

# O TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DAS MATÉRIAS AMBIENTAIS

*Maria José da Silva Faria<sup>1</sup>  
António Carrizo Moreira<sup>2</sup>*

---

## Resumo

A gestão ambiental tem tido um desenvolvimento importante nos últimos anos na gestão empresarial. Este desenvolvimento tem colocado alguns (grandes) desafios à contabilidade, nomeadamente, no tratamento, mensuração e divulgação das matérias ambientais. Assim, o artigo aborda o tratamento contabilístico das matérias ambientais intangíveis e a sua importância tanto do ponto de vista da gestão como da contabilidade.

**Palavras-Chave:** Contabilidade ambiental, Sustentabilidade

---

## 1. Introdução

Embora o processo de globalização económica tem dado origem a múltiplas oportunidades, a difusão da globalização económica trouxe consigo problemas globais: o esbanjamento dos recursos naturais, a degradação do meio ambiente e a poluição crescente. Assim, pode-se afirmar que os grandes desafios emergentes são igualmente globais.

O crescimento económico tem gerado desequilíbrios: por um lado, muitos dos recursos naturais não são inesgotáveis e, por outro, existem muitas externalidades económicas negativas, difíceis de quantificar, que prejudicam o meio ambiente. Claramente, modelos de crescimento económico baseados exclusivamente no lucro têm dado origem a um modelo de crescimento sustentável (Meyer, 2000) que procura harmonizar o crescimento económico com os impactos sociais decorrentes da utilização racional dos recursos naturais e do desequilíbrio ecológico.

A sustentabilidade afigura-se como um desafio crescente do mundo empresarial, em geral, e da gestão ambiental, em particular. A inclusão das questões ambientais nos objectivos organizacionais amplia substancialmente todo o âmbito da gestão propiciando uma mudança de valores: os novos desafios empresariais passam pela compreensão e participação nas mudanças estruturais ambientais, económicas e sociais.

Práticas pró-activas e positivas que tenham em consideração o novo imperativo ambiental afiguram-se fundamentais. O marketing ecológico, o desenvolvimento de produtos “verdes” e os sistemas de gestão ambiental são exemplos de estratégias que visam a melhoria da imagem da empresa. A gestão ambiental é um dos novos factores estratégicos a que as empresas vão ter de responder. Esta gestão ambiental inclui a formulação de estratégias de gestão do meio ambiente, o cumprimento das leis ambientais, a implementação de estratégias de gestão de resíduos, a implementação de estratégias de prevenção da poluição, a adequação dos produtos às especificações ambientais e ecológicas, entre outras.

De acordo com North (1999), há dois grandes benefícios da gestão ambiental: os económicos e os estratégicos. Relativamente aos primeiros, North (1999) afirma que os benefícios

<sup>1</sup> Doutoranda na Universidade da Corunha

<sup>2</sup> Professor Auxiliar do DEGEI, Universidade de Aveiro

económicos decorrem da economia de custos e do aumento de receitas. A economia de custos permite: i) a redução do consumo de água, energia e outros inputs; ii) a reciclagem, venda e aproveitamento de resíduos e, iii) a redução de multas e penalidades pela poluição. O aumento de receitas permite: i) o aumento da quota de mercado pela inovação de produtos e pela diminuição da concorrência; ii) o aparecimentos de novas linhas de produtos; e iii) o aumento da procura de produtos que contribuam para a diminuição da poluição.

Relativamente aos benefícios estratégicos, North (1999) refere que estes decorrem:

- da renovação da carteira de produtos
- do aumento da competitividade
- do envolvimento de todo o pessoal
- do desenvolvimento das relações de trabalho
- da melhoria nas relações com os órgãos governamentais, comunidade e grupos ambientalistas
- do acesso assegurado ao mercado externo
- da melhor adequação aos padrões ambientais

Os benefícios da gestão ambiental estão profundamente ligados à mudança comportamental, à aprendizagem e à inovação organizacional. Associada à gestão ambiental está o sistema de contabilidade ambiental que procura, fundamentalmente, incorporar na prática financeira tradicional os efeitos ambientais identificando separadamente os custos e os proveitos relacionados com o ambiente. Esta separação procura respostas para solucionar conflitos nos critérios financeiros e não financeiros, mantendo a sustentabilidade do meio ambiente nos negócios (Torres, 2001). Uma das formas encontradas para impelir as empresas a reconhecer o interesse pelo meio ambiente surgiu da competitividade que algumas empresas socialmente responsáveis demonstraram, que seria posteriormente reforçada com a criação da ISO – International Organization for Standardization.

A ISO tem por objectivo conceber um conjunto de Normas, da qual a mais conhecida é a série ISO 14000, que é de utilização facultativa, cujo expoente se foca no apoio às empresas na gestão de todos os aspectos e impactos ambientais.

A contabilidade, entendida como meio de fornecer informações aos stakeholders joga um papel crucial na divulgação, a todos os interessados, da informação sobre a responsabilidade ambiental, explicitando assim as suas respostas no que concerne à responsabilidade social e ambiental.

Se a gestão ambiental tem procurado alinhar os esforços da competitividade aos de sustentabilidade, a questão que se coloca é a seguinte: como tem respondido a contabilidade da empresa a tais desafios? Será que a normalização ambiental tem acompanhado a divulgação do esforço ambiental das empresas?

A normalização ambiental e a pressão social têm levado as empresas a uma consciencialização crescente da problemática ambiental. Desta forma, o ambiente tornou-se uma variável a ter em conta no processo de tomada de decisão e no sistema de gestão global de uma empresa. Neste âmbito a contabilidade enfrenta o desafio de mensurar, classificar e divulgar a informação ambiental. Segundo Kraemer (2002) a informação ambiental pode servir para responder aos novos desafios competitivos satisfazendo as necessidades dos interessados na actuação das empresas sobre o meio ambiente. Embora Abreu, David e Growther (2003) tenham observado que o desempenho financeiro das empresas internacionais socialmente responsáveis não sofre com o agravamento dos custos devido ao seu desempenho financeiro ser idêntico às restantes, fica a dúvida sobre qual o seu desempenho ambiental.

Embora a gestão ambiental comece a ser extensivamente utilizada por uma boa parte do sector empresarial, a contabilidade ambiental tem-se mantido pouco utilizada devido a uma série de aspectos, entre os quais se destacam os seguintes:

- a relutância das empresas em divulgar informações sobre o impacto ambiental das suas actividades;
- a preferência dada na divulgação da sua própria versão em relatórios caracterizados por serem qualitativos, descritivos e parciais, frustrando uma visão abrangente e objectiva do desempenho ambiental da empresa;
- a preferência pela divulgação de informações com pouca comparabilidade interempresarial e intersectorial;
- a impossibilidade de acompanhamento plurianual de activos ambientais; e
- a dificuldade de mensuração dos passivos ambientais.

Além disso, a contabilidade ambiental tem o seu processo de implementação dificultado por diversos factores, alguns de ordem metodológica, a saber:

- a não existência de uma definição clara de custos ambientais;
- a ausência de uma definição de, e a dificuldade em, calcular o passivo ambiental;
- problemas em determinar a existência de uma obrigação futura por conta de custos passados;
- a falta de clareza no tratamento a ser dado aos activos ambientais; e
- a reduzida transparência relativamente aos danos provocados pela empresa.

O relato da situação ambiental da empresa, pode ser favorecida de ganhos com a protecção do meio ambiente desde que “as empresas possuam uma certa dose de criatividade e condições internas que possam transformar as restrições e ameaças ambientais em oportunidades de negócios” (Donaire: 1999). Assim, o presente artigo tem como objectivo debruçar-se sobre a problemática das matérias ambientais no que respeita ao tratamento contabilístico das mesmas. Para tal, o artigo foi dividido em cinco secções. Depois da uma introdução, que corresponde à primeira secção, as matérias ambientais são abordadas na segunda secção. A terceira secção aborda a problemática ambiental antes e depois da directiva contabilística nº 29. A quarta secção debruça-se sobre as limitações da informação ambiental. Finalmente, a última secção explana as principais conclusões.

## 2. As Matérias Ambientais

Muito se tem debatido em Congressos sobre o estudo das matérias ambientais. Mas, será que os investidores têm uma linguagem comum quando falam de matérias ambientais? O que é que se entende por matérias ambientais? Nos compêndios de contabilidade observa-se pouca informação sobre o assunto e a existente refere-se ao meio ambiente em que vivemos. A normalização contabilística tem vindo a crescer ao longo dos anos mas, será suficiente?

A nível internacional os primeiros esforços normativos sobre ambiente surgiram em 1993 com o V Programa Comunitário de acção em matéria de ambiente. Dois anos depois seguiu-se o Accounting Advisory Fórum e, em 1997, a Convenção das Alterações Climáticas das Nações Unidas, que resultou no conhecido Protocolo de Quioto. Em 1998 com a IV e a VII Directivas novos esforços normativos foram introduzidos e em 2001 o VI Programa Comunitário, concomitantemente com a recomendação da UE sobre assuntos ambientais, definiu novos regimes comunitários. Em 2003, a Directiva do Parlamento Europeu estabelecia um regime de comércio dos direitos de emissão de gases.

As Normas ISO – International Standards for a Sustainable World vieram reforçar o interesse e o tratamento a dar às matérias ambientais. Esta organização desenvolve Normas de aplicação facultativa, apoiando as empresas na gestão dos impactos ambientais. De acordo com Alves (2001), ha grandes vantagens competitivas para as empresas quando estas optam

pela implementação de uma das Normas ISO: mais fácil acesso ao mercado internacional, redução dos custos de internacionalização e beneficiar de proveitos como a venda de materiais reciclados. Com base nestas preocupações o grupo de trabalho de responsabilidade social da ISO reuniu-se entre 15 e 19 de Maio de 2006, em Lisboa, para traçar um draft da ISO 26000 – Norma de Responsabilidade Social. Foi consensual nesta reunião que esta Norma pudesse ser usada por todo o tipo de empresas – públicas ou privadas – quer em países desenvolvidos quer em vias de desenvolvimento. Esta Norma não apresenta requisitos ou guiões mas tão só grelhas, que constituem um resumo das melhores práticas desenvolvidas pela iniciativa da responsabilidade social em sectores públicos ou privados. Nesse sentido, vai de encontro dos princípios e convenções da ONU – Organização das Nações Unidas e às normas laborais da ILO – International Labour Organization.

Apesar da crescente normalização internacional o ambiente tem sido normalizado em termos sociais e económicos. Até ao momento o IASB não publicou qualquer Norma Contabilística sobre matérias ambientais, mas referencia as matérias ambientais em diversas normas (Eugénio, 2004, p. 13):

- “NIC 16 – activos fixos tangíveis, o activo fixo tangível pode ser adquirido por razões de segurança ou ambiente;
- NIC 34 – relato financeiro intercalar – no apêndice C menciona a provisão para custos ambientais;
- NIC 36 – imparidade de activos – perdas de valor que se verifiquem por questões ambientais;
- NIC 37 – provisões, passivos contingentes e activos contingentes – o seu conteúdo faz alusões ao meio ambiente;
- NIC 38 – activos intangíveis – a empresa pode deter alguns activos relacionados com questões ambientais”.

Apesar do esforço da normalização internacional em regulamentar as matérias ambientais, verifica-se que é pouco explícito no que toca à indicação das peças contabilísticas a utilizar, às formas de classificação e ao reconhecimento dos elementos ambientais. Contabilisticamente, o problema ambiental necessita de mais aprimoramento.

A normalização internacional do IASB – International Accounting Standards Board, não assenta num plano de contas mas num modelo enformado por um quadro conceptual contornando, assim, o problema não referindo expressamente o objecto da informação dando realce aos “utentes” e aos “objectivos” da informação.

Só o plano francês parece reconhecer o problema (PCG; § 120-1) ao estatuir: “120-1. - La comptabilité est un système d’organisation de l’information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l’entité à la date de clôture”. No entanto, embora faça uma indicação expressa do objecto da informação e da realidade visada – Património, Situação Financeira e Resultados – não é totalmente esclarecedor, dado que deixa por definir o conteúdo ambiental de cada uma destas expressões. De notar que qualquer elemento das Demonstrações Financeiras só abarca elementos caracterizáveis como situações, fenómenos ou fluxos patrimoniais, o que significa que a contabilidade só regista as matérias ambientais se estas abordarem, de facto ou potencialmente, a natureza de situações, fenómenos ou fluxos patrimoniais.

Se os “utentes” e os “objectivos” declarados, na normalização internacional, como orientadores do conteúdo dos “elementos” (ou blocos) de informação implicam reconhecimento de interesse na informação sobre matérias ambientais, parece razoável a preocupação com a insuficiência da informação normalizada.

Em Portugal a normalização ambiental surge em 2002 com a Directriz Contabilística (DC

nº 29 – Matérias Ambientais) regulamentando a apresentação da informação ambiental nas peças financeiras e em relatórios autónomos. Refere a directriz os seguintes conceitos:

“Ambiente – refere-se ao meio físico natural, incluindo o ar, a água, a terra, a flora, a fauna e os recursos não renováveis como por exemplo os combustíveis fósseis e os minerais.

Passivo contingente – é uma possível obrigação resultante de eventos passados cuja existência só é confirmada se eventos futuros ocorrem ou não sob o controlo da entidade. Pode também constituir uma obrigação presente resultante de eventos passados mas que não é reconhecida porque não é provável a saída de recursos que dêem acesso a benefícios económicos futuros, ou quando não for possível medir com fiabilidade a quantia da obrigação.

Activo contingente – possível activo decorrente de eventos passados cuja existência só será confirmada com a ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente controlados pela entidade.

Dispêndios – são o custo das medidas tomadas pela entidade para evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental decorrentes da actividade da empresa. Os dispêndios<sup>3</sup> referem-se a actividades como emissões para a atmosfera; gestão das águas residuais; gestão de resíduos; protecção dos solos e das águas subterrâneas; diminuição do ruído e das vibrações, em suma protecção da natureza.

Custos – são gastos consequência de multas e outras penalidades pelo não cumprimento da regulamentação ambiental. Apesar de se relacionarem com a actividade da empresa os custos ambientais não evitam, reduzem ou reparam danos ambientais.

Apesar de não estarem contemplados na DC 29 entende-se importante desdobrar a classificação dos custos em:

- Custos de prevenção – respeitantes à redução da quantidade de poluentes expelidos com o processo produtivo.
- Custos de controlo – relacionados com a manutenção das agressões ambientais.
- Custos de correcção – destinados à recuperação decorrente de danos causados ao ambiente.
- Custos de falhas – aliados aos custos de lacunas ocorridas no processo de redução, controlo e agressão ao meio ambiente.” (DC 29, 2002)

Apesar da DC nº 29 ser explícita quanto às peças contabilísticas a utilizar e à informação a ser divulgada e reconhecida, a prática contabilística geral continua a não reconhecer matérias ambientais, não porque estas não existam, mas devido a dificuldades de reconhecimento. Com base no levantamento das comunicações dos Congressos de Contabilidade (Lisboa e Porto em 2002 e 2004), foram várias as opções indicadas pelos autores sumariadas no quadro 1:

Com base no quadro 1 infere-se que a informação contabilística sobre matérias ambientais, para muitos, só implica o recurso às demonstrações financeiras de finalidade geral e algumas referências no relatório de gestão, enquanto para outros, implica a elaboração de relatórios e demonstrações específicas. Apesar da DC 29 indicar modelos e formas de reconhecimento das matérias ambientais o problema mantém-se e é visível pela heterogeneidade de entendimentos dos autores do quadro 1.

Mesmo esta limitada revisão bibliográfica, com escritos posteriores a 2002, evidencia a importância do debate das matérias ambientais ao mesmo tempo que possibilita a ponderação das diferenças significativas entre as diferentes abordagens citadas.

3 O entendimento de “Dispêndio” é diferente de custo e despesa pelo que é explicado segundo o EUROSTAT como: os dispêndios, de protecção ambiental decorrem das actividades e actuações cujo primordial intuito é a prevenção, a redução e eliminação da poluição e outras degradações do ambiente. Os dispêndios são entendidos em correspondência com custos ou com activos, no relato da informação entre a demonstração de resultados e o balanço. Tendo o carácter de ambientais os dispêndios serão considerados custos se forem correntes. Serão capitalizados por serem considerados activos quando lhes correspondam benefícios económicos futuros, seja um ou vários activos.

**Quadro 1** – Artigos de contabilidade sobre matéria contabilística

Autores	Demonstrações Financeiras			Relatório de gestão	Relatório específico de C.I. Relatório especial Balço social	Carta do presidente
	Balço	DR's	ABDR			
<b>Congresso de 2002</b>						
Pereira et al. (2002)	X					
Carvalho e Monteiro (2002)				X	X	
Pargotto (2002)	X				X	
<b>Congresso de 2004</b>						
Becke (2004)					X	
Monteiro (2004)	X			X	X	
Mancera (2004)	X		X	X		X
Eugénio (2004)	X	X		X	X	X
Gilet (2004)	X	X				
Mayor e Aléman (2004)	X	X				
Santos (2004)			X	X		
Pimentel et al. (2004)	X	X	X	X		
Duarte e Sarmento (2004)	X			X		
<b>Total</b>	9	4	3	7	5	2

### 3. A Análise do Problema Ambiental Antes e Pós DC 29

A importância deste tema, em qualquer das suas vertentes, explica a frequência do seu estudo e discussão nos últimos congressos de contabilidade<sup>4</sup>. Procurando identificar quais as preocupações e problemas evidenciados pelos diferentes autores, antes e após a DC 29, procuraram-se sintetizar as ideias de cada um como a seguir se exemplifica:

1. Carvalho e Monteiro (2002)<sup>5</sup> ocupando-se do estudo do relatório ambiental referem sob observação que as empresas utilizam documentos internos para relato ambiental, tais como:

- Orçamento ambiental
- Relatório de avaliação de projectos na área do ambiente
- Relatório sobre custos ambientais
- Relatório de avaliação dos impactos ambientais
- Relatório sobre a legislação ambiental aplicável

Carvalho e Monteiro (2002) entendem que a falta de normalização põe em evidência o problema ambiental. Sugerem que o mesmo deva ser regulamentado e que se criem referências comuns para relato, mensuração e entendimento das matérias ambientais.

2. Pargotto (2002), propõe o seu reconhecimento num:

- a) Estudo de impacto ambiental, elaborado no momento da constituição da empresa;
- b) Relatório de impacte ambiental, elaborado periodicamente.

<sup>4</sup> Só foram consultadas as actas dos últimos dois congressos: 2004 e 2002.

<sup>5</sup> Os autores estudaram as empresas portuguesas para aferirem o cumprimento ou não da contabilidade ambiental, onde concluíram que a maior parte das empresas não apresenta esta informação separada do plano de contas. Deste estudo e de outro já citado (Eugénio: 2004) aludimos que a informação ambiental se encontra, possivelmente, diluída com a restante informação financeira com muito pouco detalhe.

Pargotto (2002) entende que as demonstrações existentes não satisfazem as necessidades de relato financeiro ambiental, e por isso aponta duas soluções. No entanto, como são de elaboração facultativa, não permitem o acesso a tal informação pelos destinatários da informação contabilística.

Em 2003 com a entrada em vigor da DC 29 o relato ambiental deixa de ser facultativo. Não obstante, os seguintes autores continuam a acatar a obrigatoriedade de relato ambiental que a DC 29 impõe:

1. Eugénio (2003) destaca o carácter não obrigatório da divulgação de informação e sugere que seja feita no balanço ou demonstração de resultados, acolhendo a recomendação da Comissão de 30 de Maio de 2001<sup>6</sup>.
2. Eugénio (2004) após estudo empírico<sup>7</sup> infere que a maioria das empresas não divulga informação ambiental. As que o fazem tem diferentes soluções:
  - Relatório e contas;
  - Relatório autónomo sobre informação ambiental;
  - Mapas exclusivos para o efeito.

Embora a confusão não seja geral, a maioria dos escritos confundem as formas de relato ambiental contradizendo o preconizado na DC 29. São poucos os autores que escrevem sobre o relato ambiental com respostas inspiradas na normalização contabilística. Um exemplo é Santos (2004) que é da opinião que a informação sobre ambiente deve estar no relatório de gestão e no ABDR.

Apesar de pequena, esta lista de autores pretende apenas demonstrar que a normalização não foi suficiente para extinguir o problema ambiental. Vejamos uma sequência de autores antes e após de DC 29 conforme o quadro 2.

Verifica-se que o problema se manteve depois de existir regulamentação expressa, no caso a DC nº 29. É posto em causa o critério de classificação de valores e atribuição de título a certas contas, e/ou o grau de análise em balanços, problemas muito evidentes quando a base da normalização nacional era um plano de contas. Como enquadramento recordemos que a classificação pode ser interpretada como uma primeira etapa da quantificação (Mattessich, 1964, 58), em correspondência com uma escala nominal. Qualquer classificação coloca em primeiro plano as qualidades essenciais, que justificam a inclusão dum elemento numa certa classe. Ao ser incluído passa a ser abarcado na medida posterior, física ou de valor. As qualidades não essenciais, também designadas não características, ficam na sombra e não são objecto de medida, os elementos que as evidenciam podem mesmo ser dispersos por diversas classes. A quantificação contabilística respeita a valores atribuídos, as classes, que não estão definidas com o objectivo de informar sobre matérias ambientais.

Dentro deste discorrer não se estranha a referência de Ferreira (2004) considerando a informação sobre matérias ambientais quase inexistente, dado não existir(em) conta(s) em exclusivo focadas nessa realidade. Esta observação, que parece colher apoio da exposição feita nos escritos recenseados, conduz-nos a um problema que normalmente é evitado: reconhecendo

6 A recomendação nº 2001/453/CE, pretende contribuir para a transparência na prestação de informações adequadas, principalmente as que afectam a compreensão das DF's por parte do utilizador, nomeadamente:

Orienta a apresentação de informações, identificando os elementos relevantes a publicar, que permitem a comparabilidade e coerência das informações ambientais apresentadas;

Realça o anexo às contas, como forma de evidenciar as despesas ambientais quer sejam lançadas na conta de resultados quer capitalizadas, bem como das despesas incorridas em resultado de multas e outras penalidades por não cumprimento da regulamentação ambiental e indemnização paga a terceiros.

7 O objectivo do estudo foi permitir determinar (Eugénio, 2004):

Que empresas divulgam a informação ambiental;

Como fazem essa divulgação;

Onde fazem essa divulgação;

Que tipo de informação financeira é divulgada;

Na informação financeira divulgada nota-se influência dos principais documentos publicados nessa área em matéria contabilística.

que as matérias ambientais não são o cerne das preocupações da informação contabilística, será que a normalização clarifica a natureza do que está em primeiro plano, ou seja a “realidade” visada, a base da informação produzida?

## Quadro 2

Período pré aparecimento da DC 29	Período pós aparecimento da DC 29
Foram vários os autores que se debruçaram sobre este tema: Leopoldo Assunção em 1994, Clementina Ferreira em 1996, José Muralha em 2001, Manuela Duarte, Manuela Sarmento e Alberto Barata em 2002. Clementina Ferreira abordou formas de poluição e a pouca consciencialização empresarial para essa poluição. José Muralha levantou a questão do reconhecimento, mensuração e divulgação das matérias ambientais nas demonstrações financeiras e nos relatórios de gestão. Manuela Duarte, Manuela Sarmento e Alberto Barata abordaram os modelos financeiros de relato ambiental (balanço, DR e outras formas de relato fora do balanço).	Esta directriz vem acolher os preceitos da Recomendação da Comissão Europeia (2001) no que respeita à divulgação ambiental. Teresa Eugénio em 2002 foi uma das autoras que estudou o carácter não obrigatório da divulgação em subdivisões das DF's e a possibilidade dessa divulgação se tornar obrigatória. José Bernardo em 2003 estudou na prática as do meio implicações ambientais que uma empresa deve ter em consideração. Isilda Veiga e Anabela Carneiro em 2003 estudaram a abrangência do tema e seus impactos na contabilidade financeira, de custos e de gestão. António Silva em 2003 destaca o papel da contabilidade no desenvolvimento sustentável e a importância do registo de provisões para riscos e encargos ambientais para fazer face a desvios no encerramento de contas.

Fonte: elaboração própria.

A normalização portuguesa obriga à utilização de contas abarcadas pelo código de contas, em que só as sub-contas podem corresponder a referências ambientais. Assim, o reconhecimento e a divulgação sobre ambiente acabam tratados como problemas “menores”. Pode justificar-se a recapitulação da informação dispersa, que poderá constar:

- do relatório de gestão anual
- do relatório de gestão consolidado
- das notas anexas às contas da empresa
- das notas anexas às contas anuais e consolidadas

A publicação de documentos internos, ou de um relatório específico para aglutinação das questões ambientais enumeradas, não estão previstos na DC nº 29. No entanto, qualquer elemento das Demonstrações Financeiras só abarca elementos caracterizáveis como situações, fenómenos ou fluxos patrimoniais. É também de destacar que a informação complementar à veiculada pelas Demonstrações Financeiras, quando publicitada, sofre muitas vezes de falta de objectividade, o que acarreta falta de relevância, dado o desconhecimento pelo destinatário dos critérios que orientaram o preparador da informação. Se é correcta a conclusão que a informação “esperada” sobre matérias ambientais pode não cair na abrangência das demonstrações financeiras, então existe uma expectativa de informação que não tem apoio conceptual adequado.



#### 4. Limitações da Informação Ambiental

Em termos contabilísticos a informação ambiental traduz o impacto que a actividade de uma empresa exerceu sobre o meio ambiente. Nesse sentido, a contabilidade está dotada de um conjunto de conceitos, meios e técnicas para identificar e registar os elementos ambientais.

A nível terminológico a contabilidade financeira dispõem da DC nº 29 – Matérias Ambientais que contem um conjunto de definições que permitem caracterizar e identificar activos, passivos, custos e proveitos ambientais. Assim, embora não seja um compêndio a nível ambiental a DC nº 29 resolveu o problema conceptual.

Quanto ao registo, a contabilidade apresenta algumas insuficiências. As mais latentes verificam-se quando há impossibilidade de medir com exactidão os valores alvo de registo. Acresce a este problema a inexistência de um instrumento de medida universalmente aceite e capaz de mensurar os elementos ambientais. Sublinhando outra limitação no modelo de relato ambiental destaca-se um total afastamento em relação à normalização. Enquanto a DC nº 29 regulamenta que o relato contabilístico sobre ambiente deve ser feito no balanço, a academia e os profissionais continuam à procura de uma solução de relato ignorando explicitamente os preceitos da DC nº 29. Este afastamento da regulamentação cria diferentes opiniões quanto ao relato insurgindo num problema maior pelo desencontro de entendimentos.

Finalmente, outra limitação surge no mundo dos negócios, que teima em resistir ao relato ambiental, na medida em que, há empresários defendem que tal situação implicaria custos mais elevados. Este aspecto demonstra que o empresário para além de não querer reconhecer a sua responsabilidade social pelo meio ambiente perante a sociedade dificulta a normal evolução da contabilidade, gestão e auditoria ambiental.

De modo a perceber a alguma da resistência empresarial, o quadro 3 apresenta o conjunto de vantagens e desvantagens do relato ambiental.

#### Quadro 3 – Conjunto de vantagens e desvantagens do relato ambiental

Fonte: Elaboração própria.

	Vantagens	Desvantagens	
Relatório Ambiental	Interno	Não há um modelo de referência a seguir	Dificuldade de comparabilidade informativa
		Pode ser elaborado um mapa financeiro, não financeiro ou simplesmente um relatório informativo para o período	Não auxilia o processo de decisão dos utilizadores externos à empresa
		Não é obrigatório	Como não se rege por um modelo de referência pode levantar problemas de interpretação e entendimento
		Pode não ser realizado periodicamente	Aumento dos custos de produção de informação
	Externo	Torna a informação ambiental pública	Piora a imagem da empresa se esta não respeitar a regulamentação ambiental
		Melhora a imagem da empresa se esta respeitar o ambiente	Verificação dos objectivos e desempenho na área ambiental de forma contínua o que implica maiores custos
		Auxilia o processo de tomada de decisão quando a informação é materialmente relevante	Dificuldade de relato exacto perante valores difíceis de medir, reconhecer e divulgar
		Avaliação da continuidade, sustentabilidade e competitividade da empresa	Ser obrigatório para todas as empresas que acolham o POC

## 5. Conclusões

Os levantamentos realizados indicam que a contabilidade ambiental tem um papel importante na divulgação da informação ambiental relativa à empresa. A dimensão desta informação tem duas dimensões complementares: uma interna e outra externa. No que toca à dimensão externa, ela está relacionada com as exigências legais e de mercado. Por sua vez, as de ordem interna primam pela adopção de políticas explícitas que abracem a questão ambiental numa perspectiva de sustentabilidade.

Os problemas de relato quanto a matérias ambientais apontadas são vários, sendo mais consensual o tratamento adequado da natureza dos valores em causa no balanço e no relatório de gestão (enquanto documentos que tornam pública a informação) e o relatório ambiental específico (como documento interno). O sentido das soluções apontadas vão de encontro, por um lado, ao que vem sendo praticado por algumas empresas e, por outro, à generalidade das opiniões expressas pelos autores recenseados: divulgação ambiental no balanço, demonstração de resultados, ABDR e relatórios específicos. Como a normalização neste momento é clara quanto ao reconhecimento das matérias ambientais no balanço e notas anexas, há um problema na academia por esta não ser consensual. Este problema revela que a classificação dos activos e passivos ambientais não está suficientemente clara no sistema contabilístico português. Mesmo no novo Sistema de Normalização Contabilística, a vigorar desde 1 de Janeiro de 2008, a questão das matérias ambientais manteve-se e é um problema que será resolvido na prática e na academia com uma estrutura conceptual contendo modelos de informação contabilística adequados ao relato ambiental.

No entanto, algumas expectativas e entendimentos saem frustrados, mesmo quando existem normas específicas para a realidade em causa, como acontece com a DC nº 29. Esta situação pode ser explicada pela falta de explicitação, nos sistemas normativos, do objecto da informação contabilística. Entenda-se que se houver informação respeitante ao interesse social sobre matérias ambientais que não corresponde aos elementos abarcados no objecto da informação contabilística, não têm base adequada às expectativas de enquadrar tal informação no relato contabilístico.

Com base na investigação dos autores recenseados, quando o interesse está dirigido para matérias ambientais a informação comunicada através das demonstrações financeiras de finalidades gerais, mesmo se expressamente regulada, como acontece com as matérias ambientais após a DC nº 29, não responde às expectativas dos interessados. Esta aparente concordância coloca em destaque a conveniência de analisar o conteúdo e propósitos das Demonstrações Financeiras de apresentação de contas de finalidades gerais.

## Bibliografia

- Abreu, R., David, M. e Growther, D. (2003) Contabilidade social e desempenho organizacional. *Revista de Contabilidade e Comércio*, Vol. LIX, nº 234/235, pp. 363-380.
- Becke, V. L. (2004) Contabilidade social: do balanço social ao informe de sustentabilidade. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro.
- Carvalho, J. B. C. e Monteiro, S. M. (2002) O relato ambiental nas empresas portuguesas abrangidas pela ISO 14001. X Encontro de Professores Universitários de Contabilidade, Santiago de Compostela, 30 de Maio a 1 de Junho
- Comissão de Normalização Contabilística (2002) Directriz Contabilística nº 29 Matérias ambientais
- Comissão de Normalização Contabilística (2007) Sistema de Normalização Contabilística, aprovada em Junho de 2007

- Donaire, D. (1999) *Gestão Ambiental na Empresa*. Editora Atlas, São Paulo.
- Duarte, M. e Sarmiento, M. (2004) Responsabilidade ambiental das empresas – estudo de mercado. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro.
- Eugénio, T. P. (2004) Relato ambiental: situação em Portugal. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro.
- Ferreira, A. C. S. (1998) Uma contribuição para a gestão económica do meio ambiente – um enfoque de sistemas de informações. FEA – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, USP – Universidade de São Paulo.
- Ferreira, R. F. (2005) Contabilidade ambiental. *Revista TOC*, nº 6, ano VI, Setembro, pp. 38-39.
- Gilet, A. L. (2004) El tratamiento de los gastos e inversiones de natureza medioambiental. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro.
- Gordo, M. G. e Gordo, J. F. (2004) El protocolo de Kyoto y la contabilidad de los derechos de emisión. *Revista técnica Contable*, nº 670, año LVI, Diciembre, pp. 4-16.
- Mancera, M. D. (2004) El informe anual y la responsabilidad social corporativa. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro.
- Mattessich, R. (1964) *Accounting and Analytical Methods: Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro and Macro Economy*; Richard D. Irwing, Inc; Homewwod, Illinois.
- Mayor, J. J. D. e Alemán, J. P. (2004) El criterio del valor neto y la contabilidad medioambiental. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro.
- Monteiro, S. M. S. (2004) O relato financeiro e a responsabilidade ambiental. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro.
- Pargotto, L. S. (2002) Evolução da demonstração do balanço social, passivo ambiental e capital intelectual. Comunicação apresentada no IX Congresso de Contabilidade, Porto 20 a 22 de Novembro
- Pereira, A. C., Giuntini, N. e Boaventura, W. R. (2002) A mensuração dos passivos ocultos: um desafio para a contabilidade. Comunicação apresentada no IX Congresso de Contabilidade, Porto 20 a 22 de Novembro
- Pimentel, L., Penedo, J., Magro, N. e Trabucho, P. (2004) Contabilidade ambiental – divulgação de informação. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro.
- Plan Comptable General. Disponível em: [www.finances.gouv.fr/reglementation/avis/avisCN-Compta/pcg/pcg\\_titre1.htm](http://www.finances.gouv.fr/reglementation/avis/avisCN-Compta/pcg/pcg_titre1.htm). Consultado em Fevereiro de 2008.
- POC – Plano Oficial de Contabilidade (2004) de acordo com o Decreto-Lei 35/2005 de 17 de Fevereiro.
- Recomendação nº 2001/453/CE.
- Santos, A. J. e Marques, S. R. (2002) Auditorias ambientais – o reforço da imagem verdadeira a fidedigna. *Revista TOC* nº 33, ano III, Dezembro, pp. 26-33
- Santos, J. E. (2004) Contabilidade ambiental – sua aplicação nas empresas portuguesas. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro.
- Torres, A. F. (2001) Contabilidade ambiental – preliminares. Pontificia Universidad Javeriana. Facultad de Ciências Económicas y Administrativas. Departamento de Ciências Contables. Disponível em: [www.javeriana.edu.com](http://www.javeriana.edu.com). Consultado em Maio de 2008.

Contacto: amoreira@ua.pt

(Footnotes)

- 1 Os autores que defendem esta posição baseiam-se no facto de se tratar de um documento contabilístico público mas cujo conteúdo não é normalizado podendo sem qualquer inconveniente incluir o valor do capital humano.