos de carácter ambiental sejam evidenciados separadamente no rosto do balanço. Caso contrário, deverão ser evidenciados separadamente no anexo às contas, nos termos do artigo 42.º da quarta directiva e do n.º 1 do artigo 49.º da sétima directiva (Directriz Contabilística nº 29).

É tratada como uma contingência de acordo com a Norma Internacional de Contabilidade 37 (NIC 37) do IASB.

4.2 Norma Internacional de Contabilidade 37

A Norma 37 prevê o tratamento a dar aos activos contingentes, sendo que, no Plano Oficial de Contabilidade (POC) e nas Directrizes Contabilísticas (DC), há uma clara omissão. A DC 29 – Matérias Ambientais apenas se refere ao conceito de “activos contingentes”, no capítulo das “Definições” não o fazendo no restante do texto da Norma.

A NIC 37 trata os gastos ambientais como contingências e preconiza a constituição de uma Provisão (um Decreto de 17 de fevereiro do corrente ano, veio introduzir alterações na terminologia empregue, entre outras, passando a designar-se por *Ajustamentos*), se de uma forma cumulativa se verificarem os seguintes itens, sem os quais não deverá ser contabilizada:

- uma empresa tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
- seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação;
- possa ser efectuada uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

De uma forma geral, todos os *ajustamentos* são contingentes, uma vez que é incerto o seu montante ou a data de vencimento das obrigações e só deverão ser reconhecidos na face das demonstrações financeiras desde que verificadas as condições de reconhecimento.

Contudo, o termo *contingente* é apenas utilizado para os passivos – “Passivos contingentes” e também para os activos – “Activos contingentes” que não são objecto de reconhecimento na face das demonstrações financeiras, já que a sua existência depende da ocorrência, ou não, de um ou mais acontecimentos futuros fora do controlo da empresa.

Mas qual é a melhor estimativa? A expressão *mensuração* respeita à determinação da medida, do valor, da quantia por que deverão ser reconhecidos os vários elementos do Balanço e da Demonstração dos Resultados.

A quantia a reconhecer como um *ajustamento* deve ser a *melhor estimativa* do valor que será necessário desembolsar para liquidar a obrigação presente à data do balanço (§ 36 da NIC 37). Existem, contudo, alguns métodos que permitirão efectuar a mensuração,

nomeadamente a implementação do princípio do poluidor-pagador; através da realização de acordos; o método do custo de deslocação; o método dos preços hedónicos, entre outros.

Infere-se que é ao nível do conhecimento da probabilidade de ocorrência, das estimativas e do momento do reconhecimento que reside o problema do registo de *Provisões para Riscos Ambientais* a incluir na conta 29 – *Provisões para Riscos e Encargos* do Plano Oficial de Contabilidade (POC) em Portugal.

5 BALANÇO AMBIENTAL/MAPA DE CUSTOS E BENEFÍCIOS AMBIENTAIS

A Informação Ambiental pode ser divulgada através de relatórios ambientais autónomos ou através da introdução de Informação Ambiental nas contas financeiras da empresa. A atenção do artigo incide sobre esta última perspectiva, por ser a que está em conformidade com a Directriz Contabilística 29 – Matérias ambientais.

De seguida, analisa-se a divulgação da Informação Ambiental através de informações quantitativas nas demonstrações financeiras, nomeadamente no balanço e demonstração de resultados, tal como advoga o *Accounting Advisory Forum*, Paper n.º 1 (July, 1999). Quanto ao ABDR (Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados) não se fará neste artigo qualquer abordagem às notas sobre a matéria ambiental.

5.1 Divulgação ambiental nas Demonstrações Financeiras

A NIC n.º 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras preconiza que as “demonstrações financeiras são uma representação financeira estruturada da posição financeira e das transacções levadas a efeito por uma empresa”. O objectivo das demonstrações financeiras é o de fornecer informação sobre a posição financeira de forma a que os *stakeholders* possam tomar decisões.

As demonstrações financeiras incluem as seguintes peças e informações:

- Balanço;
- Demonstração dos Resultados;
- Um Mapa que evidencie as alterações no capital próprio ou alterações no capital próprio que não sejam as decorrentes de transacções de capital com detentores e distribuições a detentores;
- Demonstração de Fluxos de Caixa;
- Políticas contabilísticas e notas explicativas.

Como se poderá fazer a divulgação da informação ambiental? O Quadro 2 pretende, de forma resumida, evidenciar a natureza da sua divulgação.

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

Quadro 2 - Divulgação da informação ambiental

Fonte: adaptado de Ferreira (2000).

Veja-se, de uma forma sucinta, qual o tipo de informação que se deve divulgar, e de preferência certificada, nomeadamente,

- a política ambiental;

- b) a natureza dos riscos ambientais;
- c) contingências;
- d) os gastos de capital despendidos e a despendido para o controlo ambiental;
- e) os processos judiciais existentes por causas ambientais;
- f) custos de recuperação de locais contaminados;
- g) multas por incumprimento;
- h) gastos ambientais extraordinários, entre outros.

5.1.1 O Balanço e a informação ambiental

No Quadro 3 faz-se uma análise da informação ambiental e do impacto que esta produz em cada uma das contas do Activo, do Passivo e do Capital Próprio.

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

Quadro 3 – Impacto da informação ambiental no Balanço

Fonte: adaptado de Ferreira (2000).

Contudo, há que frisar a existência de outras informações à margem do Balanço, nomeadamente passivos não reconhecidos e a descontinuidade das operações que devem constar no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados (ABDR).

5.1.2 A Demonstração dos Resultados e a informação ambiental

A Demonstração dos Resultados pode apresentar exclusivamente as contas criadas para a evidenciação e mensuração da informação ambiental ou incluir todos os custos e proveitos com uma coluna em separado para os custos e proveitos ambientais.

A Directriz Contabilística nº 29 apresenta os gastos que devem ser considerados como custos de natureza ambiental e quais não o devem ser.

Assim, inclui como custos todos os relacionados com medidas que têm em vista evitar, atenuar ou reparar danos de natureza ambiental decorrentes das suas actividades, nomeadamente a eliminação de resíduos, empreender iniciativas tendo em vista evitar a formação de resíduo, a preservação dos solos e das águas, a redução do ruído, a protecção da bio-diversidade, entre outras. Por seu turno, exclui deste leque os custos incorridos que não tinham como objectivo principal originar benefícios para o ambiente mas sim responder a outras questões, nomeadamente o aumento da rendibilidade, a segurança dos produtos e dos locais de trabalho.

Para além dos custos ambientais há ainda a considerar os proveitos ambientais. No Quadro 4 apresenta-se um exemplo de Demonstração dos Resultados com as rubricas a considerar quer nos custos quer nos proveitos.

(+) Proveitos Ambientais	Provenientes de bens “verdes” produzidos Proveniente de melhorias na qualidade ambiental Provenientes de produtos reciclados Provenientes de redução no consumo de matérias (por reciclagem) Outros proveitos derivados da actuação ambiental
(-) Custos Ambientais	Resultante das matérias usadas Resultante de acções de prevenção Resultante de manipulação e tratamento de resíduos Resultante de actos administrativos Resultante de amortizações Resultante de prémios de seguros Outros custos provenientes da actividade da empresa
(=) RESULTADO AMBIENTAL	

Quadro 4 - Demonstração dos Resultados Ambientais

Fonte: Ferreira (2000).

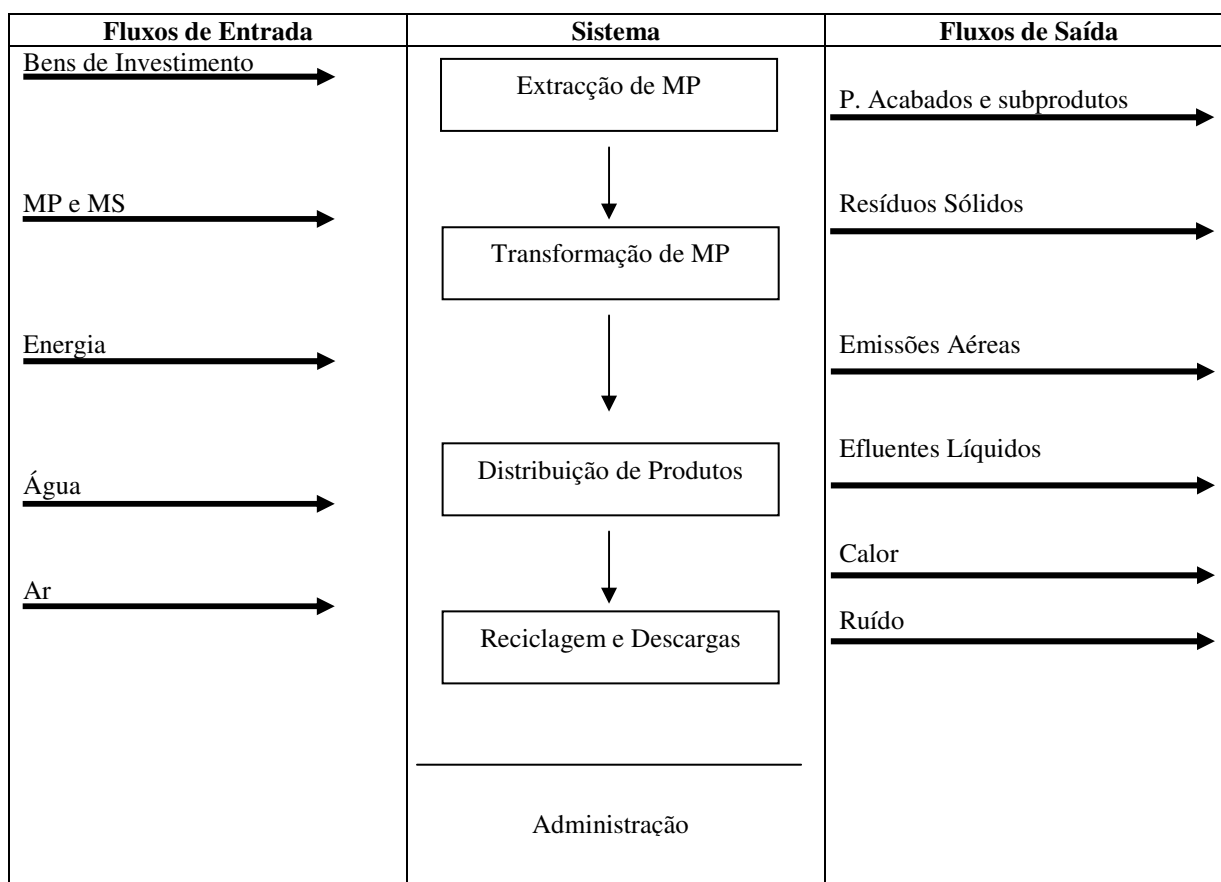
Quanto aos custos ambientais, salienta-se a sua decomposição em custos recorrentes e não recorrentes, ecológicos e induzidos.

Os custos recorrentes consistem naqueles que se relacionam com a obtenção de informação meio ambiental, análise de riscos, planos de emergência, novos equipamentos, publicidade ecológica, licenças e multas administrativas. Os custos não recorrentes prendem-se com a prevenção de contaminação, investimentos em instalações de reciclagem, inspecção, limpeza, atrasos, interrupção da produção, compensação por danos e patrocínio de actividades ambientais.

Por último, os custos ecológicos relacionam-se com a prevenção de danos do e no meio ambiente, enquanto que os custos induzidos são custos com a redução dos efeitos nocivos e com a reparação dos danos causados.

5.1.3 O EcoBalanço

Entre os novos modelos de apresentação de informação ambiental destaca-se o EcoBalanço. O Balanço Ecológico Global ou EcoBalanço não evidencia o esquema de partidas dobradas (digrafia). No Quadro 5 demonstra-se um exemplo de um EcoBalanço.



Quadro 5 - EcoBalanço

Fonte: Ferreira (2000).

O Balanço Ecológico Global é um instrumento quantitativo, objectivo e multicritério, evidenciando o esquema do ciclo de vida do produto. A elaboração deste Balanço exige que o contabilista rodeie-se de especialistas, nomeadamente advogados, engenheiros e técnicos ambientais.

5.1.4 Indicadores

Para uma melhor avaliação da actuação da empresa no meio ambiente, os auditores, investidores e outros *stakeholders* têm à sua disposição indicadores para efectuar uma análise mais criteriosa e essencial para o sistema de gestão ambiental.

Os indicadores quantitativos (de custos, de proveitos e de rendibilidade) permitem a comparabilidade entre períodos homólogos. Os indicadores não quantitativos abrangem um conjunto de variáveis relacionadas com a política ambiental da empresa, aferindo o valor de cada indicador a montante e a jusante do processo produtivo, nomeadamente no canal de distribuição e em outras actividades da empresa. Ambos os indicadores são essenciais para efectuar uma análise ao meio ambiente por via do *benchmarking*.

Enunciaremos alguns dos indicadores que poderão ser utilizados (FERREIRA, 2000):

- efeito de estufa medido pelo *Global Warming Potential*;
- destruição da camada do ozono, medido por *Ozone Layer Depletion Potential*;
- eutroficação medido por *Nutrifcation Potential*;
- acidificação medido por *Acidification Potential*;
- esgotamento dos recursos bióticos medido por *Biotic Depletion Factor*;

- f) esgotamento dos recursos abióticos medido por *Abiotic Depletion*;
- g) resíduos medido por *Ocupação do Espaço*.

6 CONCLUSÃO

A Contabilidade Ambiental visa ultrapassar os óbices que a tradicional Contabilidade Financeira teima em não conseguir resolver. Nomeadamente ao não permitir o cálculo dos desvios totais, resultante dos custos tradicionais e dos custos das externalidades, como os ecológicos e os sócio-culturais e ao não incutir nas empresas comportamentos ambientalmente responsáveis – o papel da Responsabilidade Social torna-se aqui crucial.

Quando a empresa decide integrar as variáveis ambientais na gestão, irá ter durante os primeiros anos, e de uma forma progressiva, custos ambientais que a Contabilidade vai ter em conta para poder medir, da forma mais correcta possível, o valor de cada actividade. Como a preocupação máxima das empresas é o lucro, não será prioridade da Contabilidade tradicional internalizar custos externos à actividade de exploração da mesma, colocando o enfoque no lucro ligado ao retorno do capital investido e não do *capital natural*.

Embora as empresas estejam mais receptivas quanto às questões ambientais, ainda há um longo caminho a percorrer. Aliás, as questões ambientais, dada a sua problemática perdurar no tempo, condiciona a aplicabilidade das noções contabilísticas devido ao reduzido escopo do seu alcance. As empresas ainda não reconhecem a importância do meio ambiente na Contabilidade, mas esse reconhecimento tem vindo a registar progressos significativos.

REFERÊNCIAS

ACCOUNTING Advisory Forum. *Paper n.º 1*, July, 1999.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Contabilidade e riscos ambientais. *Revista do BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Económico e Social*. Rio de Janeiro, n.º 11, 1999.

DIRECTRIZ Contabilística n.º 29. *Matérias ambientais*. Comissão de Normalização Contabilística, de Portugal, 2001.

DONAIRE, Denis. *Gestão ambiental na empresa*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

FERREIRA, Clementina. *Da contabilidade e do meio ambiente*. Lisboa: Víslis Editora: 2000.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. Contabilidade ambiental como sistema de informações. *Revista Pensar Contábil*. Rio de Janeiro, ano 3, n.º 09, p.19-26, 2000.

MARTINS, Eliseu; DE LUCA, Márcia M. Ecologia via contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, ano 23, n.º 86, p.20-29, 1994.

NORMA Internacional de Contabilidade n.º 1 - *Apresentação das Demonstrações Financeiras*. International Accounting Standard Board (IASB).

NORMA Internacional de Contabilidade n.º 36 – *Imparidade de Activos*. International Accounting Standard Board (IASB).

NORMA Internacional de Contabilidade nº 37 – *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*. International Accounting Standard Board (IASB).

ORGANIZAÇÃO das Nações Unidas (ONU). *Divisão para o Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas*. EUA, 2001.

SCHALTEGGER, S.; BURRITT, R. *Contemporary environmental accounting: issues concepts and practice*. Sheffield, UK: Greenleaf Publishing Limited, 2000.

SUCUPIRA, João. *A responsabilidade social das empresas*. Balanço Social – IBASE. 2000. Disponível em: <<http://www.balancosocial.org.br/>>.

WERNKE, Rodney. Custos ambientais: uma abordagem teórica com ênfase na obtenção de vantagem competitiva. *Revista de Contabilidade do CRC-SP*. São Paulo, ano 5, nº 15, p. 40-49, 2001.

Reproduced with permission of the copyright owner. Further reproduction prohibited without permission.