

TRIMESTRÁRIO DE CULTURA ECONÓMICA

REVISTA
de **CONTABILIDADE**
e **COMERCIO**



Nº 233
VOL. LIX

Distribuído em Fevereiro de 2003 • Preço do número: 10,50€

TRIMESTRÁRIO DE CULTURA ECONÓMICA
ao serviço da Contabilidade desde 1933

REVISTA DE CONTABILIDADE E COMÉRCIO

N.º 233 / VOL. LIX * Preço deste n.º: 10,50 €

**Relação dos detentores de partes sociais na
EDICONTA - Editora da Revista de CONTABILIDADE, Lda.^a**
*(publicação nos termos do n.º 12 do artº 7º do Decreto-Lei n.º 85-
C/ 75, de 26 de Fevereiro)*

- Hernâni Olímpio Carqueja	249,40 €
- HERCAR - Gestão e Estudo de Empresas, SA	9.726,56 €
Capital Social	9.975,96 €

Título:	REVISTA DE CONTABILIDADE E COMÉRCIO Trimestrário de Cultura Económica <i>(Publicação inscrita sob o n.º 116794)</i>
ISSN:	0874-8012
Propriedade:	EDICONTA – Editora da Revista de Contabilidade, LDA. Pçt. Eng. Adelino Amaro da Costa, 772 – 3.º Dt 4050 – 012 PORTO <i>(empresa jornalística / editorial n.º 216793)</i>
Direcção:	Hernâni Olímpio Carqueja
Adjunto da Direcção:	Judite Vieira Araújo
Assinaturas e expediente:	Fátima Miranda
Composição e Fotólito:	HERCAR – Gestão e Estudo de Empresas, S.A.
Montagem e Prod. Gráfica:	AREAL EDITORES, LDA. Rua da Torrinha, 228 – H – 3º 4050 PORTO
Impressão:	INOVA – ARTES GRÁFICAS
Depósito legal:	90.363/95

ÍNDICE

-	Editorial	4
-	A contabilidade na actualidade	7
	<i>Rogério Fernandes Ferreira</i>	
-	Sobrevivências comunitárias da primitiva "contabilidade" no nordeste transmontano português	21
	<i>Adriano Vasco Rodrigues</i>	
-	Aproximación a las normas de valoración del plan general contable español de las empresas del sector vitivinícola	29
	<i>María Paz Rodríguez Rodríguez / José Luis Sáez Ocejo</i>	
-	Fases e períodos da história da contabilidade em Portugal: uma primeira tentativa de identificação	57
	<i>José Manuel de Matos Carvalho / Maria de Fátima Travassos Conde</i>	
-	Análise dos métodos de contabilização dos efeitos fiscais	85
	<i>Maria de Fátima R. Cravo Sampaio</i>	
-	Tendências no financiamento dos transportes colectivos urbanos	105
	<i>Anabela Figueiredo Marcos</i>	
-	El cambio contable como cambio social	133
	<i>Belén Senés García</i>	
-	Contabilidade ambiental	149
	<i>Sónia Nogueira / Flora Matos</i>	
-	A prudência em contabilidade: uma revisão crítica	167
	<i>Daniel Costa e Paula Leitão</i>	
-	Costes estimados de atención sociosanitaria a las personas mayores en Cataluña en el horizonte del año 2006 (un instrumento para la toma de decisiones políticas)	193
	<i>Jaime Fernández Sevillano</i>	

Os artigos publicados são da exclusiva responsabilidade dos seus Autores. A ordem das matérias obedece apenas a conveniência de composição e paginação.
 Quer publicados quer não, não se restituem originais enviados espontaneamente.

Sónia Nogueira*
Flora Matos **

CONTABILIDADE AMBIENTAL

** Docente da área de Contabilidade e Gestão na Escola Superior de Tecnologia e Gestão de
Mirandela do Instituto Politécnico de Bragança
Mestranda em Contabilidade e Administração pela Universidade do Minho*

*** Docente do Instituto Politécnico de Viana do Castelo*

SUMÁRIO

RESUMO

1. INTRODUÇÃO
2. CONSIDERAÇÕES GERAIS
3. EVOLUÇÃO DE COMPORTAMENTOS
4. SISTEMAS DE GESTÃO AMBIENTAL
 - 4.1 Instrumentos de Gestão Ambiental
 - 4.2 Documentação relevante
5. IMPACTO DAS QUESTÕES AMBIENTAIS
 - 5.1 Balanço
 - 5.2 Demonstração de resultados
 - 5.3 Divulgação
 - 5.3.1 Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados
 - 5.3.2 Relatório de Gestão
 - 5.3.3 Relato por segmentos
6. CONCLUSÃO

RESUMO

Durante muito tempo, acreditou-se que a manutenção de altas taxas de lucratividade e preocupação com questões sociais e ambientais fossem coisas incompatíveis nas actividades da empresa. Hoje, os dados mostram justamente o contrário, ou seja, que investir em meio ambiente e responsabilidade social representa um grande negócio para a empresa.

A FORD realizou uma pesquisa mundial em que concluiu da preferência dos consumidores por empresas que demonstrem preocupação social.

A contabilidade aplicada ao desenvolvimento sustentável assume uma dimensão macro-económica pois procura medir o reflexo da exploração dos recursos naturais no desenvolvimento dos países.

Na última década, têm surgido bastantes trabalhos relacionados com matéria ambiental, embora não haja, ainda, normas expressas de registo e divulgação de informação contabilística. O IASB (International Accounting Standard Board), em algumas das suas normas já vai fazendo algumas referências ao ambiente, mas é, manifestamente, insuficiente. Impõe-se que a contabilidade divulgue, de forma clara e inequívoca, toda a informação por forma a tornar clara a realidade da empresa.

Neste estudo, será feita uma abordagem à contabilização, possível, do meio ambiente nas empresas. O objectivo fundamental é mostrar o que pode ser feito em termos de Balanço e Demonstração de Resultados, mas também, mostrar o poder do Anexo na divulgação daquilo que não pode ser registado, por não poder ser quantificado.

1. INTRODUÇÃO

O planeta terra, de forma lenta e gradual, durante séculos, modificou-se. Modificou-se tendo em vista que o homem, ao querer promover o seu desenvolvimento económico, sem qualquer preocupação com a preservação do ambiente e sem o mínimo de controle, voltado exclusivamente para os ganhos monetários, substituiu, desordenadamente e quase sem nenhum critério, tudo aquilo que a natureza nos concedeu abundantemente, por bens artificiais.

As preocupações sobre a preservação do meio ambiente não são de hoje (Caseirão, 1998). Durante décadas os povos preocuparam-se com questões ecológicas, mas sem nenhum sentido prático. Finalmente, na década de 60 (sessenta), o povo americano revoltou-se contra as bombas de nappal, utilizadas na guerra do Vietname, cujo efeito era avassalador, pois destruiu toda e qualquer vegetação.

Possivelmente, o maior desafio quando se trata de discutir a questão ambiental, seja o de compatibilizar o crescimento económico com a preservação ambiental. Fala-se de “Desenvolvimento Sustentável” que é visto por muitos como “*...development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs*”¹. Neste sentido, tanto o estado como as organizações empresariais, públicas e privadas, têm um papel importante a desempenhar, assumindo a necessidade de conservar o meio ambiente, gerindo adequadamente os recursos naturais, evitando a sua deterioração e contaminação (Rodríguez, 1997).

No futuro a sobrevivência e sucesso das empresas não dependerá só do desempenho económico. Será dada grande importância à forma como as empresas influenciam ou poluem o ambiente. Fica claro que o processo de desenvolvimento sustentável deve fazer parte da rotina da tomada de decisão (Acher, 2000) e que os aspectos do meio ambiente são mais um factor de competitividade na estratégia empresarial, pelo que, nenhuma empresa que se preocupe com o seu futuro pode ignorar as suas relações com o meio ambiente (Ponce, 1999).

Um comportamento ético das entidades com o meio envolvente natural tem repercussões em termos económicos e financeiros, daí que este deva ser

¹ Relatório “Our Common Future”. ONU. P.24.

objecto de divulgação na informação contabilística (Diez, 1999). A contabilidade ambiental é uma área que as empresas devem considerar (Williams, 2001) e os contabilistas têm experiência em análise, avaliação e relatórios de informação estando em boa posição para ajudar a resolver os conflitos entre gestão do desenvolvimento sustentável e sistemas de gestão financeiros tradicionais (Nash & Awty, 2001).

Muitos trabalhos sobre relato ambiental têm sido desenvolvidos, mas continua a haver um completo vácuo de regulamentação, de normas de relato geralmente aceites (Bagshaw, 2000). Apesar disso, as empresas estão voluntariamente a abraçar o relatório “verde” porque faz sentido nos negócios e traz importantes benefícios para a empresa (Kolk, 2000) e, no futuro, relatórios sociais e ambientais anuais serão tão comuns como os actuais relatórios financeiros (Monaghan, 1999).

Neste trabalho, faremos algumas considerações gerais sobre os elementos constituintes do ambiente tentando sensibilizar o leitor para a importância deste no nosso dia a dia. Tentaremos relacionar ambiente com contabilidade, mostrando o que pode ser feito em termos de Balanço, Demonstração de Resultados, Anexos e Relatório de Gestão.

2. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Pode definir-se “ambiente como o conjunto das condições físicas, dos caracteres químicos do meio e dos seres vivos que cercam os seres humanos” (Pinto, 1998) ou “natureza física circundante incluindo deste modo: ar, água, terra, fauna, flora, recursos naturais não renováveis” (Sítima, 2001).

O meio ambiente está sujeito a agressões quer por parte das indústrias, quer pela acção do próprio homem. Na Terra : remoção de resíduos líquidos e sólidos, exaustão de solos, contaminação e esgotamento de recursos não renováveis; na Água: contaminação, chuvas ácidas, esgotamento de recursos de água potável, poluição de rios e mares; no Ar: contaminação atmosférica, destruição da camada de ozono, aquecimento global, alterações climáticas; na Flora e Fauna: extinção de espécies (Alves, 2000). Tudo isto tem influência na qualidade de vida de todos nós: poluição, qualidade alimentar, riscos diversos para a saúde como radiação, etc. (Alves, 2000).

Felizmente, as preocupações ambientais têm vindo a crescer e temos assistido a uma evolução positiva de comportamentos. Primeiro a

sensibilização, depois a consciencialização, preocupação e, finalmente, intervenção nos problemas ambientais.

3. EVOLUÇÃO DE COMPORTAMENTOS

Assistiu-se a uma evolução positiva quer do poder político quer do poder económico. O primeiro preocupando-se com o crescimento económico sustentável, atribuindo subsídios à reconversão e dando incentivos fiscais a actividades que usem tecnologias menos poluidoras, já que a escolha, por parte das empresas, entre diferentes tecnologias é mais complexa do que a implícita na teoria económica (Soderholm & Sundquist, 2000). O poder político criou também leis restritivas à poluição, nascendo a ideia e princípio do poluidor/pagador. A melhor maneira de reduzir a poluição e outras agressões no ambiente é fazer pagar quem polui (Johnson, 1999). O segundo, o poder económico, voltou-se para a mudança no mercado pois a sociedade passou a promover boicotes a produtos de origem duvidosa cuja fabricação utiliza o meio ambiente natural sem preocupações de preservação, para tecnologias menos poluidoras e, começou a adoptar novos modelos de gestão que incluem o ambiente, como por exemplo, incluir plano estratégico de ambiente no plano anual (Williams, 2001).

A preocupação com o meio ambiente alterou profundamente o estilo de gestão. As empresas estão a incorporar procedimentos para a redução de emissão de afluentes, reciclagem de materiais, análises do ciclo de vida do produto e seu impacto sobre a natureza.

“A contabilidade, como ciência que estuda a situação patrimonial e o desempenho económico - financeiro das entidades, possui instrumentos necessários para colaborar na identificação do nível de responsabilidade social dos agentes económicos.” (Kraemer). O objectivo da contabilidade é evidenciar a situação económico - financeira das empresas, fornecer informações fiáveis que ajudem na tomada de decisões. Assim, existem recomendações no sentido de que as empresas tornem públicos os efeitos da sua interacção com o ambiente (Kraemer).

Na contabilidade financeira a gestão ambiental deve aparecer reflectida nas contas anuais, sobretudo se a actividade da empresa origina poluição ou consome recursos naturais esgotáveis. Emerge a utilidade da Contabilidade Financeira Ambiental, como um novo ramo da ciência contabilística, a partir da necessidade dos seus utilizadores internos e externos (Borges & Bergamini, 1999).

4. SISTEMAS DE GESTÃO AMBIENTAL

Como consequência das diversas pressões estabelecidas pela sociedade e pelos governos, as empresas passaram a adoptar medidas para proteger e conservar o meio ambiente, com o objectivo de alcançar um desempenho ambiental de qualidade. Sem dúvida que o problema é complexo. Há pelo menos dois aspectos que, juntos, resultam num processo de definição, reconhecimento, mensuração e divulgação. Primeiro aspecto: há regras de preservação do ambiente e há sanções para os infractores- problema legal; segundo aspecto: há repercussões na contabilidade das consequências do cumprimento, ou não, dessas regras. Uma e outra coisa acarretam custos – problema da contabilidade financeira (Sítima, 2000).

Introduzir um sistema de gestão ambiental nas empresas, resulta em melhor performance ambiental, constituindo-se portanto, na relação de regras escritas e procedimentos a serem seguidos por todos numa organização.

4.1. Instrumentos de Gestão Ambiental

Os instrumentos de gestão ambiental objectivam melhor a qualidade ambiental e o processo de decisão. Destacamos aqui quatro desses instrumentos:

- a) *Estudo de impacto ambiental* – Surgiu para controlar, à priori, os impactos ambientais produzidos nas actividades potencialmente causadoras de degradação ambiental. Visa, portanto, conciliar desenvolvimento económico com preservação da natureza, relacionando processo de decisão com ambiente. Aquele estudo, obriga a um relatório que será tornado público, para que a sociedade avalie as vantagens ou desvantagens para a comunidade, assim como as consequências ambientais da sua implementação.
- b) *Avaliação do impacto ambiental* – É a actividade de identificar, prever e avaliar as consequências de um projecto sobre o bem estar humano. Incorpora aspectos quantitativos respeitantes à exploração ambiental e esclarece sobre os danos causados ao meio ambiente, por agentes ou processos produtivos.

- c) *Auditoria ambiental* – Tem dois grandes objectivos: criar condições para assegurar o controle externo do projecto e comparar os resultados alcançados através de certificados de auditoria ambiental.
- d) *Capital natural* – Visa a correcta avaliação do que as empresas exploradoras dos recursos naturais venham a fazer do capital natural. Refere-se à perda de qualidade do ambiente que provoca impactos significativos sobre a saúde humana (Sá, 2000).

4.2. Documentação relevante

“Muita legislação tem sido produzida. Os resultados não têm sido brilhantes e rápidos como seria de desejar, mas a sua existência, para além dos efeitos directos, tem ajudado a despertar consciências...” (Muralha, 1999).

Segundo Alves (2000), destacam-se alguns documentos sobre modelos, normas e relatórios ambientais que podem servir de base a uma boa gestão ambiental: ONU (Organização das Nações Unidas) - Conceito de desenvolvimento sustentável e UNEP/ Sustainability 50 core reporting elements; EU- 5º programa de acção sobre o ambiente (1993/2000). Os principais objectivos eram: começar por produzir menos, reutilizar e reciclar, tornar os preços certos e divulgar informação financeira sobre ambiente; ISO (International Organization for Sandardization) – Em 1996, o ISO desenvolveu ISO 14000 séries, como as primeiras linhas de orientação reconhecidas globalmente para uma gestão voluntária do ambiente. ISO 14000 podem ajudar a gestão nas responsabilidades ambientais prevenindo e minimizando sanções do governo (Rezaee, 2000); Portugal - Decreto lei 83/99 - sistema português de ecogestão e auditoria e algumas directrizes contabilísticas. DC (Directriz contabilística) n.º 7 (contabilização das despesas de investigação e desenvolvimento), DC n.º 8 (clarificação da expressão “regularizações não frequentes e de grande significado”), DC n.º 13 (conceito de justo valor), DC n.º 18 (objectivos das demonstrações financeiras e princípios de contabilidade geralmente aceites) e DC n.º 27 (relato por segmentos); Organismos contabilísticos – O IFAC (International Federtion of Accountants) em 1998 criou linhas de orientação para a consideração das matérias ambientais na auditoria às demonstrações financeiras, FASB (Financial Accounting Standards Board) que criou a primeira norma pública de contabilidade para passivos contingentes ambientais nos Estados Unidos (SFAS 5 - Statement of Financial Accounting n.º 5) e que estabelece um processo uniforme para avaliar e

divulgar passivos contingentes (Júnior, 2000), IASB que tem criado algumas normas (IAS: International Accounting Standards) com relevância em matéria de carácter ambiental, nomeadamente a IAS 16 ao referir que um activo tangível pode ser adquirido por razões de ambiente, a IAS 34 fala de provisão para custos ambientais, IAS 35 que normaliza as operações descontínuas, IAS 36 "Impairment", IAS 37 que trata as provisões e contingências e IAS 38 clarificando o que são activos intangíveis.

5. IMPACTO DAS QUESTÕES AMBIENTAIS NA CONTABILIDADE FINANCEIRA

Na contabilidade financeira os custos e proveitos derivados da gestão ambiental devem aparecer reflectidos nas contas anuais. Os bens, direitos e obrigações que dizem respeito à protecção do ambiente, reflectidos no balanço; as receitas e despesas, na demonstração de resultados. Outras informações devem ser tornadas públicas no anexo ao balanço e no relatório de gestão (Guimarães, 1999). A informação transmitida através da contabilidade financeira não será completa se não for incluída informação sobre meio ambiente que, por sua vez, é uma procura cada vez mais generalizada por parte dos utilizadores da dita informação (Rodríguez, 1997). A captação contabilística das operações que têm impacto no meio ambiente, devem ser reflectidas nas demonstrações financeiras da empresa, para que desta forma se obtenha informação que, uma vez interpretada facilitará a tomada de decisões (Felin & Soler, 1998).

Apresentam-se, de seguida, aspectos de possível representação da informação de carácter ambiental, nas demonstrações financeiras e anexos.

5.1. Balanço

Consideram-se activos ambientais "todos os que visem preservar, proteger ou recuperar o meio natural, podendo-se falar de imobilizado adquirido ou construído para reduzir, eliminar ou recuperar resíduos poluentes, de investimentos em investigação e desenvolvimento de tecnologia, de novos produtos ou novos processos de produção menos poluentes, de matérias "verdes", etc. (Ferreira, 1996).

São gastos ambientais os que resultam de acções protectoras do ambiente como projectos de remediação, redução ou prevenção da poluição (Ferreira,

1996). Estes podem ser capitalizados, reconhecidos como custos ou tratados como contingências. Os gastos ambientais são capitalizados se respeitarem a equipamentos e sua instalação, mas também a parte respectiva dos gastos em pesquisa e desenvolvimento (Muralha, 1999). São actos que “se destinam a servir de maneira durável a actividade da empresa” (4ª directiva); aumentam a vida útil do bem e reduzem ou eliminam contaminações ambientais que possam ocorrer como resultado de operações futuras.

Vejamos como podemos utilizar as contas do balanço para registos ambientais face às normas existentes:

Imobilizado incorpóreo - a DC n.º 7, ponto 3, refere que “*As despesas de investigação só serão capitalizáveis nos casos excepcionais em que se possa assegurar, de forma inequívoca, que produzirão benefícios económicos futuros*”. No ponto 4, continua “*As despesas de desenvolvimento podem ser reconhecidas como activo...*”. A DC n.º 8, ponto 6, refere que a reestruturação da empresa envolvendo expansão para novas actividades empresariais, podendo ser novos produtos mais ecológicos, deverá ser registada na conta 431 – “Despesas de instalação”. A avaliação destes activos deve ser feita ao justo valor, de acordo com as indicações da DC n.º 13. Nas normas do IASB, apesar de não existir nenhuma específica dedicada a estes aspectos, encontram-se referências explícitas ao meio ambiente em diferentes lugares. IAS 36 – “*Impairment of Assets*”, relativa à perda de valor dos activos: “*Entre os muitos factores que podem estar na origem de situações de “impairment” podemos citar: a obsolescência tecnológica, impactos ambientais negativos relativos ao funcionamento de certos equipamentos...*” (Rodrigues & Menezes, 2000); IAS 38 - “*Activos Intangíveis*” : Reconhecem-se activos intangíveis quando “*são activos identificáveis, de carácter não monetário, sem substância física, possuídas para uso na produção ou no fornecimento de bens e serviços, para alugar a terceiros ou para finalidades administrativas e controladas pela empresa, como resultados de acontecimentos passados e dos quais se espera obter benefícios económicos futuros*” (Rodrigues & Menezes, 2000).

Imobilizado corpóreo - Para além da DC n.º 13 e IAS 36, já mencionadas anteriormente, e que podem, também aqui, ser aplicadas, encontra-se na IAS 16, no § 13, menção a que o activo fixo tangível pode ser adquirido por razões de segurança ou ambientais (Diez, 1999).

Investimentos financeiros - Os delitos e acidentes ecológicos atingem proporções cada vez maiores. A existência de maior ou menor risco ambiental pode condicionar a duração de vida das empresas o que traz

perda de valor e, conseqüentemente, desvalorizações nos investimentos financeiros.

Existências e Clientes - Há riscos ambientais. Os consumidores mudaram os hábitos de consumo, preferindo agora mais produtos ecológicos o que leva, no caso de incumprimento das normas protectoras do ambiente, a uma perda de mercado, por descrédito do produto (Muralha, 1999).

Capital - Os futuros investidores ponderam os riscos ambientais das empresas quando tomam decisões sobre investimentos, o que pode fazer reduzir o valor das acções.

Resultados - Estes podem ser influenciados por duas vias: redução nas vendas por perda de mercados e custos maiores do que podiam ter, bastando para tal utilizar energias alternativas ou minimizar resíduos (Muralha, 1999).

Provisões - A IAS 37, sobre Provisões e Contingências, ao longo do seu conteúdo faz diversas alusões e contém exemplos relacionados com o meio ambiente. *"Devem constituir-se provisões: a) desde que, derivados de factos passados, se conheçam encargos ambientais, exactos ou correctamente estimados, e que as empresas os assumam ou exista obrigação legal de pagamento; b) se for previsível uma perda nos valores dos activos, motivada por factores ambientais, e neste caso se verificar que os respectivos valores contabilísticos acrescidos dos valores de recuperação, se os houver, ajustados pelo valor da provisão, não excedam o valor de mercado; c) se os factos ambientais causadores da redução de valores, forem causados por imposição legal e, neste caso, o valor da provisão será o total de redução, independentemente do valor de mercado"* (Muralha, 1999).

Empréstimos - Riscos ambientais podem condicionar a vida da empresa e a capacidade de esta solver os compromissos. A banca dá grande importância a estas questões quando avalia a concessão de créditos, pelo que o aumento de juros pode ser uma realidade.

Outros credores - A não inclusão dos custos ambientais no custo dos produtos, pode levar a punições por concorrência desleal. Há também a considerar custos para reparação de danos ao ambiente e multas por incumprimento dos regulamentos ambientais.

Fornecedores - Estes ponderam os riscos ambientais na mesma perspectiva que a banca. Não em função do juro, mas em função da capacidade da empresa em pagar as dívidas.

Vejamos tudo num quadro, onde se compreenderá melhor:

BALANÇO

Imobilizado incorpóreo	Capital
-DC 7, 8, 13	-Redução do valor das acções
-IAS 36, 38	Resultados
Imobilizado corpóreo	- vendas/ +custos
-DC 13	Provisões
-IAS 16, 36	- IAS 37
Investimentos financeiros	Empréstimos
-desvalorizações	- aumento de juros
Existências	Outros credores
-Riscos ambientais	- reparação de danos, multas
Clientes	Fornecedores
-Riscos ambientais	- Riscos ambientais

5.2.Demonstração de Resultados

Os gastos ambientais são reconhecidos como custos tendo em atenção o princípio da especialização dos exercícios. São custos de um exercício se: o gasto é acidental e não aumenta o valor nem a vida útil do bem com que se relaciona (Ferreira, 1996). Segundo a mesma autora, se estes gastos vão produzir efeitos ao longo de vários exercícios económicos deve-se contabilizá-los numa conta de Acréscimos e Diferimentos e ir imputando uma parte a cada um dos exercícios que beneficiam das suas acções.

Poderão ser contabilizados como custos extintos, entre outros, os seguintes:

Matérias consumidas - custo das matérias “verdes” e recicladas usadas. Estas existências aparecem contabilizadas no balanço separadamente por razões de carácter ambiental.

Fornecimentos e serviços externos - custos de natureza diversa, como acções de remediação e manipulação de resíduos.

Salários - custos com os empregados envolvidos em actividades ambientais.

Custos financeiros - custos do exercício provenientes de fontes financeiras contabilizadas separadamente pelo carácter ambiental que lhe deu origem.

Amortizações e seguros - relativos a imobilizado com características de protecção do ambiente .

Segundo Ferreira (1996), em proveitos do exercício devem ser contabilizadas todas as receitas com ligação à preservação da natureza, por exemplo:

Vendas - produto da venda de bens “verdes” e reciclados.

Outros proveitos - melhoria da qualidade ambiental, redução no consumo de matérias primas por uso de recicladas, etc.

5.3.Divulgação

Os gastos ambientais que não são capitalizados, nem reconhecidos como custo, podem ser tratados como contingências. Estas “*são condições, situações ou conjunto de circunstâncias: existentes à data das demonstrações financeiras; a incidência final dependerá de certos eventos futuros e incertos, que se poderão verificar ou não; caso se venham a produzir, provocarão perdas de valor no activo ou o nascimento de algum passivo, ou o aumento de activos ou redução de passivos (no primeiro caso as contingências originam perdas, enquanto que no segundo originam ganhos)*” (Cravo, 1994).

Assim, quando à data do balanço é provável que problemas ambientais venham a gerar passivos de montante certo ou razoavelmente estimado, faz-se provisão e divulga-se no anexo; se for provável que o facto ocorra mas o montante é incerto, apenas se divulga; se a probabilidade do facto ocorrer é remota, não se contabiliza nem divulga (Diez, 1999).

Toda a informação que não pode ser quantificada e, portanto, incluída nas demonstrações financeiras, deve ser divulgada quer no anexo ao balanço que complementarizará e ampliará a informação contida naquele, quer no

relatório de gestão que informará sobre as políticas e directrizes em matéria de meio ambiente da organização (Ponce, 1999).

5.3.1. Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados

Tomando por base o POC (Plano Oficial de Contabilidade), deverão seguir-se na divulgação de informação em anexo as directrizes números 4, 7 e 18 que definem critérios para reconhecimento, mensuração, objectivos e princípios das demonstrações financeiras.

No anexo deverão dar-se explicações e justificações de algumas contas reflectidas no balanço e demonstração de resultados *“tendo em vista a necessidade de estas darem uma imagem verdadeira e apropriada do activo, do passivo e dos resultados da empresa”* (POC), como por exemplo:

Ponto n.º 3 - descrição de métodos de valorimetria;

Ponto n.º 8 - comentário sobre despesas de investimento e desenvolvimento ambientais;

Ponto n.º 31 - divulgação de passivos contingentes que digam respeito a responsabilidades por danos ambientais e que não estejam reflectidas no balanço;

Ponto n.º 34 - pormenor sobre provisões ambientais;

Ponto n.º 46 - proveitos ou custos extraordinários de carácter ambiental reconhecidos na demonstração de resultados;

Ponto n.º 48 - outras informações como subsídios e incentivos fiscais directamente ligadas à salvaguarda do ambiente.

5.3.2. Relatório de Gestão

A informação ambiental a inscrever no relatório de gestão deve revestir determinadas características qualitativas, como relevância, fiabilidade, compreensibilidade, neutralidade, plenitude, prudência, comparabilidade, tempestividade e verificabilidade (Caseirão, 1999). Neste relatório são divulgadas questões que dizem respeito à empresa, mas também ao sector. Deve ser descrita a política adoptada no que respeita a medidas de protecção ambiental; investimentos feitos e a fazer nessa área; melhorias efectuadas;

eficiência conseguida ou a conseguir na redução de emissões e consumos de matérias; reestruturações necessárias; descontinuidade de operações; continuidade do negócio; medidas requeridas por lei implementadas e a implementar, etc. (Rodriguez, 1997).

5.3.3. Relato por Segmentos

A divulgação da informação financeira pode ser feita para o conjunto da empresa ou desagregada em vários relatórios. Segundo a directriz contabilística n.º 27, a informação segmentada está a ganhar importância porque: a) melhora a compreensão do desempenho da entidade; b) melhora a avaliação dos riscos e dos retornos das entidades; c) ajuíza mais esclarecidamente sobre a entidade como um todo.

Os utilizadores da informação contabilística procuram cada vez mais informação para satisfazer as suas próprias necessidades. A informação desagregada permite aos utilizadores avaliar melhor os riscos e a rentabilidade global da empresa e a responsabilidade social desta sobre o meio ambiente influencia aqueles dois elementos, logo, parece interessante incluir informação ambiental dentro da informação segmentada apresentada pelas empresas.

6. CONCLUSÃO

Ao ritmo acelerado com que se caminha para a globalização dos mercados, qualquer empresa que queira assegurar o seu espaço a médio prazo deve ter entre as suas estratégias um fiel compromisso com o meio ambiente. As questões ambientais ditadas pela nova ordem mundial "Sociedades Sustentáveis", impõe que a contabilidade assuma um compromisso maior de representar, além das informações económico - financeiras das empresas, através das suas demonstrações, uma ligação entre as empresas e a comunidade, fazendo com que a necessária transparência da informação seja mesmo cumprida.

Da mesma forma que as empresas sem preocupações ambientais estão talhadas para o insucesso, o mesmo acontecerá àqueles profissionais que desconhecem que os problemas causados no meio ambiente são, mesmo que não pareça, também da responsabilidade da contabilidade.

É da responsabilidade da contabilidade defender que as demonstrações financeiras deixem de representar só informações financeiras. Deve difundir-se a ideia da Contabilidade Financeira Ambiental, como uma nova especialidade e instrumento de relato do desempenho ambiental das entidades.

São necessárias novas definições e conceitos contabilísticos ajustados à realidade ecológica, pois o valor de uma empresa deve ser reflectido no balanço. Hoje assim não acontece. Há empresas com activos intangíveis enormes - capital intelectual, preservação da natureza, produção de bens "verdes" - que não são reflectidos nas demonstrações financeiras por não serem quantificáveis. Qual o custo que deve ser utilizado para valorizar uma espécie animal que se extinguiu? Qual é o justo valor? Não se sabe? Então não se regista! Então e o poder do anexo e do relatório de gestão?

Tudo o que não pode, por questões de valorimetria e mensuração, ser divulgado nas demonstrações financeiras, deve sê-lo no anexo.

Em Portugal não há, em matéria de contabilidade, qualquer referência explícita ao meio ambiente. Contudo, nas normas do IASC, começam a encontrar-se algumas menções. O tratamento contabilístico das questões ambientais pode ser feito em conformidade com as normas e princípios geralmente aceites.

A informação a divulgar, na área do meio ambiente, será basicamente relativa a investimentos, custos, obrigações, contingências, riscos, passivos contingentes, subsídios e plano estratégico ambiental, sendo interessante que as contas ambientais fossem apresentadas separadamente das restantes da empresa, de acordo com a directriz contabilística n.º 27 - Relato por Segmentos.

A protecção do meio ambiente constitui um desafio para as empresas e, a profissão contabilística, tem um papel preponderante na implantação duma adequada Contabilidade Ambiental que ampliará a dimensão económico-social da Contabilidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acher, G.** 2000. Looking for the Link. *Accountancy*, 125 (1281): 109.
- Alves, L.A.** 2000. Tratamento Contabilístico e Relato Financeiro das Matérias Ambientais, VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria.
- Bagshaw, K.** 2000. How good are green reports?. *Accountancy*, 125 (1280): 96.
- Borges, L. F. X. & Bergamini, J. S.** 1999. Stressing Environmental Financial Accounting Transparence for Decision Making in Brazil, Jun.
- Caseirão, M. R.** 1998. A Gestão do Risco Ambiental. *Semanário Económico*, Dezembro: 24.
- Caseirão, M. R.** 1999. As contas Ambientais. *Semanário Económico*, Maio: 14.
- Cravo, D. J. S.** 1994. Contingências e Demonstrações Financeiras. Comunicação Apresentada nas V Jornadas de Contabilidade: 527.
- Diez, J. G.** 1999. Actuação dos Revisores/ Auditores Perante o Compromisso da Empresa com o Meio Ambiente. *Revisores & Empresas*, Dezembro.
- Ferreira, C. M. L.** 1996. Da Contabilidade e do Meio Ambiente. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Administração, Universidade do Minho, Braga.
- Felin, V. M. R. & Soler, C. C.** 1998. Costes Derivados de la Gestión Medioambiental. *Técnica Contable*: 591.
- Guimarães, R. A.** 1999. A Propósito da Contabilidade Ambiental. *Revista de Contabilidade e Finanças*, Junho: 14.
- Johnson, D.** 1999. Making Polluters Pay. *The Futurist*, 33 (1): 15.
- Júnior, J. R. V.** 2000. Pollution Solution. *Best's Review*, 101 (6): 111-115.
- Kolk, A.** 2000. Green Reporting. *Harvard Business Review*, 78 (1): 15-16.
- Kraemer, M. E. P.** A Contabilidade como Sistema de Informação Quanto a Postura Ambiental.
- Monaghan, P.** 1999. "Warts and all" Reporting. *Accountancy*, 124 (1272): 61.
- Muralha, J. A.** 1999. Contabilidade, Auditoria e Meio Ambiente. *Jornal de Contabilidade*, Agosto.
- Muralha, J.** 1999. Contabilidade, Auditoria e Meio Ambiente (continuação). *Jornal de Contabilidade*, Setembro.
- Nash, I. & Awty, A.** 2001. Just Clowing Around?. *Australian CPA*, 71 (2): 24-32.

- Organização das Nações Unidas (1987): Our Common Future. World Commission On.
- Pinto, M. S.** 1998. Contributo para o Estudo da Contabilidade Ambiental. Revista de Contabilidade e Finanças, Dezembro:12.
- Comissão de Normalização Contabilística. 1989. Plano Oficial de Contabilidade.
- Ponce, A. T.** 1999. La Contabilidad y la Gestión Medioambiental. Partida Doble: 102.
- Ponce, A. T.** 1999. Complementaridad entre la Auditoria de Cuentas y la Auditoria Medioambiental. Técnica Contable: 606.
- Rezaee, Z.** 2000. Help Sep the World Green. Journal of Accountancy, 190 (5): 57-67.
- Rodrigues, L. L. & Menezes, C.** 2000. Tratamento Contabilístico dos Activos Intangíveis: Uma Análise Comparativa. Jornal Técnico de Contas e da Empresa.
- Rodriguez, C. M.** 1997. Los Sistemas Contables y el Medioambiente. Partida Doble: 76.
- Sá, A. L.** 2000. Reflexões sobre a Contabilidade do Meio Ambiente. Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, Janeiro.
- Sítima, B. B.** 2000. Ambiente: Um contributo para a sua Contabilização. Semanário Económico, Dezembro: 22.
- Sítima, B. B.** 2001. A contabilização do Meio Ambiente. Semanário Económico, Fevereiro: 16.
- Soderholm, P. & Sundquist, T.** 2000. Ethical Limitations of Social Cost Pricing: An Application to Power Generation Externalities. Journal of Economic Issues, 34 (8): 21-24.
- Williams, K.** 2001. Do you Consider Environmental Issues When Planning Growth?. Strategic Finance, 82 (8): 21-24.